

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: الحقوق و العلوم السياسية
فرع: قانون عام
تخصص: قانون إداري



كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم: الحقوق
رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالبة: سعاد زموري

تحت عنوان

التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية

لجنة المناقشة:

ضريفي نادية

حمزة خضري

ذبيح حاتم

رئيسا

مشرفا و مقرا

مناقشا

جامعة محمد بوضياف المسيلة

جامعة محمد بوضياف المسيلة

جامعة محمد بوضياف المسيلة

نوقشت بتاريخ: 2019/06/27

السنة الجامعية: 2019/2018



سُرُكْر

اللَّهُمَّ علِّمنا ما ینفَعنا وانفَعنا بما علِّمتنا، وزِدنا علما
ولسانا ذاکرا وقلبا خاشعا، وجسدا علی البلاء صابرا
والحمد لله الذی بنعمته تتم الصالحات، والشکر له أُنْ هَدَانِي
فاستهدیت، ورزقنی فشکرت وحرمني فحمدت وصبرت،
میسر کل صعب، أصل کل فذل، ومبعث کل نعمة ومبعث
کل نقمة

فالشکر لله أولا والحمد والثناء له دائما وأبدا أُنْ أعانني علی
إکمال مذكرتي، ووفقني وسدد خطاي



إهداء خاص

قال تعالى : ﴿وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾

إلى اللذين كللهم الله بالوقار والهيبة

إلى من علّمني العطاء دون انتظار، فكان لي طريقا وجسرا عبرت فوقه إلى طريق النجاح بكل

افتخار، وسعى جاهدا باذلا الغالي والنفيس من أجل أن أكمل تعليمي، فكان القدوة لي في

صرامته والسخي في عطائه، والجواد في كرمه وايثاره

والذي الحبيب " رحمة الله عليه "

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها فكانت لي الأب والأم في ذات الوقت وكانت السند والأمان

والحنان كله في هذه الحياة، من غرست في نفسي روح الثقة بالله، والوفاء بلا مقابل والصبر

على الشدائد، فأثرتني عن نفسها حتى وهي على فراش المرض والموت فكانت دعواتها سرّ نجاعي

" أمي الغالية رحمها الله "

إلى الحاضرين الغائبين الذين تمنيت لو كانوا بيننا، ولكن الخيرة فيما اختاره الله فالحمد لله على

كل حال

إلى ذكرى أختي العزيزة رحمها الله

دون أن أنسى عائلتي وإخوتي "خير الدين، يوسف، عبد الرحمان، بلال، وخاصة ياسين"

دون أن أنسى بهجة الفؤاد وملائكة الرحمان

أمجد، مجد، مسعودي، حمودي ، ديو، حمود، رفتا، بيلسان، رحيمو

حفظهم الله لي وحفظني لهم

كما أهدىها إلى روح أستاذي الطاهرة "الطاهر سرايش" الذي أتمنى من الله عزوجل أن تكون

في ميزان حسناته وصدقة جارية عليه

أهدي ثمرة جهدي لوالديّ صدقة جارية عليهما لعلّ أنال بهذا مقام

الشاكرين

إهداء

إلى من هم لي في الحياة حياة فكانوا لي السند والعون بعد الله عزوجل

أخواتي اللواتي لم تلدهن أُمي

صبرينة كحول ، مارية نور، فتيحة بوعكة، صبرينة دباب ،
غنية بن يحيى، فطيمة قرباص، حكيمة كليلة، نور يطو،
نجاة مهدي، أسماء وصفية مليك، عائشة غلاب،

الأستاذة بيطار

صديقاتي: إيما كرميش، مقدودة سعيدي، ضياف
ياسمين، نجاة مهدي، نورة يطو، ليلة عبد الصمد، وردة
جحيج، أسماء و صفية مليك، جويطة أحمد، دنيا جلو،
مروة بورزق

أهدي لهم ثمرة جهدي شاكرة دعمهم، تشجيعهم، ودعواتهم لي بالخير في ظهر
الغيب فالله إذا أحبّ عبدا سخر له عبادته في الأرض

دون أن أنسى تلاميذي "لؤي، جعفر ، وسيم، هاجر، دعاء، نور،
رؤي، تسنيم، مريم، صلاح الدين " الذين استمديت منهم الدعم
والتشجيع متمنية لهم التوفيق والسداد في مشوارهم الدراسي

كما لا أنسى صاحب الفضل كلّ تلميذي وولدي "عماد " المتميز
بأخلاقه وعلمه، تواضعه وحياءه والذي تكبد عناء إنجاز هذه المذكرة الذي
مهما شكرته وجازيته لم ولن أوفيه حقّه

إلى كل من تحملهم ذاكرتي ولم تسعهم ورقتي

تقدير وعرفان

﴿من لا يشكر الناس لا يشكر الله﴾

إلى الذين كانوا شموعا يُستضاء بنورهم

أساتذتي الكرام الذين لطالما تعبوا في تعليمنا، تقويمنا فكانوا لنا خير خلف لخير سلف زدونا من بحر علمهم ولم يخلوا علينا بنصحتهم وتوجيههم فمننا لهم أبجل التقدير والاحترام أتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذ الدكتور **خزيم حمزة** الذي قبل الإشراف عليّ رغم مسؤولياته الكثيرة والتزاماته فله جزيل الشكر والذي كان المرشد لي في مشواري الجامعي كما أتوجه بالشكر إلى لجنة المناقشة وأخص بالذكر الأستاذة الدكتورة **ضريفي نادية** التي كانت المعينة فكانت لنا البحر الذي لا ينضب

بالإضافة إلى أستاذي الفاضل الدكتور **ذبيح حاتم** الذي لم يخل عليّ بنصائحه وتوجيهاته وفيض علمه اللذين قبلتا مناقشة مذكرتي هاته

دون أن أنسى الأساتذة **قمر النذير**، **صغير بيرم عبد المجيد**، **قاوي السعيد**، **حمريط**، **غرابي**، **الزين**، **بوخرص**، **فيشوش** وغيرهم كثيرون الذين كان لهم شرف تدريس خاصة الأستاذة **والأخت حميدوش آسيا**

ولا يسعني أيضا إلا أن أتقدم بالشكر إلى كل عمال وموظفي كلية الحقوق وعلى رأسهم السيدة **زليخة حويش** على تقديمها كل التسهيلات لنا ووقوفها بجانبنا.

رئيس المجلس القضائي وعلى رأسهم مسؤول المكتبة **السيد حسيسن**

رئيس المحكمة الإدارية وعلى رأسها مسؤولة المكتبة **ليندة ياحي**

بالإضافة إلى السيدة **سليمة روباش** الممثل القانوني لقسم المنازعات الضريبية في المديرية العامة للضرائب

إلى كل هؤلاء مني السلام والتقدير

قائمة المختصرات

أولاً: باللغة العربية	
ج.ر	الجريدة الرسمية
ق.إ.ج	قانون الإجراءات الجبائية
ق.إ.م.إ	قانون الإجراءات المدنية الإدارية
ق.ض.م.و.ر.م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ق.ض.غ.م	قانون الضرائب غير المباشرة
ق.م	قانون المالية
ط	طبعة
د س ن	دون سنة نشر
ص	صفحة
ص ص	من صفحة إلى صفحة
د.م.ج	ديوان المطبوعات الجامعية
غ.م	غير منشور

ثانياً: باللغة الأجنبية	
D.G.I	Direction Générale des impôts
M.F	Ministère des finances
Numéro	N
Page	P
P P	De la page... à la page
Ed	Edition
Ibid	(Ibidem) au même endroit
Op-cit	Ouvrage précédemment Citée
I.G.P.C	Instruction Générale sur les Procédure Contentieuse

مقدمة

الضرائب بشكل عام، تكتسي أهمية بالغة كونها وسيلة لتوجيه ودفع عجلة اقتصاد الدولة وبخاصة ما تعلق بشقها المالي، فهي تسعى إلى تحقيق السياسة المالية والاقتصادية للدول من حيث نجاعتها في التنمية والانتعاش الاقتصادي، لقد كانت الضريبة ولا تزال أهم المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة، والتي تعتمد عليها من أجل إنفاقها العام وكذا تمويل خزintها العامة، هذه الضريبة عبارة عن مبلغ من النقود تفرضه الدولة جبرا على الأفراد بصفة نهائية ليس مقابل انتفاعهم بخدمة معينة، وإنما لتمكينها من تحقيق منفعة عامة خاصة بعد تطور دور الدولة واتساع مجال تدخلها باعتبارها الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية.

وقد عرفها الأستاذ "Mell" في كتابه " Science et Technique Fiscales " بأنها " فريضة إجبارية تستقطع من الشخص الطبيعي أو المعنوي وعند اللزوم من أشخاص القانون العام، وذلك حسب قدرتهم الضريبية عن طريق السيادة ودون أي مقابل، وتهدف إلى تغطية الأعباء العامة للدولة وهيئاتها الإقليمية ".

في حين أن الأستاذ Antonio Devitti de Marco في كتابه " First Principales of public Finance " عرفها بأنها القسط من دخول أفراد الذي تستولي عليه الدولة حتى يتسنى لها توفير الموارد اللازمة لتغطية النفقات العامة.

فالضريبة تعتبر من أهم ميكانيزمات السياسة الاقتصادية، لهذا السبب بدأت الدول تولي اهتماما كبيرا للضرائب في تشريعاتها، وخصّها بأنظمة وقوانين تتولى السلطة التشريعية وضعها وفقها أسس ومبادئ تحكم الضريبة، كان الفضل في ظهورها يرجع للاقتصادي " أدام سميث " الذي لخص أهمها في " كتابه ثروة الأمم " وهي مبدأ المساواة والعدالة في فرض الضريبة على الجميع، إضافة إلى مبدأ اليقين فتكون بذلك محددة على سبيل اليقين وغير غامضة وأيضا مبدأ الملائمة في دفعها وذلك من أجل تحقيق العدالة في من يتحملها فالضريبة لا يمكن أن تفرض إلا بموجب نص قانوني يكون بمثابة إجازة تمنحها لها قوانين المالية.

لذا عُد النظام النظام الضريبي المرآة العاكسة للسياسة الاقتصادية والمالية للدولة، ومن هنا بات لزاما على الإدارة الضريبية تحديد وعاء الضريبة ومقدارها الواجب التحصيل بما يكفل

احترام حقوق المكلف بالضريبة من أي تعسف ينجم عنها يجعل الضريبة غير مستساغة لدى المكلفين بها وبالتالي يجعلهم يعزفون عن تأديتها وذلك ما يؤدي إلى نشوء نزاع حول شرعية الضريبة من عدمها، فإسقاط المنازعة في المجال الجبائي حسب الفقيه DEBBASCH CHARLS في كتابه Contentieux Administratif مجموعة النزاعات التي تثيرها الاقتطاعات الضريبية، في حين عرف الفقيه المنازعة الضريبية J.P.Chevalier في كتابه " la relativite de l'autorité de la chose jugée dans les contentieux " بأنها " النزاعات التي تثور بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بخصوص فرض الضريبة وإجراءات تحصيلها".

ويكتسي هذا الموضوع أهمية من حيث:

أن العدالة الضريبية تقتضي أن يتحمل كل شخص في المجتمع طبيعياً كان أو معنوياً الضريبة المستحقة حسب قدراته وفي إطار قانوني يوفر له جميع الضمانات عند تحديد الوعاء الضريبي وتقدير الضريبة المستحق تحصيلها.

فحتى نكون امام نزاع ضريبي لابد من توافر أطراف المعادلة الضريبية وهم إدارة الضرائب باعتبارها سلطة ذات امتيازات، المكلف بالضريبة وهو الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية بالإضافة إلى قيمة الضريبة وهي الموضوع المتنازع فيه، فدراسة المنازعة الضريبية لها أهمية علمية وذلك من خلال القوانين التي سنّها المشرع، لمثل هذا النوع من المنازعات والتي نظمها خاصة قانون الإجراءات الجبائية، إضافة إلى الأهمية العملية والتي من خلالها لابد من تطبيق النصوص القانونية الخاصة بالضريبة أثناء تسوية النزاع الضريبي، وكذا نجاعة الآليات المتبعة لمثل هذا النوع من التسوية، إضافة إلى التقليل من اللجوء إلى القضاء لطول إجراءاته وكذا مساهمتها في معرفة كل طرف لحقوقه وواجباته.

وأهم شيء في هذا الموضوع هو ارتباط الضريبة بأموال الخزينة العامة.

إن الهدف من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على الآليات القانونية الكفيلة لحل النزاع الضريبي من خلال معرفة الجهات المختصة للفصل في النزاع وكذا الإجراءات الكفيلة بتسويتها، ومدى فعالية هذه الإجراءات في التقليل من المنازعات الضريبية قضائياً.

بالنظر إلى أهمية الموضوع فإن ثمة جملة من الأسباب دفعت بنا إلى اختياره منها دوافع ذاتية ويتعلق الأمر برغبتنا في البحث في مجال المنازعات الإدارية عموماً والمنازعة الضريبية على وجه خاص، ولإحاطة بالموضوع والإلمام به بكل جوانبه والذي سبق لنا وأن تطرقنا له كمقياس في السنة الماضية.

ولأن هذا النوع من المنازعات يختلف عن سابقتها من المنازعات التي تناولناها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مما أثار فضولنا للتعلم فيه أكثر، إضافة إلى تنبيه المكلفين بالضريبة بكيفية حماية حقوقهم من تعسف الإدارة الضريبية، ورغبتنا في استفادة الأجيال القادمة من هذا العمل المتواضع وفتح مجال للبحث للتوسع فيه أكثر.

أما الدوافع الموضوعية فتكمن في أن هذه الدراسة على الرغم من أهميتها إلا أنها لم تلق اهتماماً من طرف فقهاء القانون الإداري، إضافة إلى أن كثرة التعديلات لقوانين المالية المتتالية نجم عنه إلغاء وتعديل العديد من النصوص الضريبية وهذا ما أدى إلى عدم الإلمام بها وحصرها من طرف المكلف بالضريبة وكذا إدارة الضرائب على حد سواء، مما نجم عنه غموض في بعض النصوص الضريبية بسبب تحيين لبعض المواد القانونية فيما يخص التسوية في هذا الوقت بالذات.

وسعينا من خلال هذه الدراسة إلى تبيان وتوضيح مختلف الآليات المتبعة لحل النزاع الضريبي، بحيث إذا ما أدى المكلف بالضريبة ما عليه من ضريبة طوعية، فهذا لا يثار أي إشكال لكن في حالة ما إذا رأى المكلف بالضريبة عدم شرعية الضريبة الموجهة إليه، أو أنها غير مؤسسة قانوناً فإنه يحق له الاحتجاج عليها، وعليه فالإشكالية التي تثار هي :

ما مدى فعالية الآليات القانونية في إجراءات تسوية المنازعات الضريبية ؟



للإجابة على هذه الإشكالية اعتمدنا على المنهج الوصفي في استعراض جزئيات الدراسة وتوضيح بعض الجزئيات الخاصة بالموضوع، بالإضافة إلى المنهج التحليلي في تحليل النصوص القانونية المعتمدة مستندين في ذلك على قانون الإجراءات الجبائية باعتباره القانون الإطار الذي ينظم هذه الدراسة.

من الصعوبات الدراسة التي واجهتنا في هذه الدراسة قلة المراجع المتخصصة في مجال المنازعة الضريبية وأيضاً كثرة التعديلات للنصوص القانونية خاصة قوانين المالية صعب علينا البحث في الموضوع وحصره.

ومن أجل الإلمام بالموضوع ارتأينا تقسيم دراستنا حول الإجراءات الإدارية والقضائية لتسوية المنازعات الضريبية، ذلك دفعنا إلى اعتماد التقسيم التالي : قسمنا موضوع الدراسة إلى فصلين تناولنا في الفصل الأول : الآلية الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية

وقسمناه بدوره إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول: التسوية في منازعات الوعاء الضريبي، المبحث الثاني : التسوية في منازعات التحصيل الضريبي.

ثم تناولنا في الفصل الثاني الآلية القضائية لتسوية المنازعات الضريبية، وقسمناه أيضاً إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول: التسوية أمام المحاكم الإدارية، المبحث الثاني: التسوية أمام مجلس الدولة.

الفصل الأول

الآلية الإدارية لتسوية

المنازعة الضريبية

المنازعة الضريبية من المنازعات الإدارية، التي تتفرد بطبيعتها الخاصة، المتميزة بأطرافها، وبقوانينها الواجبة التطبيق وكذا قضائها المختص، فهي تثور حول مدى شرعية قرار فرض الضريبة من عدمه، بحيث كلما تبين للمكلف بالضريبة عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو في الحالة التي يكون فيها المكلف معسرا، بعد توجيه إنذار له من قبل الإدارة الضريبية.

فالنزاع الضريبي نشأ نتيجة لجملة من الدوافع التي كانت سببا وراء تحريكه وذلك في حالة وجود مراقبة جبائية التي تعتبر السبب الرئيسي وراء المنازعة الضريبية، أيضا امتناع المكلف بالضريبة بتسديد المبلغ المفروض عليه، ثم تهريبه واستعماله طرق الغش والتدليس الضريبي، بالإضافة إلى المطالبة باستدراك الأخطاء أثناء قيام إدارة الضرائب بعملية تحديد الوعاء والتصفية؛ ونتيجة لذلك قد ترتكب إدارة الضرائب أثناء فرضها للضريبة أخطاء مادية أو أنها تبالغ في تقديرها، هنا يلجأ المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية مطالبا إياها إعادة النظر فيها.

من أجل ذلك، فإن المشرع في قانون الإجراءات الجبائية وضع آليتين أو طريقتين لفض النزاع الضريبي:

أولاهما: إداري، قبل اللجوء إلى القضاء، ويتعلق الأمر بالتسوية الإدارية التي تمر بمرحلتين: مرحلة الوعاء الضريبي ثم مرحلة التحصيل الضريبي.

ثانيهما: قضائي، ويتعلق الأمر بالتسوية القضائية والتي سنتناولها في فصل لاحق.

فالنزاع الضريبي مهما كان نوعه سواء تعلق الأمر بالوعاء أو التحصيل لابد وأن يرفع أمام الجهة مصدرة القرار، وعلى هذا الأساس سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين نتناول في المبحث الأول منازعات الوعاء الضريبي (Les contentieux de l'aissiette)، وفي المبحث الثاني منازعات التحصيل الضريبي (Les contentieux de recouvrement).

المبحث الأول:

التسوية في منازعات الوعاء الضريبي.

"منازعات الوعاء الضريبي هي المنازعات التي تثور بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب حول الخطأ، سواء في وعاء الضريبة، أو حسابها أو بشأن الاستفادة من حقوق وواجبات وامتيازات يقرها القانون الضريبي"⁽¹⁾.

من الناحية الفنية، وحسب العديد من الفقهاء تخضع الضريبة لعدة مراحل: من تثبيت الوعاء، تحديد للسعر، تقدير وتسوية للضريبة وصولاً لتحصيلها، فالمرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة، قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات حول وعاء الضريبة قصد حسابها وربطها، لأن الأصل هو فرض الضريبة وتقديرها، ثم ربطها بالمكلف أين يتم تحصيلها عندما تصبح واجبة الأداء والمقصود بربط الضريبة معناه تحديد مقدارها، ومبلغها الواجب الدفع من طرف المكلف بالضريبة لمصلحة الضرائب، هذا التحديد الذي يقتضي التأكد أولاً من الواقعة المنشئة للضريبة، باستئزال ما سمح به القانون من إعفاءات للمكلف، ثم تحديد صافي المبلغ الخاضع للضريبة، وإخضاعها للسعر الذي يقره القانون، والذي من خلاله تتحدد مسؤولية المكلف بالضريبة، وعندئذ فقط يصبح من الممكن تحصيل الضريبة.

إن نزاع الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة، والذي يخول بموجبه للجهة التي تبث فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقاً لما هو منصوص عليه في القانون أم لا، لذا فالنزاع في الوعاء له طريقتين:

- إما أن يكون النزاع في الوقائع التي اعتمدتها الإدارة الضريبية لتحديد الضريبة وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها.

- أو أن ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، فيكون النزاع قانوني أين يطالب فيه بإسقاطها كلياً.

فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحته وشرعيته فرض الضريبة.

(1) : Jean Pierre Casmir, **Le control Fiscal(Contentieux-Recouvrement)**, 10^{ème}, éd., Groupe Revue Fiduciaire, Paris ,2007, P 312

وعليه سنخرج في هذا المبحث إلى الإجراءات الإدارية لتسوية منازعات الوعاء الضريبية، نتناول نظام الشكوى الإلزامية (الشكوى) في المطلب الأول ونظام الشكوى غير الإلزامية (التظلم) في المطلب الثاني.

المطلب الأول:

نظام الشكوى الإلزامية

تعد مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، أو ما يعرف بالمادة الخاضعة في مرحلة حاسمة في مسار الضريبة من جهة، وفي تسوية النزاع الضريبي من جهة أخرى، فهي بمثابة مرحلة ميلاد للضريبة لأنه عندما تنشأ المنازعة الضريبية حول قيمة الرسوم، الضرائب، الحقوق فإن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم شكوى تبعا لما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية.

وكمبدأ عام، أوجب المشرع الجزائري شرط التظلم الإداري المسبق⁽¹⁾، أو كما سماه المشرع الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية بـ: "الشكاية" قبل اللجوء إلى القضاء.

هذه الشكاية أو الشكوى أساسية لتحريك النزاع الضريبي على مستوى الإدارة الضريبية وهي إجراء إلزامي بعدما كان جوازيا في قانون الإجراءات المدنية والإدارية لسنة 2008⁽²⁾.

والملاحظ أن التعديلات المتوالية لقوانين الضرائب جعلت من هذا الشرط شرطا إلزاميا ولقبول أي طعن قضائي، وهو ما أكدته صدور قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002⁽³⁾.

وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى ماهية الشكوى الإلزامية في الفرع الأول، والتحقق والبت في الشكوى الإلزامية كفرع ثان.

(1): الشكوى إجراء يعبر عنه بعدة مصطلحات: شكوى، شكاية، تظلم إداري مسبق، أو طعن نزاعي، نجده أساسها في ق.إ.م.إ.، وهناك من يطلق عليها مصطلح الشكوى النزاعية وهو المصطلح الأكثر تداولاً في ق.إ.ج. .

(2): بدارية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012، ص 29.

(3): أنظر للقانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج.ر، عدد 79، بتاريخ 2011/12/23.

الفرع الأول:

ماهية الشكوى الإلزامية.

إشترط المشرع الجزائري صراحة، إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة الضريبية، وذلك بتقديم الشكوى التي تعد إجراء إلزاميا يجب على المكلف بالضريبة لزاما القيام به، وذلك بهدف تمكين الإدارة الضريبية استدراك أخطائها ومراجعة نفسها.

إنّ هذا الإجراء الجوهري يعد من النظام العام، بحيث لا يمكن رفع الدعوى الضريبية أمام الجهات القضائية دون استيفاء هذا الإجراء، ذلك أن الهدف من إقراره، هو إبقاء الحوار دائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بغية حصر فحوى الدعوى الضريبية عند الاقتضاء، وضمان حسن سيرها لاحقا، بالإضافة إلى توفير الوقت والجهد وسرعة الفصل في هذه المنازعات وذلك بتجنيب إغراق الجهات القضائية بعدد كبير من النزاعات بين الطرفين والتي يمكن أن تحلّ على مستوى الإدارة الضريبية.

لقد خصّ المشرع كذلك الشكوى في المجال الضريبي بخصوصيات، بحيث نجد أن مادة الوعاء الضريبي، على اعتبار أنها نوعٌ من التظلمات الضريبية إلا أنها تتميز بإجراءات خاصة ومعقدة تختلف تمام عن التظلم في مادة التحصيل الضريبي، ويتجلى ذلك من خلال مجال تطبيقها في مادة الوعاء نفسها وذلك حسب: نوع الضريبة المتنازع فيها، أو بحسب الجهة المقدمة أمامها، وكذا الاختلاف في شروط تقديمها، التحقيق فيها، والفصل في موضوعها، من هذا المنطلق سنتناول في هذا الفرع أولا: مفهوم الشكوى وعناصرها، وثانيا: شروطها.

أولا: مفهوم الشكوى وعناصرها.

التظلم الإداري المسبق أو كما يعرف "بالشكوى" إجراء إلزامي في المادة الضريبية عكس ما هو عليه الحال في قانون الإجراءات المدنية والإدارية لسنة 2008 الذي ألغى هذا الشرط الإجرائي على مستوى درجتي التقاضي وجعله جوازيا لمن أراد تقديمه أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار⁽¹⁾.

(1): انظر المواد 830 و 907 من ق.ا.م (قانون 08-09) المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر، العدد 21، بتاريخ 2008/4/23.

فالملاحظ لجملة التعديلات التي مست الأحكام والنصوص القانونية بمقتضى قوانين المالية المتتالية، نجد أن جُلّها يجمعُ على الزامية إجراء التظلم الإداري المسبق (الشكوى) لأنه عُد وسيلة لتحفيف العبء على القضاء عند حل النزاع، وهو ما يعود بالفائدة على الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة معا⁽¹⁾.

وبالرجوع إلى مختلف القوانين الجبائية فإن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا للشكوى وإنما اقتصر على ذكر حالات وجودها، لذا سنتطرق لتعريف الشكوى ثم تبيان عناصرها.

1- مفهوم الشكوى: اختلفت آراء الفقهاء في تعريفهم لها:

هناك من عرفها على أنها: " التظلم الإداري المسبق هو الطلب أو الشكوى المرفوعة من طرف المتظلم إلى السلطة المختصة لفض النزاع أو الخلاف الناتج عن عمل قانوني أو مادي إداري"⁽²⁾.

كما عرفت أيضا على أنها: " ذلك النظام الذي يفرض فيه المشرع على المتضرر من القرار الإداري أو الإجراء الإداري تقديمه الى الجهة الإدارية قبل إقامة دعواه كإجراء شكلي جوهري ينبغي مراعاة اتخاذه قبل ولوج الدعوى القضائية ويترتب على عدم تقديمه قبل إقامة الدعوى وجوب الحكم بعدم قبولها شكلا"⁽³⁾.

وهناك من قال بأن: الشكوى مفتاح النزاع الضريبي في مادة الوعاء لأنها إجراء أولي إلزامي من الإجراءات التنازعية من أجل استصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ليكون أساس لرفع الدعوى فيما بعد أمام القضاء المختص⁽⁴⁾.

أما الأستاذ عبد الغني سبيوني فيرى أنه: "يقصد بالتظلم الإداري أن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماسا إلى الإدارة الضريبية بإعادة النظر في قرارها بسبب

(1): وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009، ص 7.

(2): نورة موسى، الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة فكر ومجتمع، العدد 08، الجزائر، 2011، ص 157.

(3): فتيحة شهبوب رحمان، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2009/2008، ص 11.

(4): رشيد خلوفي، قانون المنازعات الضريبية، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعاوي القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1995، ص 86.

أضرار لمركزه القانوني، لكي تقوم بسحبه أو تعديله⁽¹⁾.

من هنا يمكن أن نستخلص تعريفا للشكوى بأنها: " هي ذلك الإجراء الإلزامي الذي يتوجب على المكلف بالضريبة سلوكه ضد الإدارة الضريبية من أجل تعديل قرارها أو استدراك أخطائها".

لو لاحظنا قانون الإجراءات الجبائية فإننا نجد بأنه المشرع لم يعرف الشكوى الضريبية صراحة وإنما اقتصر على ذكر حالات وجودها فقط، وباستقراء نص المادة 70 من قانون الإجراءات المدنية نجد بأنه نص على أنه: " يدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي "⁽²⁾.

فالمهدف من الشكوى هو استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، هذه الشكوى تكتسي أهمية بالنسبة لكل من:

أ) **المكلف بالضريبة:** فحتى لا ترفض دعواه أوجب المشرع على المكلف رفع تظلم إداري مسبق إلزامي أمام الإدارة الضريبية، والذي اعتبره مجلس الدولة من النظام العام يمكن للقاضي أن يثيره من تلقاء نفسه⁽³⁾.

كما تسمح الشكوى بفتح باب الحوار بينه وبين الإدارة الجبائية من أجل حل النزاع بما يرضي كل طرف.

ب) **الإدارة الضريبية:** الشكوى تعد وسيلة في يد الإدارة حتى تتجنب من خلالها المثول أمام القضاء والتتديد بأعمالها، مما تخلق نوع من الثقة بينها وبين المكلفين في حال تراجعها عن أخطائها مما يعود بالنفع للخزينة العمومية.

(1): حسين طاهري ، شرح وجيز الإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، 2005، ص 09.

(2): المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل بموجب المادة 4 من القانون 01-21 ، مرجع سابق.

(3): مجلة مجلس الدولة، العدد 3 لسنة 2003، الجزائر، ص 124.

هناك من الفقهاء من يعتبر الإدارة الضريبية ليست خصما في حد ذاتها بل هي تطبق القانون تطبيقا سليما بما يتفق مع قواعد العدالة والمساواة⁽¹⁾.

وبالتالي فإنه من غير المنطقي اللجوء إلى القضاء بسبب أخطاء بسيطة يمكن تفاديها، لذا قرر المشرع الفرنسي تعميم إجراء التظلم المسبق للإدارة الجبائية، وذلك بعد نجاح هذه التجربة بصور قانون رقم 1316/63 والمتضمن توحيد الإجراءات والآجال والعقوبات في مادة الضرائب، حيث كان قبل ذلك مقتصر على مجال الضرائب المباشرة فقط وبواسطة هذا التظلم توصلت الإدارة الفرنسية إلى تخفيض عدد تظلمات النزاعات المحالة إلى القضاء.

(ج) بالنسبة للقضاء: يعتبر إجراء الشكوى مصفاة حقيقية للعدد الهائل من القضايا وذلك لعدم قدرة الجهاز القضائي على تحمل العدد الهائل من القضايا، التي تثيرها عمليات فرض الضريبة وتحصيلها⁽²⁾.

2- عناصرها:

هنالك جملة من العناصر متعلقة بالشكوى وتتمثل فيما يلي :

(أ) الشكوى طعن إداري إجباري من النظام العام: ويستشف ذلك من نص المادتين 333 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبالتالي هذا إجراء إجباري قبل اللجوء إلى القضاء وهو من النظام العام استنادا إلى ما تواتر من اجتهادات صادرة عن المحكمة العليا.

(ب) دراسة الطعن والفصل فيه يكون من طرف لجنة الطعن المختصة: ⁽³⁾ المنصوص عليها في المادة 81، من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنقسم إلى ثلاث لجان:

- لجنة الطعن الولائية: وهي التي تختص بالنظر والفصل في الطعون المتعلقة بالضرائب التي تساوي أو تقل عن 20 مليون دينار جزائري.

⁽¹⁾: مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي والمالي طبقا لآخر التعديلات حتى عام 1997/1996، دار الفكر العربي، القاهرة، 1999، ص ص 711-712.

⁽²⁾: سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، 2008/2007، ص ص 18-19.

⁽³⁾ : Mansour Ben Amara, Hocine Bouznad, Le droit Fiscal des Affaires en Algérie, Edition Houma, Alger, 2012, P 94-95

- لجنة الطعن الجهوية: وهي التي تختص بالنظر والفصل في الشكاوى المتعلقة بالضرائب التي تزيد قيمتها عن 20 مليون دينار وتقل عن 70 مليون دينار جزائري.
- لجنة الطعن المركزية (الوطنية): التي تختص بالنظر والفصل في الشكاوى المتعلقة بالضرائب التي تفوق قيمتها 70 مليون دينار جزائري.
- (ج) **موضوع الشكوى:** حسب المادة 70 من ق.إ.ج هو استدراك أخطاء في حساب الضريبة، بالتخفيض أو الإلغاء وإما المطالبة بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

ثانيا: مجال تطبيق الشكوى في الوعاء الضريبي.

يختلف مجال تطبيق الشكوى بحسب نوع الضريبة الخاضعة للشكوى أو مجال النزاع وكذا الجهة المختصة بالنظر فيها وبالتالي قبولها.

1) **مجال تطبيق الشكوى: من حيث نوع الضريبة:** اعتمد المشرع الجزائري في تحديده لنوع الضريبة الخاضعة للشكوى على المعيار الموضوعي، بالإضافة إلى جملة القوانين الضريبة الأساسية التي تعلقت بالمادة الموضوعية للضريبة والجزء الآخر المتعلق بالمادة الإجرائية فهي محصورة في القوانين الخمسة الآتية:⁽¹⁾

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- قانون الضرائب غير المباشرة
- قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- قانون التسجيل.
- قانون الطابع.

(1): تصنف الضرائب إلى عدة أنواع وتختلف صورها من حيث:

- * تحمل العبء الضريبي: وتنقسم بذلك إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة.
- * المادة الخاضعة للضريبة: إلى ضريبة موحدة أو متعددة، ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.
- * الواقعة المنشأة للضريبة: الضريبة على الدخل، الضرائب على الاستهلاك.
- * السعر والمعدل: ضريبة سنة، ضريبة تصاعدية، ضريبة ورقية أو تحديدية.

كما أن المشرع استحدث قانونا خاصا فيما يخص الإجراءات ويتعلق الأمر بقانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، أما فيما يخص وجوب إجراء الشكوى فقد نصت المادة 71 من ق.إ.ج. على وجوب توجيه الشكاوى إلى إدارة الضرائب ولم تحدد أو تخصص نوعا معينا من الضرائب، وعلى اعتبار أن قانون الإجراءات الجبائية يعتبر قانونا عاما بالنسبة لباقي القوانين الضريبية الأساسية وذلك في حال لم تنص أحكام هذه الأخير على ما يخالف أحكامه.

الشكوى في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: (2)

نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على موضوع التظلم بخصوص الضرائب المباشرة إذ لا بد أن توجه الشكاوى المتعلقة بهذا النوع من الضرائب إلى إدارة الضرائب أولا، هذا سابقا، غير أنه في قانون الإجراءات الجبائية، وبموجب قانون المالية سنة 2002 أصبحت الشكاوى بخصوص وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تخضع لأحكام قانون الإجراءات الجبائية والذي جعل منها إجراء إلزاميا قبل اللجوء إلى القضاء.

الشكوى في قانون الضرائب غير المباشرة. (3)

سابقا قبل صدور قانون المالية لسنة 2002 كان إجراء تقديم الشكوى في هذا النوع من الضرائب غير وجوبي وذلك حسب ما نصت عليه المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة هذه المادة نصت صراحة على إحالة ذلك إلى القانون الإجرائي العام.

حيث نجد أن إدارة الضرائب نفسها ومن خلال التعليمات العامة في مادة الوعاء للضرائب غير المباشرة⁽⁴⁾ أقرت عكس ذلك من خلال التعليمات المؤرخة في 2005/07/12 والتي جاء فيها أن الأحكام الواردة بقانون الإجراءات الجبائية تطبق على جميع المنازعات مهما كان

(1): الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 9/12/1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، ج.ر، عدد 70، بتاريخ 1977/10/2.

(2): المادة 38 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر، عدد 57، بتاريخ 1990/12/31.

(3): الأمر 76-104، السابق الذكر.

(4): «... il en ressort que la réclamation contentieuse préalable comme étant une condition obligatoire pour la recevabilité de l'action en justice, n'est pas retenue en matière de contentieuse relatifs aux droits d'enregistrement et des impôts indirect ».

Instruction Générale sur les Procédure Contentieuse, MF,DGI, DC, 2005, P 37.

نوعها⁽¹⁾ وكما دفعت إدارة الضرائب بفحوى هذه التعليلة في قرار مجلس الدولة رقم 33940 المؤرخ في 11/07/2007⁽²⁾.

وقد بقي هذا الإشكال قائما إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2009⁽³⁾ الذي تم بموجبه تعديل المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة الذي أحالها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

وكما تباينت الأبحاث والدراسات لهذا الشأن فمنها من عمم إجراء الشكوى على جميع أنواع الضرائب⁽⁴⁾، ومنها من قصرها على أنواع معينة منها⁽⁵⁾.

الشكوى في قانون التسجيل.

ذهبت إدارة الضرائب إلى اعتبار عدم وجوب إجراء الشكوى في مادة التسجيل، وأسست رأيها استنادا لنص المادة 355 من قانوني التسجيل، وقد تراجعت عن هذا الرأي من خلال دفعها أمام مجلس الدولة في القرار رقم 033940 السابق الذكر⁽⁶⁾.

كما أن مجلس الدولة أسس أحكامه في هذا الشأن على نصوص المواد 355 و 359 من قانون التسجيل وقد ألغيت المادة 359 لاحقا لأننا ننظم النزاع في مادة التحصيل وليس النزاع في مادة الوعاء الضريبي، إذن هناك نوع من الغموض يعتري إجراء الشكوى في مادة التسجيل على الرغم من أن موادها تناولت الإجراءات الخاصة بالنزاع في مادتي الوعاء والتحصيل، يشير فقط إلى أن النزاع في مادة الوعاء نظمه المشرع في المواد من 102 إلى 106 من قانون التسجيل⁽⁷⁾.

(1) : Instruction n°1208 du 12/07/2005, MF,DGI,DC, 2005

(2) : أنظر مجلة مجلس الدولة، الجزائر عدد9، 2009، ص 68.

(3) : القانون 08-21 المؤرخ في 30/12/2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر، عدد74 بتاريخ 31/12/2008.

(4) : العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2008، ص 4.

(5) : حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2008، ص 70.

(6) : من بين ما جاء في حيثيات القرار " ... وحيث أن مديرية الضرائب تدفع بالمواد 72، 73 و 74 من قانون الإجراءات الجبائية بحجة أنها تطبق على جميع المنازعات مهما كان نوعها عملا بالتعليلة 1208 المؤرخة في 12/07/2005 التي تعالج موضوع المنازعات الخاصة بحقوق التسجيل وتوجه المعنيين بتقديم تظلم مسبق قبل رفعهم للدعوى "

(7) : الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 9/12/1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج.ر، عدد 81 بتاريخ 18/12/1977.

الشكوى في قانون الرسم على الأعمال.

تطرق هذا القانون إلى المنازعات من خلال الجزء الأول منه وذلك تحت عنوان قواعد المنازعات في الفصل السابع من هذا الجزء وذلك من خلال المادتين 109⁽¹⁾ و 141⁽²⁾.

بحيث أن المادة 109 من هذا القانون أقرت وجوب الشكوى كما عبرت عنه أمام إدارة الضرائب قبل اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن أو أمام القضاء، وقد ألغيت هذه المادة فيما بعد بموجب قانون المالية لسنة 2002 ونقلت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾.

في حين أن المادة 141 لم يتم إلغاؤها وتم تعديلها جزئيا بموجب قانون المالية لسنة 2009 وهي متعلقة بمادة التحصيل، وبالتالي فإن الشكوى في مادة الرسوم على رقم الأعمال تخضع في مادة الوعاء الضريبي لقانون الإجراءات الجبائية.

الشكوى في قانون الطابع: (4).

هذا القانون لم ينص على أي إجراء فيما يخص المنازعات وإنما اكتفى بالإحالة إلى الإجراءات المتبعة في قانون التسجيل⁽⁵⁾.

وعليه تخضع الشكوى في مادة الوعاء في قانون الطابع إلى القانون الاجرائي في مجال الضرائب وهو قانون الإجراءات الجبائية، مادام لا يوجد نص يقيد هذا الأخير باعتباره يمثل قانونا عاما بالنسبة لقانون الطابع.

(1): المادة 109 وردت في المتمم الأول من هذا الفصل وهي خاصة بإجراءات فرض الضريبة .

المادة 109 من قانون الرسوم على رقم الاعمال معدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية للسنة 1998 وقد تم إلغاؤها ونقلت أحكامها إلى ق.ا.ج بموجب المادة 200 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر، عدد 79 بتاريخ 2001/12/23.

(2): المادة 141 وردت في القسم الرابع من هذا الفصل تحت عنوان المنازعات الخاصة للتحصيل.

المادة 141 معدلة بموجب المادة 32 من قانون رقم 08-21، المؤرخ في 30/12/2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر، عدد 74، بتاريخ 2008/12/31

(3): عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، ط2، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2008، ص 81.

(4): الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 9/12/1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم ، ج.ر، عدد 81، بتاريخ 18/12/1977.

(5): عزيز امزيان، المرجع نفسه، ص 82.

(2) من حيث الجهة المختصة بقبول الشكوى:

حدد المشرع الجزائري لهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية للضرائب، المشار إليهم في المادة 71 من ق.إ.ج بموجب المرسوم التنفيذي 06-327 حيث صنف المصالح الخارجية للإدارة الجبائية⁽¹⁾ إلى ما يلي:

➤ **مديرية كبريات المؤسسات:**⁽²⁾ حيث حدد اختصاصها حسب المرسوم السابق الذكر في مجال المنازعات وذلك حسب المادة 3 منه، وقد تم تقسيمها إلى خمس (5) مديريات فرعية، بالإضافة إلى أن قانون الإجراءات الجبائية حدد اختصاص هذه الجهة في جميع أنواع المنازعات.

➤ **مديريات جهوية للضرائب:** لقد حدد المشرع عددها في المادة 08 حيث قدر بتسع (9) مديريات على المستوى الوطني، وتوجد على كل منها مكتب لمتابعة المنازعات يكلف أساسا بدراسة طلبات الطعن الاعفائي وتقديمها إلى اللجنة الجهوية كما تختص بعمل المصالح في مجال المنازعات وذلك حسب نص المادة 41 من القرار الوزاري المشترك⁽³⁾

➤ **مصالح جهوية للبحث والمراجعات :** تختص هذه المصالح بالبحث والتحقيق حول المعلومات الجبائية بخصوص الملفات المخولة لها من طرف الإدارة الجبائية، مع العلم أن هذه المصالح غير مختصة في مجال المنازعات الضريبية حسب المادة 10 من المرسوم السابق الذكر.

➤ **مراكز جهوية للإعلام والوثائق:** هذه المصالح غير مختصة في مجال المنازعات إلا أن أهم اختصاصاتها:

- تنسيق برامج البحث.
- تجميع ومعالجة المعلومات الاقتصادية، المالية والمحلية ما جاء في المادة 13 من المرسوم 06-327.

(1): انظر المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 والذي يحدد وينم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج. ر، عدد 59، بتاريخ 24/09/2009.

(2): يتم إنشاء هذه الهيئة بموجب المادة 60 من قانون المالية 2003 وأدرجت أحكامها ضمن المادة 160 من ق.إ.ج .

(3): انظر المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 الذي يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها (ج.ر. عدد 20، بتاريخ 29/03/2009).

- ◀ **المديريات الولائية للضرائب:** تتضمن هذه المديريات الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية على مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، ومن بين مهامها:
- أن تقوم في مجالات المنازعات بدراسة العرائض.
 - تنظيم لجان الطعن ومتابعة المنازعات.
 - تقوم بمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
 - تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال الضرائب (م17) من القرار الوزاري المشترك.

إن هذه المديريات تنظم هيكلها في خمس مديريات فرعية حسب المدة 60 من القرار الوزاري المشترك السابق، ومن بينها المديرية الفرعية للمنازعات، وتتكون هذه الأخيرة من أربعة مكاتب: (1)

- مكتب الاحتجاجات.
- مكتب لجان الطعن.
- مكتب المنازعات القضائية.
- مكتب التبليغ والأمر بالصرف.
- **مركز الضرائب:** تتكفل هذه المصالح لتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للضريبة من غير المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاص كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموعة المهن الحرة.

إن اختصاص مراكز الضرائب يشمل مجال الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات حسب المادة 26 من المرسوم 06-327 السابق الذكر، ويتضح ذلك من تنظيمها الهيكلي في ست (6) مصالح من بينها المصلحة الرئيسية للمنازعات حسب المادة 21 من نفس المرسوم.

- **مراكز جوارية للضرائب:** هذه المراكز الجوارية لتسيير ملفات الضرائب غير الواردة في اختصاص مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب، وهي مختصة أيضا في مجال الوعاء

(1): انظر المواد من 69 إلى 73 من القرار الوزاري المشترك، السابق الذكر.

والتحصيل والرقابة والمنازعات حسب المادة 26 من المرسوم السابق، وهي منظمة إداريا في ست (6) مصالح من بينها المصلحة الرئيسية للمنازعات (المادة 27 من المرسوم السابق).

إن هذه المصالح الخارجية للإدارة الضريبية والتابعة في الأصل للمديرية العامة للضرائب، تعتبر من مصالح وزارة المالية. (1)

للإشارة فقط فإن المشرع قد ألغى أحكام المرسوم التنفيذي 91-60 لسنة 1990 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، وذلك بموجب المادة 33 من المرسوم 06-327 السالف الذكر ولكن مع مراعاة أحكام المادة 32 التي نصت على أن تحتفظ مفتشات وقباضات الضرائب بشكلها الحالي ويمارس صلاحياتها المحددة في إطار التنظيم المعمول به، وذلك بصفة انتقالية وفي انتظار ادماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب. (2)

إضافة إلى ذلك، فإن المشرع الجزائري حدد الجهة التي تقدم أمامها الشكوى في المادة 71 التي نصت على أنه: " يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في م 70 من ق.إ.ج حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة

يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة"

إن المشرع اعتبر هذا الإجراء من الإجراءات الأولية حيث ورد ذكره في الفصل الأول تحت عنوان "الإجراءات الأولية" لدى إدارة الضرائب من الباب الأول "المنازعات الضريبية".

وما سيتشف من ذلك هو أنه جعل من هذا الإجراء إجراء وجوبا حيث نص في المادة بقوله "يجب" غير أنه وتسهيلا للإجراء على المكلف بالضريبة سمح له بأن يقدمها إلى:

❖ المدير الولائي للضرائب.

❖ أو رئيس مركز الضرائب.

(1): انظر المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 فيفري 1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في الوزارة المالية المعدل والمتمم.

(2): تم إضافة رئيس المركز الجوارى للضرائب ومدير كبريات المؤسسات بموجب المواد 42.53 من قانون 06-24 المؤرخ في 2006/12/30

المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر، عدد 85 بتاريخ 2007/12/27.

❖ أو رئيس المركز الجواري للضرائب.

وذلك نظير تقديم وصل يثبت تقديم الشكوى وتاريخها، حتى يتم إثبات وإعمال الآجال فيما بعد.

ثالثا: شروط قبول الشكوى:

أوجب المشرع شروطا يجب توافرها في الشكوى حتى تتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها، ومنحها أهمية كبيرة وذلك من خلال الشروط الشكلية والموضوعية التي يجب أن تتضمنها، وعدم استيفائها لإحدى الشروط التي استوجبها المشرع ترفض الدعوى شكلا⁽¹⁾.

1- شروط شكلية للشكوى: (2)

الشكوى لها جملة من الشروط الشكلية التي يجب مراعاتها، وهي أن تكون فردية ومنفردة ومحدد محتواها بنص القانون، وقد أوضحت المادة 73 من ق.إ.ج القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى وهي كالآتي:

أ- أن تكون الشكوى فردية:

معناه أن تتعلق بالمكلف بالضريبة في حد ذاته لأن القانون يشترط أن يتقدم المكلف بالضريبة بالشكوى بصفة فردية، فالأصل العام أن تتعلق بمكلف واحد غير أنه يوجد استثناء على ذلك في حال تعدد المكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية أو أعضاء شركات الأشخاص فهؤلاء يمكنهم أن ينازعوا في الضرائب المفروضة على عاتق الشركة بتقديم جماعية بصفتهم شركاء فيها⁽³⁾ (شركات التضامن SNC).

إن الحكمة من هذا الشرط هو أن تكون الشكوى فردية من أجل قاعدة حفظ السر في مجال الضريبة على الدخل خصوصا. (4)

(1): قرار مجلس الدولة رقم 6509 المؤرخ في 2003/2/25، محلية مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية 2003، 2004، ص ص 75-77.

(2): حسين فريجة، مرجع سابق، ص 32.

(3): بوبكر عبد الغاني حركات، أنس قروش، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، د.س.ن.

(4): حسين فريجة، المرجع نفسه، ص 19.

ب- وجوب تقديم شكوى منفردة بالسنة لكل محل خاضع للضريبة:

ذلك أن تكون الشكوى محل ضريبة واحدة إذا تعددت الضرائب في مواجهة المكلف، بمعنى عدم تعلقها بنشاطات أخرى أو أنواع أخرى من الضرائب والرسوم النص باللغة الفرنسية كان واضحاً "Il doit être présenté une réclamation distincte par lieu d'imposition" فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم شكوى عن كل ضريبة على حدى كما يجب أن لا تتضمن لنوعين من الطلبات، كالإعفاء في حال ارتكاب الإدارة الضريبة لخطأ مادي أو التخفيض في حال أعسر المكلف بالضريبة.⁽¹⁾

ج- أن تتضمن الشكوى البيانات الإلزامية المحددة قانوناً:

والتي جعلها تحت طائلة عدم القبول، وهي البيانات المحددة في نص المادة 4/73⁽²⁾ والمتمثلة فيما يلي: "

- ذكر الضريبة المعترض عليها.
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستجيب فيها الضريبة وضع الجدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.
- توقيع صاحبها باليد ... "

إذن هذه البيانات وردت على سبيل المثال لا الحصر (اسم ولقب، وعنوان المكلف، ذكر الضريبة المعترض عليها ذكر رقم المادة في الجدول الضريبي)، أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وكانت هذه المعاملات خاضعة للضرائب، أوجب على هذه الأخير أن تعتمد لدى إدارة الضرائب ممثلاً عنها مقيماً بالجزائر بحيث يلتزم بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بشأن هذه الضرائب، أما فيما عدا ذلك فتعود إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفادياً للازدواج في فرض الضريبة⁽³⁾

(1): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 14.

(2): المادة 73 فقرة 4 من ق.إ.ج.

(3): وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 23.

د- وجوب توقيع على الشكوى:

اشتراط المشرع أن تكون الشكوى موقعة من طرف المكلف شخصيا وذلك حسب المادة 4/73 من ق.إ.ج "توقيع صاحبها باليد"... من طرف المكلف غير أنه يمكن أن تكون موقعة من الغير شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح الضريبية، المعنية قبل تقديم الشكوى.⁽¹⁾

لقد بين المشرع أنه في حالة ما إذا كانت الشكوى مخالفة للقانون أو أن المرفقات بها ناقصة فإنها تستدعي المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها بالاستلام لتكملة ملف الشكوى في أجل ثلاثين يوما (30) اعتبارا من تاريخ الاستلام.

وإذا تعذر الرد أو كان الرد ناقصا فإن مدير الضرائب أو رئيس مركز للضرائب أو رئيس مركز الجوارى للضرائب يقوم بتبليغ قرار الرفض بعدم القبول حسب المادة 4/73 من ق.إ.ج. هنا المكلف بالضريبة يمكن له عندئذ الطعن أمام لجنة الطعن المختصة أو المحكمة الإدارية حسب المواد 80-81 ق.إ.ج.

بالإضافة إلى ذلك وحسب نص المادة 75 من ق.إ.ج فإن المشرع قد سمح بعدم قيام المكلف شخصيا بتقديم الشكوى حيث سمح له الاستعانة بوكيل غير أنه اشترط عليه استظهار وكالة قانونية⁽²⁾ محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل.

كما يستثنى من تقديم الوكالة المحامين المسجلين قانونيا في منظمات المحامين مع الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة الذي يستعين بوكيل يجب أن يتخذ له موطنا مختارا بالجزائر إذا كان مقيما بالخارج.

للتنويه فقط فإن قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي فنجد نص على أنه في حالة سهو المكلف بالضريبة عن توقيع الشكوى يجب على الإدارة دعوته بموجب رسالة موصى عليها مصحوبة بالإشعار والاستيلاء إلى تصحيحها خلال أجل 30 يوما.

(1) : مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ص 15.

(2) : حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، منشورات دحلب، 1994، ص 34.

أما إذا أغفلت إدارة الضرائب القيام بهذا الإجراء فإنه يحق للمكلف، تدارك هذا العيب في الطلب المقدم إلى المحكمة الإدارية، كما أنه جاء في قرار مجلس الدولة الفرنسي أن عبء الإثبات في عدم توقيع المكلف يقع على الإدارة⁽¹⁾.

هـ - تعيين موطن المشتكي:

نصت الفقرة الأخيرة من المادة 75 من ق.إ.ج على أنه "يجب على كل مشتكٍ مقيم بالخارج أن يتخذ موظفا له في الجزائر" وهناك اختلاف فيما إذا كان الشخص طبيعيا أو معنويا:

- فإذا كان الشخص طبيعيا فيجب عليه أن يذكر موطنه في الجزائر بدقة.
- أما إذا كان مقيما بالخارج فيتوجب عليه اتخاذ موطن له بالجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة لضرائب.
- أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر، وكانت هذه العمليات خاضعة للضرائب وجب على هذه الأخيرة إن تعتمد لدى إدارة الضرائب ممثلا عنها مقيما بالجزائر بحيث يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بشأن هذه الضرائب⁽²⁾.

و - تحرير الشكوى:

لم تنص قوانين الضرائب على أن تكون الشكوى مكتوبة ولكن يستشف من نص المادة 2/73 والتي تفيد عدم خضوع الشكاوى لحقوق الطابع بالإضافة إلى الجزئية الأخيرة من المادة 4/73 والتي أوجبت توقيع صاحب الشكوى باليد⁽³⁾.

إن الشكوى تكون مكتوبة على ورق عادي وغير خاضعة لحقوق الطابع.

⁽¹⁾: يحي بدائرية ، مرجع سابق، ص 51.

⁽²⁾: عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 24.

⁽³⁾: "la réclamation contentieuse est établie sous la forme d'une simple lettre , en outre, elle n'est en aucun cas soumise au droit de timbre, quelles que soient la nature et l'importance des impôts et taxes contestés", Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, Contentieux de la l'assiette de l'impôt-procédure de recours gracieux, MF-DGI, DC, 2010 , , P3

وعليه الشكوى الشفوية لا يمكن أن تحل محل الشكوى المكتوبة، معناه أن الزيارات التي يقوم بها الشاكي لوحدها غير كافية وإنما يجب أن تكون مرفقة بتظلم مكتوب⁽¹⁾.

• وهو ما أكدته مجلس الدولة الفرنسي بأن الاحتجاجات والشكاوى الشفوية التي يقوم بها المكلفون بالضريبة عند استقبالهم من طرف مصالح إدارة الضرائب لا ترقى لأن تكن شكوى إن لم تكن في قالب مكتوب. قرار "مجلس الدولة رقم 98309 مؤرخ في 11/5/1994"⁽²⁾.

2- الشروط الموضوعية للشكوى:

إضافة إلى الشروط الشكلية الواجب توفرها في الشكوى عند تقديمها، أوجب المشرع شروط موضوعية تتمثل فيما يلي:

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.
 - بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة.
 - مناقشة ملخص طبيعة النزاع، والدفع إلى يقدمها.
 - تصحيح الخطأ الإداري وتحديد طلباته سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.
- وكننتيجة عامة فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى رفض الشكوى وعدم قابليتها للمناقشة هذه الأخطاء تتمثل فيما يلي:

- غياب توقيع المكلف بالضريبة بخط اليد.
- الشكاوى الجماعية.

وعليه فإن الشروط الموضوعية تكون من خلال عرض طلبات المكلف بالضريبة وسائل في مضمون الشكوى سواء كان الدافع من ورائها إعفاء الضريبة أو تصحيحها أو إعادة تقدير مبلغها.⁽³⁾

(1): فضيل كوسة، إجراءات الضريبة وإثباتها في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 113 .

(2): يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 51.

(3): العيد صالح، الوجيز في قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، 2011، ص 89.

أ- عرض الطلبات.

هنا نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة والطلبات التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة، أو التي تسعى من خلالها إلى الاستفادة من حق ناتج عن حكم شرعي أو تنظيمي، وعليه فإن حالات تقديم الطلبات تتمثل فيما يلي:

1- حالة الخطأ المادي البسيط:

وهي الأخطاء التي يمكن ملاحظتها بصورة واضحة، للمكلف وكذا الإدارة الضريبية، هنا المكلف بالضريبة يقوم بتقديم شكوى يوضح فيها الخطأ المرتكب من طرف إدارة الضرائب ويطالبها بتصحيحها.

2- حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة⁽¹⁾

هنا المكلف بالضريبة له أن يطلب عادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو تقديرها، أو أن يطالب بالاستفادة من حقوق ناتجة عن أحكام قانونية معينة.⁽²⁾

إن هذه الطلبات هي طلبات أصلية لأنها مرتبطة بموضوع وعاء الضريبة فالمشرع أجاز لصاحب الشكوى في مادة الوعاء الضريبي لا أن يطالب في شكواه إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب لحين الفصل في موضوع تظلمه أمام المصالح المختصة للإدارة الجبائية.

ففي القسم الثالث من الفصل الأول من الباب الأول للمنازعات الضريبية المشرع نص على التأجيل القانوني للدفع، وبالرجوع للمادة 74 من ق.إ.ج نجد بأن المشرع قد نظم مسألة إرجاء دفع الضريبة إذا كانت مستحقة الدفع، أثناء نظر مصالح الضرائب في الشكوى، وقبل الفصل فيها، ففي هذه الحالة سمح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة أن يطلب تأجيل الدفع بشرط أن يقدم ضمانات حقيقية التي قد تتخذ صورة الكفالة العينية أو الشخصية، كما هو مقرر في القانون المدني.

(1): هناك من سماها بمنازعة تقييم القاعدة للضريبة.

(2): حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 35.

فإذا تعذر عليه ذلك يلزم بدفع 30% من قيمة الضرائب المتنازع حولها لدى قابض الضرائب المختص، يترتب على منح الإرجاء القانوني للدفع، تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار المتضمن الفصل في الشكوى المادة 3/74 من ق.إ.ج.

وتجدر الإشارة إلى أن قرار الإرجاء يمكن أن يكون محل إنهاء من إدارة الضرائب كلما ظهرت لديها أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين محل الإرجاء م 4/74 من ق.إ.ج.

وقد اختتم المشرع المادة 74 بإعفاء المكلف بالضريبة بدفع نسبة 30% من الضرائب المتنازع منها، إذا كانت الشكوى تتعلق بازدواجية فرض الضريبة أو بأخطاء مادية ثابتة لدى مصلحة الضرائب م 5/74 من ق.إ.ج.

ب- عرض الوسائل.

هنا المكلف بالضريبة أو صاحب الشكوى يقوم بعرض ملخص لجمع حججه واستنتاجاته وأسائده القانونية، هنا يستطيع هذا الأخير تدعيم شكواه ببعض الوثائق الإثباتية أو كل وثيقة من شأنها أن تبين بوضوح الغموض أو الخطأ الذي كان من جراء فرض الضريبة، إضافة إلى أنه عليه التطرق كذلك للإجراءات التي تم من خلالها فرض الضريبة ومعرفة ما إذا كانت الإدارة الضريبية قد احترمت القواعد المقررة لفرضها أم لا مما يمكنه من لمطالبة بإلغاء الضريبة المفروضة عليه في حال كانت مخالفة للقواعد العامة.

هنا يجب على المكلف تأسيس شكواه وتسبب طلباته قانونيا والتي تختلف من مكلف لآخر حسب قدراتهم التكيفية.⁽¹⁾

1- عبء الإثبات في الشكوى:

القاعدة العامة تقضي "البينة على من ادعى" وبالتالي فإن كل من يدعى حق يلتزم قانونيا بإثباته لمختلف طرق الإثبات القانونية وإلا عُدَّ طلبه غير مؤسس⁽²⁾ قانونا ومنها يتوزع عبء

⁽¹⁾: إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الادارية، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة فرحات عباس، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، سطيف، 2004، ص 36.

⁽²⁾ بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2001، ص 50.

الإثبات في المنازعات الضريبية بين كل من المكلف بالضريبة وبين الإدارة الضريبية بحسب حالات النزاع وكذا مجالاته، وهذا ما سنوضحه كالاتي:

أ- الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة:

- في حال تحديد الوعاء الضريبي وفقا لتصريحات المكلف بالضريبة.
- إذا كان فرض الوعاء ناتجا عن تصحيح واقع على لتصريحات المقدمة من طرف المكلف بشرط أن يكون هذه التصريحات قد بلغت للمكلف المعنى بعد إبدائه لموافقه وعدم اعتراضه عليها في الآجال المحددة قانونا.
- إذا تم حساب الوعاء على أساس التقدير الجزافي وبطريقة عادية.
- في حالة رفض المكلف تقديم المعلومات المطلوبة منه مما وجب على الإدارة الضريبية فتح تحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف وبناء عليه يتم تحديد الضريبة.

ب- الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة الضريبية:

- إذا كانت الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة مؤسسة على ضريبة يرجع تقديرها إلى الإدارة دون العودة إلى تصريحات المكلف بالضريبة.
- إذا تم تحديد الضريبة موضوع الشكوى من قبل الإدارة الضريبية بالرغم من وجود تحفظات مقدمة من قبل المكلف بالضريبة في الآجال القانونية.
- في حالة قيام الإدارة الضريبة بفتح تحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف ففي هذه الحالة يجب على الإدارة الضريبة تبرير موقفها وتقديم كل التفسيرات للمكلف.⁽¹⁾

2- آجال الخاصة بتقديم الشكوى:

وضع المشرع الجزائري آجال لتقديم الشكوى ضمنها المادة 72 من ق.إ.ج والتي جاءت في شكل ميعاد عام لقبول الشكوى وأربع (4) مجالات خاصة كاستثناء.

¹ طارق قطوش ، التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص ص 12-13.

أ- الميعاد العام لقبول وتقديم الشكوى: ⁽¹⁾

يصادف هذا الميعاد حسب نص المادة 1/72 تاريخ 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

مثال ذلك: الجدول الذي أدرج للتحصيل في جانفي من سنة 2017 سيرى الأجل المحدد لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2019، على اعتبار أن سنة 2019 هي السنة الثانية التي كلي سنة إدراج الضريبة في التحصيل باعتبار السنة الأولى التي تلت سنة التبليغ هي سنة 2018.

وذلك ما أكدته قرار المحكمة العليا رقم 42780 الصادر في 15 جوان 1985⁽²⁾ وبالرجوع إلى نص المادة نجد بأن المشرع استعمل عبارة التي تلي سنة ... وفي النص القديم الذي تم الغائه من قانون الضرائب المباشرة ⁽³⁾.

في حين أن النص أصبح "السنة الثانية التي تلي سنة ..." وبالتالي فإن النص القديم أدق وأوضح لأنه قد يساء فهم النص الجديد.

ب- الاستثناءات الواردة على هذا المبدأ:

هذه الاستثناءات وجدت نتيجة للأجال ونصت عليها م 72 من ق.إ.ج من الفقرات 1، 2، 3، 4 وهذه الاستثناءات تتمثل فيما يلي:

❖ الخطأ في توجيه الإنذارات وذلك في حالة وقوع خطأ في الإرسال، وهي الحالة التي يحدث فيها خطأ في تبليغ المكلف بالضريبة، بها وفي هذه الحالة فإن سريان الأجل لا يبدأ من الإرسال الأول وإنما يسري من تاريخ توجيه الإنذارات الجديدة من مصلحة الضرائب المختصة (التي يتبعها).

❖ حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة تقدم الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود خطأ أو الازدواج في فرض الضريبة (حالة اكتشاف المكلف بالضريبة بأنه تعرض لدفع ضريبة غير مؤسسة).

⁽¹⁾ : Ahmed Sadoudi, Droit-Fiscal, 1^{ère} édition, Sarl House Print éditions, Alger, 2014, P 155.

⁽²⁾ : قرار رقم 42780 المؤرخ في 15 جوان 1985، عدد 4، 1989 ص 62.

⁽³⁾ : أنظر م 331 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، القانون رقم 36-90 المؤرخ في 31/12/1990، ج.ر، عدد 57 بتاريخ

1990/12/31.

❖ في حالة الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصبة على العقارات حيث يستفيد على التخفيض من الرسم العقاري وتقدم بذلك للمكلف بالضريبة شكوى يبدأ أجلها من تاريخ وقوع الحادثة التي تبرر تقديم الشكوى، والتي حددتها المادة 142⁽¹⁾ من ق. م لسنة 2002.

- وأيضا في حال فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي للعقار نتيجة لحادثة غير عادية⁽²⁾.

- في حالة هدم كل أو جزء من العقار المبنى ولو طوعا وهذا اعتبارا من تاريخ الهدم⁽³⁾.

أيضا المادة 103 من قانون المالية لسنة 2018 تنص صراحة على " منح التخفيض الكلي أو الجزئي في الرسم العقاري للمكلف بالضريبة، في حالة اتلاف عقار أو جزء من عقار غير مبني، على إثر وقوع حادثة غير عادية "

في كل هذه الحالات ينتهي الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة وقوع الحادثة أو وقوع حادثة غير عادية ابتداء من اليوم الأول لشهر حدوث الإلتلاف.

❖ الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع الجدول: حددتها م3/72 وذلك في حالتين:

- حالة الضرائب التي تقتطع من المنبع أو من المصدر والتي يسري الأجل فيها من تاريخ الاقتطاع من المصدر.

- حالة التسديدات الفورية لبعض أنواع الضرائب، والتي تكون بموجب التصريحات من طرف المكلفين بها على مستوى قباضات الضرائب كالتصريح بالرسم على النشاط المهني هنا يبدأ سريان الأجل من تاريخ التسديد.

- للإشارة فإن المشرع الجزائري لم يحدد طريقة لحساب الآجال فيما يخص هذا النوع من النزاعات.

⁽¹⁾: المادة 142 من ق، م تقابلها المادة 102 من ق.إ.ج التي نصت على أنه "في حالة تغيير بتخصيص العقار بقرار من السلطة الإدارية، لأسباب مرتبطة بأمن الأشخاص والأموال، ويتطبيق قواعد التعمير"

⁽²⁾: المادة 2/102 من ق.إ.ج لسنة 2018.

⁽³⁾: المادة 3/102 من ق.إ.ج لسنة 2018.

الفرع الثاني:

التحقيق والبت في الشكوى

بعد وصول الشكوى إلى مصالح الإدارة الضريبية، ولما تكون هذه الشكوى مستوفية جميع الإجراءات الشكلية والقانونية تتم مباشرة عملية التحقيق فيها، ثم تليها فيما بعد الفصل أو البت في الشكوى وهو ما سنتناوله في هذا الفرع.

أولاً: التحقيق في الشكوى.

بعد إيداع الشكوى لدى إدارة الضرائب تبدأ مرحلة التحقيق في الشكوى الذي يعتبر إجراء مهما بالنسبة للمنازعات الضريبية إذا ما كانت الشكوى مستوفية لجميع شروطها وبالتالي فإنها لا يطرح أي إشكال في هذا الخصوص.

الإشكال يطرح في حال عدم استيفائها للشروط هنا يتم طلب تصحيحها من طرف المكلف بالضريبة في الآجل المحددة قانوناً، وذلك بعدما يتم تحويلها إلى التحقيق الذي يتولاه مفتش الضرائب الموجود على مستوى كل مفتشيات لضرائب.

1- الجهة المختصة بعملية التحقيق:

يختص مفتش الضرائب بالنظر والتحقيق في الشكوى الضريبية حسب ما نصت عليه المادة 76 ق.إ.ج والسبب في ذلك راجع إلى أنه أكثر الأشخاص معرفة بالضريبة المفروضة.

حيث يتواجد مفتش الضرائب على مستوى مفتشية الضرائب التي تم فرض الضريبة فيها والتي تعمل تحت إشراف رئيس المفتشية⁽¹⁾ الذي يعد المسؤول عن كيفية إجراء عملية التحقيق بالإضافة إلى أن مهمة الرقابة يمكن أن تسند إلى أعوان الرقابة إذا ارتبط الأمر بالتقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء رقابة المحاسبة للمكلف بالضريبة لتقديم تبريرات ما توصلوا إليه أثناء إعادتهم لتقديرات مداخل المكلف⁽²⁾

(1): انظر المرسوم 06-327 السابق الذكر .

(2): عزيز امزيان ، مرجع سابق، ص 19 و20.

2- كيفية إجراء التحقيق في الشكوى:

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

فبعد استلام المفتش المختص للشكوى الضريبية يبدأ بعمليات التحقيق من خلال مطابقة الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة مع المادة 73 ق.إ.ج وذلك بغية التأكد من احترام الشكوى للأشكال والمضامين المنصوص عليها في هذه المادة.

فإذا سجل تحفظات يمكنه حسب المادة 73/4 الجزء الأخير منها أن يخاطب المكلف بالضريبة ويطلب منه تصحيح الشكوى أو إكمال الملف خلال 30 يوما تحت طائلة عدم قبول الشكوى شكلا، وذلك بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام⁽¹⁾.

وفي حالة عدم استلام الرد أو كان ناقصا يمكن لكل من مدير الضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب إصدار قرار الرفض وبلغه إلى المكلف بالضريبة وذلك في حالة ما إذا رأى مفتش الضرائب أن الشكوى يشوبها عيب يؤدي إلى عدم قبولها.

أما إذا توفرت كل الشروط فإن المفتش يقوم بتسجيلها في سجل خاص مع كتابة طلب القبول.

بعد تلقي الإدارة الضريبة للتحقيق الذي أعده المفتش يرفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه خلال 15 يوما⁽²⁾.

إن التحقيق الذي يجريه مفتش الضرائب يأخذ شكلين:

- ◀ الشكل (1): أن يكون بمقر المفتشية على أساس الملف القاعدي للمكلف بالضريبة.
- ◀ الشكل (2): وإما أن يكون في مقر المكلف بالضريبة انطلاقا من الأرشيف الموجود لديه ومن معاينة حجم ومستوى النشاط الذي يقوم به.

وفي السياق نفسه يمكن لمفتش لضرائب أن يستدعي المكلف بالضريبة إلى مقر المفتشية ليطالب منه التوضيحات اللازمة، أو يطرح عليه بعض الأسئلة، التي تكون الإجابة عليها

¹ -JEAN lamarque, **Répertoire du Contentieux Administratif Contentieux Fiscal**, PARIS, France, Dalloz 1995 , P19.

⁽²⁾: احمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للطباعة ونشر والتوزيع، مصر، 2014، ص 89.

ضرورية للنظر والفصل في الشكوى، وفي نهاية التحقيق يقوم مفتش الضرائب بإعداد تقدير حول الإجراءات التي قام بها ويختمه باقتراح رأي حول الفصل في الشكوى برسله إلى مديرية الضرائب.

ثانيا: البت أو الفصل في الشكوى.

تفصل إدارة الضرائب ممثلة في رئيس المركز الجواني للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو مدير الضرائب أو الإدارة المركزية، في الشكوى بعد تلقي التقرير الذي أعده مفتش الضرائب المكلف بالتحقيق كل حسب اختصاصه وكذا الأجل المحدد للفصل في الشكوى.

1- الجهة المختصة للفصل في الشكوى:

لإدارة الضرائب هيكل تنظيمي يختلف من حيث تشكيلته وكذا المهام والوظائف المسندة لكل جهة حيث يتنوع اختصاص كل جهة على حدى للفصل في الشكوى فنجد:

أ- اختصاص المدير الولائي للضرائب:

حسب المادة 79 من ق.إ.ج⁽¹⁾ يفصل المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التي يقدمها المكلفون بالضريبة الموجودون في دائرة اختصاصه بشرط أن يقل ولا يتجاوز مبلغ الضريبة المتنازع حولها عن 150 مليون دينار جزائري.

أما في حال تجاوز هذا المبلغ فإنه يتم الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية، بالإضافة إلى أنه يقوم بالفصل في طلبات استرداد القروض الرسوم على القيمة المضافة إذا كان المبلغ لا يتجاوز 150 مليون دينار جزائري.

ب- اختصاص رئيس مركز الضرائب:

يفصل في الشكاوى التي يقدمها المكلفون بالضريبة الموجودة في دائرة اختصاصه بشرط أن يقل مبلغ الضريبة المتنازع حولها أو يساوي مبلغ 5 ملايين دينار جزائري، بالإضافة إلى أنه يفصل في طلبات استرداد فروض الرسم على القيمة المضافة وذلك حسب نص المادة 2/77⁽²⁾

(1): المادة 2/77 من ق.إ.ج.

(2): المادة 79 من القانون نفسه.

ج- اختصاص رئيس المركز الجوّاري للضرائب:

باسم المدير الولائي للضرائب ينظر رئيس مركز الجوّاري للضرائب في الشكاوى المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لدائرة اختصاصه بشرط أن تساوى قيمة الضريبة المتنازع حولها أو تقل عن 20 مليون دينار بالإضافة إلى أنه يفصل في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه المادة 3/77 من ق.إ.ج.

د- اختصاص الإدارة المركزية للضرائب:

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

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

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

وعليه فالنص الجديد يدل على أن القضايا المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة الوطنية المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى الوطني مهما كان المبلغ المنازع فيه، يتم التحقيق فيها بتدخل الإدارة المركزية مع بقاءه على المستوى المحلي.

وحسب التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في أبريل 2000 فإن "جميع القضايا النزاعية ذات صلة بالتدقيقات المنجزة من طرف مصلحة التدقيق، تخضع لاختصاص الإدارة المركزية مهما كانت المبالغ المتنازع فيها وطريقة التسوية المتمسك بها من طرف الأعوان الدقيقين، أثناء عملية التدقيق، مثل رفض المحاسبة الفرض التلقائي ... إلخ" ⁽¹⁾

- أجل البث في الشكاوى هو ستة (6) أشهر كاملة.

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

- ويتم التحقيق في الشكوى على مستويين: "المحلي" و "المركزي" حيث:
- ترسل الشكوى وجوبا إلى مدير الضرائب للولاية المختصة إقليميا في ذلك في الآجال المحددة قانونا.

بعد التحقيق في الشكوى محليا يحيل المدير الضرائب للولاية الملف مصحوبا وجوبا بموقفه من القضية، إلى الإدارة المركزية ممثلة في مديرية المنازعات التي تحيل الملف بدورها إلى مديريات الأبحاث والتدقيقات التي ترجعه إلى مديرية المنازعات مصحوبا برأيها.

تتولى مديرية المنازعات بدراسة الملف على ضوء مختلف الآراء الصادرة حوله، وتصدر بدورها رأيا ملزما الإدارة الضرائب للولاية المختصة إقليميا عند اتخاذ القرار الواجب تبليغه للمكلف بالضريبة.

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

◀ التحقيق عن طريق الاطلاع حثَّ عليها قانون الضرائب المباشرة⁽¹⁾ ومن بعد قانون الإجراءات الجبائية، حيث أعطى حق الاطلاع على الوثائق تمتلكها المؤسسات العامة أو الخاصة والتي لها علاقة بالمشتكى (المكلف بالضريبة).

◀ كما يمكن التحقيق في عين المكان بحيث يمكن للمفتش المحقق الذهاب إلى مقر المشتكى (المكلف) ويطلب منه كل الوثائق التي يراها مناسبة وضرورية التحقيق.

◀ يمكن للمفتشة استدعاء المكلف للحصول على توضيحات المتعلقة بطلباته في الشكوى.

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

(1): المادة 45 من قانون المالية لسنة 2018: تشجيع حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

وفي بعض الحالات قد تكون فيها الحاجة عند التحقيق إلى مساعدة تقنية خاصة ويمكن أن تستدعي إدارة الضرائب مستشارين تقنيين أعوان الدولة أو المؤسسات العمومية.

ثالثا: آجال الفصل في الشكوى:

إن إصدار القرار من طرف الإدارة الضريبية المختصة وتبليغه إلى المكلف بالضريبة مرتبط باعتبارات الآجال التي لا يمكن تجاوزها.

وقد نصت المادة 76 من ق.إ.ج لسنة 2018 على ما يلي: "بالنسبة للشكاوى التي يختص فيها رؤساء، مراكز الضرائب، رؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل 4 أشهر اعتبارا في تاريخ استلام الشكوى.

يحدد الأجل بـ 6 أشهر، عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب، ويمدد الأجل إلى 8 أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب موافقة الرأي الموافق للإدارة المركزية "

من خلال نص المادة فإن القانون حدد آجالا للفصل في الشكوى الضريبية وهي:

- ◀ 4 أشهر من ناتج استلام الشكوى بالنسبة للشكاوى التي ترفع أمام رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب.
- ◀ 6 أشهر من تاريخ استلام الشكاوى بالنسبة للشكاوى التي ترفع أمام المدير الولائي للضرائب.
- ◀ 8 أشهر بالنسبة للشكاوى التي ترفع أمام الإدارة المركزية.

وعليه تصدر إدارة الضرائب الفصل في الشكوى بموجب قرار إداري يشترط أن يكون مسببا وعليه ندر إدارة الضرائب الفصل في الشكوى بموجب قرار إداري يشترط أن يكون مسببا، ويبلغ إلى المكلف بالضريبة ليفتح المجال بعد ذلك للطعن في هذا القرار متى تضمن الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى أما المحكمة الإدارية.

فالمدير الولائي للضرائب وإضافة إلى اختصاصه بتفويض الاختصاص الذي نصت عليه المادة 78 من ق.إ.ج فإنه يختص كذلك بـ : الإحالة الانتقائية للنزاع أمام المحكمة الإدارية

وذلك حسب م 2/79⁽¹⁾ يشترط إبلاغ المكلف بالضريبة بهذا الإجراء وإعلامه بأن له مدة 30 يوما للاطلاع على الملف وتقديم ملاحظات مكتوبة، إذا رأى ذلك مناسبا.

وعليه المدير الولائي للضرائب وبناء على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه يصدر قراره في الموضوع وهذا القرار كما قلنا يمكن أن يتضمن رفضا كلياً أو تخفيضها جزئياً للضريبة محل النزاع.

1- حالة الرفض الكلي:

وتكون في حالة ما إذا أصدر مدير الضرائب قراره بالرفض على الشكوى المسجلة على مستوى مديرية فإن عليه سبب⁽²⁾ قرار الرفض، لأنه يشكل ضمانه، للمكلف حتى يطلع على جملة الأسباب التي أدت إلى رفض شكواه والتسبب هنا من الإجراءات الإلزامية حتى لا تقع تحت طائلة البطلان⁽³⁾.

2- حالة التخفيض الكلي أو الجزئي:

تكون هذه الحالة إذا ما اكتشف الإدارة الضريبة أثناء التحقيق أخطاء وقعت فيها وبالتالي يقومون بتقديم تقارير إلى المدير الولائي للضرائب لإعلامه بالأخطاء المرتكبة التي تجعل مدير الضرائب سببا في اتخاذ القرار بالتخفيض الكلي وهذا الأمر موجود من الناحية العملية.

كما يحق لمدير الضرائب إن يقبل الشكوى في جزء منها ويرفضها في جزء آخر، وفي حالة التخفيض الكلي معناه قبول شكاية، المكلف كلياً وإعفاءه من دفع الضريبة المفروضة عليه.

3- حالة سكوت الإدارة وعدم ردها على الشكوى:

يعتبر سكوت الإدارة الضريبة وعدم ردها على الشكوى المقدمة أمامها من طرف المكلف بالضريبة في المواعيد المحدد لها يعد رفضاً ضمناً يمكن على أساسه للمكلف بالضريبة أن

(1): انظر المادة 79 من ق.إ.ج المعدلة بموجب المادة 48 من القانون رقم 14-10 المؤرخ في 2014/12/30 ضمن قانون المالية لسنة 2015، ج، عدد 78 صادر بتاريخ 2014/12/31.

(2): عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار جسر، الجزائر، 2013، ص369.

(3): محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر 2005، ص45.

يرفع شكواه إلى لجان الطعن أو أن يعرض ذلك على الجهات القضائية المختصة⁽¹⁾، ذلك ما نصت عليه المادة 2/82 من ق.إ.ج⁽²⁾، وأكدته مجلس الدولة في قراره رقم 181034 الصادر بتاريخ 2000/3/13 .⁽³⁾

للإشارة فإن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى حالة سكوت إدارة الضرائب عن الرد.⁽⁴⁾

4- تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب.

إن الإدارة ملزمة بتبليغ قرارها إلى المكلف بالضريبة، كما يجب عليها توجيه نسخة إلى مفتشية الضرائب، ونسخة إلى قابض الضرائب، ويكون التبليغ صحيحا إذا تم تسليم قرار التخفيض إلى المكلف بالضريبة إما شخصا أو عن طريق وكيله حسب العنوان المذكور في الشكوى، وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

فإذا قبل المكلف بالضريبة ذلك القرار تتوقف المنازعة أمام الإدارة الضريبة. فتاريخ استلام التبليغ هو بداية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة من أجل متابعة الإجراءات أمام لجان الطعن أو أمام القضاء في حالة رفضه للقرار غير أنه إذا اختار طريق القضاء فإنه يفقد حقه في اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية.

كما أن التبليغ يكون صحيحا أيضا إذا تم توجيه إلى الموطن الحقيقي للمكلف بالضريبة حتى ولو أخذ وكيلا له واختار موطنا له عنده وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، فالتبليغ يكون صحيحا إذا وجه إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني. وبالنظر إلى التشريع الفرنسي فإن الإدارة الضريبة تقوم لتبليغ المكلف بالضريبة بالقرار في أجل 3 أشهر، فإذا انقضت هذه المدة المحددة ولم تقوم بالتبليغ فيمكن لها تقديم أجل إضافي لتقديم شكواه أما القضاء.⁽⁵⁾

(1): فتحة شهبوب رحمانى ، مرجع سابق ص 39.

(2): المادة 2/82 من ق.إ.ج نصت على: يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة في أجل 4 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي سيبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية، المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه سواء أكان هذا التبليغ قد تم من قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من ق.إ.ج .

(3): قرار مجلس الدولة رقم 181034 الصادر بتاريخ 2000/3/13.

(4): حسين طاهري ، المنازعات الضريبة (شرح القانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص 90.

(5): JEAN moulinier, *Finances Publique* , Fiscalité, 5^{eme} éd, / tome2, p 254 .

المطلب الثاني:

نظام الشكوى غير الإلزامية (التظلم الاختياري).

أتاح قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة التي لم يرضه اتفاق رد إدارة الضرائب على شكواه، فرضه ثانية للوصول إلى تفاه ودي وحل للنزاع الضريبي وفرصه أخيرة لإدارة الضرائب من أجل مراجعة أعمالها، وقبل اللجوء إلى القضاء.

لقد هذا المشرع الجزائري في هذا حذو غيره من المشرعين في منح المكلف بالضريبة وسيلة أخرى للمطالبة بإعادة النظر في القرار الذي أصدرته إدارة الضرائب في حقه، ذلك من خلال التظلم أمام لجان الطعن هذا الإجراء الذي يكتسي طابعا جوازيا ويكون لاحقا للإجراء الأول وهو الشكوى (النظم الإداري السابق).

لأجل ذلك، أنشأ ما يسمى بلجان الطعن حتى تحد من تعسف الإدارة الضريبة من جهة وتمكين المكلف بالضريبة من استرداد حقوقه من جهة أخرى والمهم في الأمر أن الإدارة أن الإدارة تتجنب دائما المثل أمام القضاء والتتديد بأعمالها.

إن هذه اللجان تعد جهات إدارية مستقلة ومحيدة للفصل في النزاع من خلال تشكيلها واختصاصاته وهو ما يخلق نوع من الثقة المتبادلة بينها وبين المكلف بالضريبة بقصد إحداث نوع متى التعاون والتوازن بينهما وأهم شيء هو السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية لذا سنسلط الضوء في هذا المطلب على التظلم أمام اللجان الإدارية في فرع أول ثم التظلم أمام لجان المصالحة في فرع ثان.

الفرع الأول:

التظلم أمام لجان الطعن الإدارية

أنشأ المشرع الجزائري لجان إدارية متخصصة لتمكين المكلف بالضريبة من عرض نزاعة عليها حيث يرى البعض أن لجان الطعن الإدارية تمثل فكرة مبتدعة في إجراءات المنازعات الضريبية لجأ المشرع من خلالها إلى تنظيم نوع من التعاون بين إدارة الضرائب والمكلف

بالضريبة بهدف تقريب وجهات النظر من جهة وحماية المكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة في فرضها بالضريبة ⁽¹⁾ من جهة أخرى.

وهناك من يرى المنازعة بالضريبة تتميز بإجراءات نوعية، يبدو أنها موجهة أساسا إلى تقاضى كثرة النزاعات القضائية وعلى رأس هذه الإجراءات النوعية التظلم المسبق، والتظلم أمام اللجان الإدارية المختصة. ⁽²⁾

أما الأستاذ نويري فيرى استثناء هذه اللجان في الجزائر قد جاء للحد من الإشكالات التي تقع بين المكلف بدفع الضريبة وإدارة الضرائب أو لإيجاد الحلول المناسبة عند عدم اتفاق المكلف مع إدارة الضرائب ⁽³⁾.

تتمثل هذه اللجان في كل من:

- لجنة الطعن الولائية La commission de willaya
- لجنة الطعن الجهوية Commission régionale de Recours Gracieux
- لجنة الطعن المركزية La commission Centrale

إن من بين ما تشترطه هذه اللجان عند عرض النزاع عليها هو أن تقدم الأسباب التي دفعت المكلف بالضريبة إلى رفضه دفع الضريبة.

إلى جانب أن يقوم بإظهار الأخطاء التي ارتكبتها مصلحة الضرائب مع تقديمه للوثائق التي تدعم ادعاءاته.

وهو ما سنتعرض إليه في هذا الفرع من خلال دراسة كل لجنة على حدى، وكذا الأحكام القانونية للتظلم أمام لجنة الطعن المختصة. ⁽⁴⁾

(1): حسين فريجة، مرجع سابق ص 30.

(2): أحمد محيو، ترجمة فانز انحق وبيوض خالد، المنازعات الإدارية، د.م.ج، الجزائر، 1992، ص 147.

(3): عبد العزيز نويري، المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، مجلس الدولة، الجزائر، 2006، العدد 8، ص 74-75.

(4): لجان الطعن أنشأت بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969 والتي من أبرز ما جاء في فحواها "أنه تحدث لجان للطعن يمكن للمشتكين أن يتوجهوا إليها للحصول إما على تصحيح الأخطاء التي قد ترتكب أثناء تأسيس أو حساب الضريبة وإما الحصول على حق يخولهم القانون أو الأنظمة ولا يمكن اللجوء إلى هذه اللجان بعد تقيد الدعوى لدى المحاكم القضائية "

انظر الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 1968/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 ج / عدد 106، بتاريخ 1968/12/31.

أولاً: لجان الطعن الإدارية

تعتبر لجان الطعن الادارية جهات إدارية متخصصة يلجأ إليها المكلف بالضريبة بهدف عرض نزاعه عليها حيث تنتوع هذه اللجان إلى لجان طعن ولائية، لجان طعن جهوية، لجان طعن مركزية.

1- لجان الطعن الولائية: (لجان التماس العفو)

لقد تم وضع هذه على مستوى كل ولاية، وكان أول إنشاء لها على مستوى المجال الشعبية الولائية قبل أن يتحول الأمر إلى إنشائها، على مستوى كل ولاية. (1)

هذا النوع من اللجان بالنظر في الطعون إلزامية للحصول على اصلاح الأخطاء المرتبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

أ- **تشكيلة اللجنة الطعن الولائية:** تتكون هذه اللجنة حسب المادة 81 مكرر فقرة 1 من ق.إ.ج من:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة للتجارة يرتبه نائب مدير.
- ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة يرتبه نائب مدير.
- ممثل (1) في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعية للكائن مقرها بالولاية.
- ممثل (1) أي الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب، أو حب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

(1): ورد في فحوى القرار الصادر عن وزير المالية والتخطيط المؤرخ في 6 أكتوبر 1995 أن: "يوضع لجان خاصة، بالضرائب لدى كل مجلس شعبي

ولائي"

ب- اختصاصات لجنة الطعن الولائية : حسب م 81

- تختص بالنظر في النزاعات التي تقل قيمتها أو تساوي عشرين (20) مليون دينار والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.
- وتجتمع هذه اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين 2 في الشهر ولا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء.
- تقوم اللجنة باستدعاء المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، كما يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.
- الموافقة على آرائها يكون بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجعا.
- كما تبلغ هذه الآراء إلى المدير الولائي خلال أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.
- إنّ لجنة الطعن الولائية تقوم بفحص أسباب الخلاف وتبدي رأيها بالنقاش والتحري وتنتظر في الطلبات المعروضة أمامها من قبل المكلف بالنقاش والتحري وتنتظر في الطلبات المعروضة أمامها من قبل المكلف بالضريبة، هذه المرحلة هي من أجل إعادة النظر في الخلاف القائم بين مصلحة الضرائب والمكلف بالضريبة.

وفي الأخير فإن مجال اختصاص هذه اللجنة يتحدد بحسب المعايير التالية: ⁽¹⁾

- موضوع الطلبات.
- طبيعة الضرائب محل هذه الطلبات.
- حدود المجال المالي لاختصاص اللجان.
- الهيئة التابع لها المكلف بالضريبة صاحب الطلب.

⁽¹⁾: يحي بدايرة ، مرجع سابق من ص 96 إلى 103.

2- لجنة الطعن الجهوية: ⁽¹⁾(لجنة الدائرة للطعن)

ينشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة للطعن في المنازعات الضريبية، هذه اللجنة التي ظهرت في بداية الأمر على مستوى المجالس الشعبية البلدية بموجب القرار 1969/10/6 ⁽²⁾ هذه اللجنة كانت تسمى في ظل قانون المالية 36-90 بلجنة البلدية، ثم أصبحت في ظل قانون البلدية لسنة 1994 تسمى بلجنة الدائرة.

أ- **تشكيل لجنة الطعن الجهوية:** حسب المادة 81 مكرر فقرة 2 من ق.إ.ج هذه اللجنة تشكل من:

- خبير محاسب يعينه رئيس المَصَف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب المدير.
- ممثل(1) عن المديرية الجهوية لخزينة برتبة نائب مدير .
- ممثل(1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية
- ممثل(1) عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

ب- اختصاصات لجنة الطعن الجهوية:

تختص هذه اللجنة بمنازعات الضرائب التي تفوق عشرين (20) مليون دينار وتساوي أو تقل عن سبعين 70 مليون دينار والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي. ⁽³⁾

- هذه اللجنة يمكنها كذلك تعيين خبير موظفا يكون له صوت استشاري، إذا اقتضت الحاجة.

⁽¹⁾: كانت هذه اللجنة تسمى بلجنة البلدية للطعن في الضرائب .

⁽²⁾:المادة (1) من القرار المتضمن تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها، ج ر عدد2، بتاريخ 1970/10/6 .

⁽³⁾: م 81 مكرر من ق .إ.ج.

- توكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يُعيّنه المدير الجهوي للضرائب.
- اللجنة تجمع بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (2) في الشهر على خلاف ما جاء في القوانين السابقة والتي كانت تجتمع فيه اللجنة مرة واحدة كل أربع أشهر ولا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء.
- تستدعى المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ويجب عليها تبليغهم بالاستدعاء قبل 20 يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها، يجب أن تم الموافقة على الآراء بالأغلبية وفي حال تساوي الأصوات فإن صوت الرئيس هو المرجع.
- تم تبليغ الآراء التي يمضيها، المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة 10 أيام، ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.⁽¹⁾

3- لجنة الطعن المركزية.

لقد تم استحداث هذه اللجنة بموجب المادة 302 الفقرة 01 من القانون رقم 97-02 المتضمن قانون المالية لسنة 1998، الذي نص على تكوين اللجنة المركزية، بحيث تنشأ على مستوى الوزارة المكلفة المالية لجنة مركزية للطعن هذه اللجنة لا تختلف عن سابقتها فيما يخص موضوع اختصاصها، وتعد بمقر وزارة المالية.

أ- تشكيلة اللجنة المركزية: حسب المادة 81 مكرر فقرة 3 فإنها تتكون من :

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا.
- ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات.⁽²⁾

⁽¹⁾: فاتح خلوفي، الخصوصية الإجرائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2005 ص 77.

⁽²⁾: انظر المادة 302 الفقرة 1 المعدلة والمتممة بموجب المادة 18 من القانون 97-02 الصادر في 1997/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة

- يمكن للجنة أن تعين إذا اقتضت الحاجة خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري.
- يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفة مقرر اللجنة.
- ب- اختصاصات لجنة الطعن المركزية حسب المادة 81 مكرر الفقرة 03: ⁽¹⁾ تختص هذه اللجنة بـ:
 - بمنازعات الضرائب التي تفوق قيمتها 70 سبعين مليون دينار جزائري.
 - الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.
 - تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (2) في الشهر ولا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء.
 - كما تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم.
 - ويجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين يوماً من تاريخ الاجتماع.
 - يمكن للجنة كذلك أن تستمع للأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي.
 - يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة وفي حال تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً.
 - يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل عشرين (20) يوماً ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثانياً: الأحكام القانونية المتعلقة بالتظلم أمام لجنة الطعن المختصة:

وهي الأحكام التي نظمها المشرع قانون إ.ج وهي:

- 1- إن الطعن أمام لجنة الطعن المختصة لا يعلق دفع الضريبة إذا كانت مستحقة قبل صدور رأي اللجنة.

⁽¹⁾: المادة 81 مكرر ف 3 من ق.ا.ج

غير أن المكلف بالضريبة يمكنه الاستفادة من نص المادة 74 من ق.إ.ج. فيتقدم بطلب إلى إدارة الضرائب من أجل تأجيل الدفع إلى غاية صدور رأي لجنة الطعن المختصة مقابل تقديم ضمانات، وإذا تعذر عليه ذلك فإنه يلزم بدفع 20% من قيمة الضريبة المستحقة.

2- إن التظلم هو إجراء سابق على الدعوى القضائية فلا يجوز للمكلف أن يلجأ إلى التظلم أمام لجنة الطعن المختصة إذ يباشر الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

3- ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيسي لجنة الطعن الولائية أو الجهوية أو المركزية وتخضع في تحريرها للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73-75 من ق.إ.ج. وهي أن تكون فردية ومنفردة وغير خاضعة لحقوق التسجيل، وأن تتضمن البيانات المحددة في المادة 4/73.

4- إن الطعن المقدم أمام لجنة الطعن المختصة يجب أن يتعلق حصرا بتصحيح الأخطاء في وعاء الضريبة بالتخفيض أو الإلغاء والاستفادة من النصوص القانونية المتضمنة إعفاءات ضريبية وذلك في حالة:

- منازعات الضرائب مباشرة.
- الرسوم المماثلة.
- الرسم على رقم الأعمال.

5- حدد القانون أجل 4 أشهر للنظر والفصل في التظلم وفي حال سكون الإدارة عن الإجابة عليه في مدة 4 أشهر فإن سكوتها يعتبر رفضا ضمنيا حيث يجوز بعد ذلك للمكلف بالضريبة اللجوء إلى المحكمة الإدارية خلال أربعة (4) أشهر تسري من تبليغه بقرار مصادقة لجنة الطعن على قرار إدارة الضرائب المتضمن رفض الشكوى أو من نهاية مدة 4 أشهر الممنوحة للجنة للفصل في الطعن وذلك في حال سكوتها.

6- أن لجنة الطعن المختصة ملزمة بتسبيب وتعليل آرائها خاصة إذا رأت عدم المصادقة على قرار إدارة الضرائب المتضمن رفض الشكوى حيث يتعين عليها تقديم رأيها فيما يتعلق بقيمة الضريبة في حال التخفيض أو القول بأنها ملغاة كليا.

7- تعتبر آراء لجنة الطعن المختصة نافذة في مواجهة إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، غير أن القانون منح إدارة الضرائب سلطة رفض رأي لجنة الطعن المختصة إذا رأت أن الرأي مخالف للقانون والتنظيم الجاري والعمل به في ميدان الضرائب.

ما نلاحظه أن لجنة الطعن المختصة هي "لجنة استشارية" لدى إدارة الضرائب الولائية، الجهوية وبالتالي فإنها لا تصدر قرارات ملزمة قانوناً وإنما آراء ذات طبيعة استشارية يمكن لإدارة الضرائب قبولها أو التصدي لها بالرفض في حال ما إذا قدرت بأنها جاءت مخالفة للقانون.

الفرع الثاني:

التظلم أمام اللجنة المصالحة

توجد على مستوى كل إدارة ضرائب مصلحة تسمى "مصلحة التقويم أو التقييم" مهمتها إعادة تقييم الحقوق الضريبية المرتبطة بعملية التسجيل للعمليات المتعلقة بنقل أو بيان حقوق الملكية أو الانتقاء أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها، وذلك أن الحقوق الضريبية تتحد استناداً للقيمة العملية التي تم التصريح بها من طرف المكلف بالضريبة، فإذا تبين لإدارة الضرائب أن القيمة الحقيقية لعملية بيان الملكية أو نقلها أكبر من القيمة المصرح بها تعيد تقدير الضرائب بناء على قيمتها الحقيقية وتلزم المكلف بالضريبة بدفعها .

إذا ما حدث نزاع حولها يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى لجنة المصالحة، هذه اللجان تسمى كذلك لجان "التوفيق" وقد استحدثت على مستوى المديريات الولائية للضرائب والهدف منها هو محاولة التوفيق بين مصلحة الخزينة العامة من جهة ومصالح المكلف بالضريبة من جهة أخرى - في مجال الحقوق - التسجيل اللجوء إلى هذه اللجنة هو إجراء بالنسبة للإدارة حتى تتمكن من استصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة على الأموال المسجلة وذلك إذ تبين نقصان في الثمن المصرح أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد⁽¹⁾

حيث تستطيع الإدارة حسب المادة 101⁽²⁾ إعادة تقديرها لذا ستناول في هذا الفرع تشكيلة هذه اللجان أولاً، ثم نعرض على اختصاصها ثانياً.

(1): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 55.

(2): المادة 101 من ق.ا.ج

أولاً: تشكيلة لجنة المصالحة:⁽¹⁾

لقد تم استحداث هذه اللجنة بموجب القانون 10-13 المؤرخ في 2010/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

فعلى مستوى مديرية الضرائب للولاية توجد مصلحة تقويم تقوم إعادة الحق المعنى بالتسجيل، وذلك في حال ما قبل المكلف دفع ما عليه أمام قابض الضرائب المختص إقليمياً، أما في حال رفضه التقويم يتقدم باعتراض أما لجنة المصالحة المنصبة على مستوى مديريات الضرائب بالولاية.

تتشكل هذه اللجنة مما يلي:

- مدير الضرائب على مستوى الولاية رئيساً.
- مفتش التسجيل عضواً.⁽²⁾
- مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية عضواً.
- قابض الضرائب المختلفة المختص إقليمياً.
- مفتش الضرائب المباشرة.
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.
- ممثل عن إدارة الولاية، عضواً.

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

في حال عدم قبول إدارة الضرائب لتصريحات المكلف لحقوق التسجيل ومقارنة بالمشرع الفرنسي نجده اشرك المكلفين بالضريبة ضمن تشكيلة لجنة المصالحة، وذلك في المادة A1653 من قانون الضرائب العام الفرنسي.⁽³⁾

⁽¹⁾: أطلق المشرع على لجنة المصالحة تسمية لجان "التوفيق" وهي مختصة في مادة حقوق التسجيل، وذلك حسب المادة 102 من الأمر 105-76

للمؤرخ في 1976/9/9 المتضمن قانون التسجيل.

⁽²⁾: مفتش التسجيل هو كاتب اللجنة.

⁽³⁾: نقلا عن بدائية يحيى، مرجع سابق، ص 110.

ثانيا: اختصاصات لجنة المصالحة: تختص لجنة المصالحة بالنظر في كل التقديرات الضريبية في مجال التسجيل، فعندما تثبت الإدارة نقصان الثمن المصرح به من قبل الأطراف وقبل إعادة تقييم الثمن فإنها تحاول وبطريقة ودية أن تحصل على الاعتراف بهذا النقص من طرف المعنيين وذلك بإبرام اتفاق بينها وبين المكلف المعني فإذا قبلا بذلك فإنهما يقومان بإمضاء تعهد يلتزمان بموجبه بدفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص ويكون هذا التعهد بعد المصادقة عليه بمثابة عقد.

1- مرحلة الاتفاق الودي:

إذا اكتشفت الإدارة الضريبة بأن هناك نقص في الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد، أو أن المبلغ المصرح به لا يتلاءم مع السعر الحقيقي، تقوم الإدارة الجبائية على العمل للإيجاد اتفاق بين أطراف العقد وتعرض عليهم التقييم الذي توصلت إليه.

2- مرحلة المصالحة:

في غياب الاتفاق الودي يرفع الأمر إلى لجنة المصالحة، ويتم استدعاء الأطراف وفق ما نصت عليه المادة 104 من قانون التسجيل سابق الذكر.

وتتم إجراءات المصالحة كما يلي :

- استدعاء المكلفون بالضرائب المعنيون قبل 20 يوم على الأقل من تاريخ اجتماع اللجنة.
- اعلامهم بإمكانية تقديم ملاحظاتهم كتابيا أو شفويا أو إمكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل عنهم للدفاع عن حقوقهم.
- ينعقد الاجتماع بدعوة من الرئيس، وتتداول اللجنة لحضور خمسة (5) أعضاء منها على الأقل بما فيهم الرئيس.

ويتم الفصل في النزاع كما يلي:

أ) إذا توصلت اللجنة إلى اتفاق مع المكلفين المعنيين يتم التوقيع في الحال على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف لأنه وبعد مصادقة إدارة

الضرائب ممثلة في المدير الولائي للضرائب، يقوم مفتش إدارة التسجيل بتحرير سند يسمى بـ "سند التحصيل"، ويرسله إلى المدير الولائي للضرائب للتنفيذ.

(ب) حالة ما إذا لم يتم الاتفاق لرفض الاقتراح أو غياب الأطراف أو أن رأى لجنة المصالحة لم يلق قبولا، فإن اللجنة تصدر رأيا بأغلبية الأصوات ويبلغ هذا الرأي في المكلف المعني بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

وفي العشرين (20) يوم الموالية لتبليغ رأي اللجنة فإن الزيادة المقررة من اللجنة تصبح سارية المفعول وقابلة للتحصيل.⁽¹⁾

المبحث الثاني:

التسوية في منازعات التحصيل الضريبي

نقصد بالتحصيل الضريبي مجموع العمليات والإجراءات الهادفة إلى نقل دين الضريبة من ذمة وجيب المكلف بالضريبة إلى صناديق الخزينة العمومية فبعد المرور بالمرحلة الأولى المتمثلة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي تحديد الضريبة.

تأتي مرحلة التحصيل الضريبي التي تتميز بالسرعة في تحصيل الديون المفروضة على المكلف، وتحصيل الضريبة متى التحصيل كانت واجبة الأداء، لذا عدت دعوى منازعات التحصيل من بين الوسائل القضائية الناجحة لتطبيق مبدأ خضوع الإدارة للقانون، وبالتالي تسليط رقابة القاضي الإداري على القرارات الإدارية الضريبية.

وعلى ضوء ما تقدم فإن مرحلة التحصيل الضريبي تعتبر المرحلة التي تكون فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحل تنفيذها، لذا سنتناول في هذا المبحث المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة والاعتراض عليها في المطلب الأول، وطلبات إيقاف التسديد في المطلب الثاني.

(1): المادة 105 من قانون التسجيل، السابق الذكر.

المطلب الأول:

إجراءات متابعة الضريبة والاعتراض عليها.

تبدأ إجراءات المتابعة مباشرة بعد دخول الضريبة حيز سريان استحقاقها، حيث تبدأ المتابعة مباشرة بتحرير وإرسال إنذار الذي يعد بداية لمرحلة المتابعة والتي تحدد بعد يوم من تاريخ استحقاق الضريبة.

هذا الإنذار يستعمل لمباشرة الإجراءات التنفيذية ضد المكلف بالضريبة الذي لم يدفع ما عليه وذلك من خلال إجراءات قسرية أضافها المشرع تتمثل في الغلق المؤقت للمحل التجاري وكذا الحجز ثم البيع حيث تهدف هذه الإجراءات إلى الضغط على المدين لإجباره على التحرر من ديونه الجبائية اتجاه الخزينة العمومية.

غير أن المشرع الجزائري منح المكلف بالضريبة الحق في منازعة الإدارة الضريبية من خلال اعتراضه على إجراءات المتابعة وسنركز في هذا المطلب على إجراءات المتابعة في مجال تحصيل الضريبة في فرع أول ثم الاعتراض الإداري (التظلم) في مادة التحصيل الضريبي في فرع ثان.

الفرع الأول:

إجراءات المتابعة في مجال التحصيل الضريبي

إن بدأ الإجراءات المتابعة في مجال التحصيل الضريبي من طرف الأعوان المكلفين بذلك لا يمكن بأي حال أن تبدأ دون دخول الضريبة حيز الاستحقاق ومن ثم وجوب تحصيلها فلا يجوز متابعة المكلفين بالضريبة في المجال الممتد في ما بين بداية تاريخ التحصيل la date de mise en recouvrement وما قبل الاستحقاق la date de l'exigibilité ويعد باطلا كل إجراء يدخل في هذا المجال لأن عملية المتابعة لا تسري إلا بعد سريان تاريخ استحقاق الضريبة ووفق شروط وضعها المشرع للممارسة لمثل هذه المتابعات:

- عمليات المتابعة تم على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين.⁽¹⁾

ف نجد أن المشرع جعل من قابض الضرائب الشخص المؤهل قانوناً بتحصيل الضرائب والرسوم ويقوم أعوان المتابعة بتنفيذ هذه الإجراءات وذلك بأمر من قابض الضرائب وتحت مسؤوليته ومتابعة المديرية الولائية للضرائب.

سنطرق إلى عمليات المتابعة عن طريق الإجراءات التنفيذية المتمثلة في: الغلق المؤقت للمحلات، الحجز، والبيع.

أولاً: الغلق المؤقت للمحلات.

من بين الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع لإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل الأموال الخزينة العامة⁽²⁾ وبمقتضى المادة 34 من قانون المالية لسنة 2007 والتي عدل من خلالها المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽³⁾ والتي كانت تقتصر على إجراءات الحجز والبيع فقط، وتم فيها بع إلغاء هذه المادة وتحويلها أحكامها إلى المادة 146⁽⁴⁾ فقرة 1 و 2 من ق.إ.ج.

- فإذا تعذر تحصيل الضريبة الإدارية، ومن أجل حماية المال العام، وبالاقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة، يصدر المدير الولائي للضرائب قرار غلق المحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء.

غلق المحل التجاري لا يتم فيه نزع ملكية المكلف بالضريبة للمحل ولكن يتم حرمانه من حق الانتفاع المؤقت من أجل تحصيل الدين الجبائي وتجنب اختلاس وتحويل أملاك بالضريبة التي تعتبر رهنا مشتركاً مع إدارة الضرائب.

(1): أنظر مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص 2003، ص 183.

حسب المادة 145 من ق.إ.ج إرسال الجداول والإنذارات قبل استحقاق الضريبة تسمى "إجراءات التحصيل" في حين إجراءات المتابعة بعد استحقاق الضريبة تسمى "الإجراءات التنفيذية"

(2): سليم قصاص، مرجع سابق، 58.

(3): المادة 392 من ق.ض.م و ر م ألغيت بموجب المادة 200 من ق.م.ل لسنة 2002 ثم عدل بموجب المادة 34 من ق.م.ل لسنة 2007، ونقلت أحكامها للمادة 146 ف 1 و 2 من ق.إ.ج.

(4): تنص المادة 146/2 على ما يلي: "يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الضرائب بالولاية بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر... ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو لمحضر القضائي"

1- شروط الغلق المؤقت للمحلات: من بين هذه الشروط ما يلي:

- التنبيه والأخطار le commandement

يجب أن يكون قرار الغلق مسبقا بتبنيه يتم تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة، ويعتبر التنبيه أول إجراء وجوبي يسبق عمليات المتابعة، بحيث يترتب على غياب أو عدم احترامه شكله القانوني بطلان المتابعة.

أ- البيانات اللازمة للإخطار: يجب أن يتضمن ما يلي:

- اسم ولقب وعنوان المكلف بالضريبة.
- نشاط وسنة التغيريم.
- تحديد الضرائب أو الضرائب محل المتابعة.
- تعيين أرقام جداول الضريبة وتواريخ استحقاقها.
- اسم ولقب عون المتابعة.
- أن يكون مؤرخا ومصادق عليه من طرف قابض الضرائب المختص.

للإشارة فإنه يجب أن يشير في مضمونه على وجوب تسديد الضريبة وما ينجر عن عدم تسديدها من حجز لأموال المكلف وبيعها بالمزاد العلني.

إن هذا التنبيه يكون وفقا لنموذج خاص ومحدد على مستوى إدارة الضرائب، ويتم تبليغه عن طريق أعوان المتابعة المؤهلين قانونا بقباضة الضرائب كما يمكن تبليغه عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها. (1)

ب- الجهة المختصة بإصدار قرار الغلق: (2) قرار الغلق المؤقت يصدر من طرف مدير الضرائب بالولاية بناء على تقرير مقدم من طرف المحاسب المكلف بالتنفيذ (المتابع).

ج- مدة الغلق: لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر مهلة تنفيذ القرار، نص ق.إ.ج على أنه إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق

(1): المادة 146/1 من ق.إ.ج.

(2): بالنسبة لكبريات المؤسسات يكون قرار الغلق من طرف المدير المكلف (قابض الضرائب على مستوى هذه الهيئة)

عليها قانون الضرائب صراحة في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

- المشرع مكن المكلف بالضريبة من اكتتاب سجل الاستحقاقات لدى قابض الضرائب شريطة أن يوافق عليه صراحة، كما لم يحدد شروط الدفع بالتقسيط وإنما أعطى السلطة التقديرية في ذلك إلى قابض الضرائب حسب م 156 من ق.إ.ج.

- كما أعطى المشرع الحرية لإدارة الضرائب لاختيار الإجراء التنفيذي المناسب للمتابعة وتحصيل الضرائب.

- إن إجراء الغلق المؤقت للمحلات يعد مرحلة سابقة ووجوبية قبل إجراء الحجز والبيع، وقد لا يتناسب ذلك في حالة المكلفين الذين يستغلون محلات مهنية، هنا الأولى أن تمارس إدارة الضرائب في جميع الأحوال إجراء الغلق المؤقت اتجاههم كوسيلة أولية للتحصيل قبل إجراء الحجز على محلاتهم.

2- أسباب الغلق المؤقت للمحلات:

إن الضريبة تفرض على الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مربحا، فإذا تماطل التاجر عن تسديد ما عليه من ديون ضريبة تلجأ إدارة الضرائب إلى فرض غرامات تهديدية عن كل يوم تأخير من أجل إرغام المكلف بالضريبة من تسوية وضعيته أما الإدارة الضريبة.

هنا ينتهج المكلفون بالضريبة طرق غير قانونية بهدف عدم تسديد الضريبة، إذا بُلغ المكلف بالضريبة بجدول التحصيل، وبعد التنبيه الأخطاء دون أن يقوم، بتسويته وضعيته، هنا تلجأ إدارة الضرائب إلى التحصيل الجبري، عن طريق إصدار قرار بغلق محله التجاري أو المهني مؤقتا⁽¹⁾. حيث نصت المادة 156 بأن:

" إجراء الغلق الإداري للمحل، ومن إجراءات التحصيل الجبري تتخذ إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي".⁽²⁾

(1): قرار مجلس الدولة رقم 10 10 01 الصادر بتاريخ 2003/11/18 الغرفة الثانية،

(2): انظر المادة 156 ق.إ.ج .

وحسب الأستاذ " فوضيل كوسة " فإن هذا الإجراء رغم أنه يمس بمبدأ " حرية المكلف بالضريبة " إلا أنه يعد من الإجراءات الأكثر فعالية في استفتاء الديون. (1)

وبالتالي فإن المكلف بالضريبة غالبا ما يلجأ للقضاء ذلك أنه في كثير من الأحوال يسعى لتسديد ما عليه من ديون حتى يستطيع فتح محله متى كان حسن النية وهنا تلجأ إدارة الضرائب إلى وضع جدول له لتسديد ما عليه من ديون، بالتقسيط.

وما نلاحظه من خلال هذا الإجراء أنه بالرغم من أنه إجراء عقابي ردعي مؤقت إلا أنه ناجح وناجع بدليل قيام المكلف بدفع ما عليه من ديون مستحقة للخرينة.

3- منازعات قرار غلق المحل:

إن قرار غلق المحل يعتبر عملا تهديديا إلى جانب الحجر والبيع يُصدره مدير الضرائب بالولاية بناء على التقرير المُعد من طرف المحاسب المتابع ويبلغ هذا القرار عن طريق عون المتابعة الموكل قانونا أو عن طريق محضر قضائي

هنا يحق للمكلف بالضريبة الطعن في قرار الغلق، وذلك بتقديم طلب رفع اليد (2) بموجب عريضة تقدم إلى قاضي الأمور المستعجلة (3) الذي يقوم باستدعاء إدارة الضرائب لسماعها، وذلك ما نصت عليه المواد من 929 إلى 930 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية، مع مراعاة المادة 948 من نفس القانون.

وبالتالي فتقديم الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق وذلك ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/2/19

- الإشكال يثور في حال ما إذا صدر قرار بغلق المحل يحتوي على سلع قابلة للتلف أو أنها تشكل خطرا على المحيط، هنا المشرع نص أنه "إذا تعلق الأمر بمواد و سلع محجوزة قابلة

(1): فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص26.

(2): قرار مجلس الدولة رقم 002487 الصادر بتاريخ 2001/7/9.

(3): انظر المادة 925 و926 من ق ا ج.

للتلف أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل أو تشكل خطراً على المحيط يمكن الشروع في البيع المستعجل بناءً على ترخيص " (1) وذلك حسب المادة 146 فقرة 6 من ق.إ.ج.

- فمن شروط الدعوى الاستعجالية التي يجب على المكلف بالضريبة المعترض احترامها هي:

- ◀ أن يقدم الطلب في أول الأمر مدير الضرائب للولاية. (2)
- ◀ يشترط في كل إيقاف يصدر من قاضي الاستعجال أن يكون مرهونا بتقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الدين المستحق. (3)
- ◀ أن تسبق الدعوى الاستعجالية دعوى في الموضوع. (4)

ثانياً: الحجز.

يقصد بالحجز الإجراء الذي تقوم فيه الإدارة بوضع يدها على المال وبيعه لاستيفاء حقوقها (5)، إن هذا الإجراء يعد مهماً لتحصيل الأموال المكلف بالضريبة المستحقة بع يوم من تبليغ التنبيه وذلك ما نصت عليه المادة 147 من ق.إ.ج.

وهو نفس المبدأ الذي اخضع به المشرع الفرنسي في بعض مواد الضريبة بالقول:

" la saisie ne peut être effectivement pratiquée au plus tôt ,que le surlendemain de jour de la signification du commandement en outre, lorsque ce délai expire normalement un samedi, un dimanche ou un jour férie au chômé , il est prolongé jusqu'au premier jour ouvrable suivant" (6)

حيث أن المشرع الفرنسي نص على أنه لا يتم الحجز إلا بعد ثمن أيام على الأقل من تبليغ الإخطار بالحجز (7)

(1): انظر قرار مجلس الدولة رقم 172610 الصادر بتاريخ 1999/7/12 الغرفة الأولى.

(2): حسين فريجة، مرجع سابق، 106.

(3): قرار مجلس الدولة رقم 004039 الصادر بتاريخ 2002/1/28

(4): قرار مجلس الدولة رقم 020208 الصادر بتاريخ 2005/03/08، الغرفة الخامسة.

(5): احمد أبو الوفاء، إجراءات التنفيذ، ط2، د.س.ن، الإسكندرية، 1972 ، ص869.

(6): Jean Pierre, Casmir, ,op-cit, p 443.

(7): Ibid, P 443

لقد وضع المشرع الجزائري هذا الإجراء بالإضافة للبيع حتى يسهل على إدارة الضرائب، تحصيل ديونها من أموال المكلّف، وبالتالي فإن الإدارة تلعب دوراً مزدوجاً لأنها الحكم والخصم في آن واحد⁽¹⁾ ولأنها صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءات الحجز وتحت مسؤوليتها وفقاً لأحكام المادة 143 ق.إ.ج حتى يتم اتخاذ هذا الإجراء، لا بد من توفر "محل الحجز" والذي نقصد به أموال المدين المراد حجزها سواء كانت منقولات أو عقارات ووضعتها تحت إدارة الضرائب، وذلك ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/06/21 فالمشرع حول الإدارة الضرائب حجز المحل وبيعه الاستيفاء الدين من ثمة غير أنه يجب أن يكون محل الحجز "المال" مملوكاً شخصياً أو لمن يستغله وفقاً لأحكام المادة 374 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1- أنواع الحجز:

- حجز مال المدين لدى الغير: تعتبر إجراء استثنائي تقوم به إدارة الضرائب بموجب إشعار خاص يعرف "بالإشعار للغير الحاجز" "L'avis à tiers détenteur"
- حجز أموال المكلّف لدى الغير وذلك حسب المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- حجز المحل التجاري: حددها المشرع ص م 150 من ق.إ.ج وكذا المواد 145 و146، من ق.إ.ج.

2- شروط الحجز:

بالنسبة لشروط لحجز من نفسها شروط الغلق المؤقت للمحلات من إنذار وتنبيه حسب مادة 147 من ق.إ.ج.

3- إجراءات الحجز:

يتعين عن المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري والتي تتمثل فيما يلي:

(1): الإدارة هنا هي الدائن طالب التنفيذ، وهي السلطة المشرفة على إجراءات التنفيذ.

◀ أن تكون إجراءات الحجز الإداري في المواعيد المسموح بها ووفقا لأحكام المادة 147 من ق.إ.ج والمادة 354 من ق.ض.م.و.ر.م والمادة 644 من ق.إ.م..

◀ عدم التعسف في الحجز الإداري بمعنى أن تكون في حدود مديونيته.

◀ سيشرع أولا في حجز الأموال المنقولة فإذا لم تف بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة وغير المنقولة لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين تم حجز ما للمدين لدى الغير.⁽¹⁾

الأصل في ق.إ.ج أن يكون الحجز تنفيذيا، لذا ينبغي اتخاذ مقدمات وإجراءات لاستصدار "سند الحجز" من المدير الولائي للضرائب وتبليغه الإنذار بالدفع، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، وفقا لنص المادة 147 ق.إ.ج .

الحجز التحفظي:⁽²⁾

- لقد أجاز المشرع الحجز التحفظي حسب المادة 156 فقرة 2 من ق.إ.ج وذلك في حالات معينة منها:
- الخشية من فقدان الضمان العام، وهي الأسباب الجدية والملموسة لتهريب المدين لأمواله أو اخفائها بما في ذلك التنازل عنها للغير أو في حالة عدم وجود موطن مستقر للمكلف بالضريبة بالجزائر.
- فإذا وقع الحجز التحفظي، وكانت إدارة الضرائب متعسفة في حق المكلف بالضريبة، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى الإلغاء أمام القاضي الإداري وفقا لأحكام المادة 158 فقرة 1 من ق.إ.ج

ثالثا: البيع.

بعد إجراء الحجز على أموال المكلف بالضريبة يأتي إجراء آخر لتحصيل الضريبة وهو إجراء بيع المحجوزات، ويعتبر آخر مرحلة من مراحل التحصيل، والهدف منه هو الحصول

⁽¹⁾: قرار مجلس الدولة رقم 15 0184 الصادر بتاريخ 2005/06/21، الغرفة الثانية.

⁽²⁾: الحجز التحفظي نصت عليه المادة 646 ق.إ.م " وهو وضع أموال المدين المنقولة المادية والعقارية تحت القضاء ومنعه من التصرف فيها، ويقع الحجز، على مسؤولية الدائن".

على مبالغ من خلالها تستوفي إدارة الضرائب حقها من ثمن الأموال المحجوزة وحل للنزاع دون اللجوء إلى الإجراءات القمعية.

وقد نصت عليه المادة 151 من ق.إ.ج

1- شروط البيع: تخضع إجراءات بيع المحجوزات للشروط التالية:

أ- **الترخيص بالبيع:** يخضع تنفيذ هذا الإجراء لرخصة تعطى لقابض الضرائب، بعد أخذ رأي الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفقا للمادة 146 من ق.إ.ج.

وفي حالة عدم الحصول على الترخيص من طرف الوالي في أجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إليه لمدير الضرائب للولاية أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشرة القيام بالبيع حسب المادة 146 فقرة 4.

إن شرط الترخيص يسقط في حالة تعلق الأمر بمحجوزات قابلة للتلف أو التي تشكل خطرا على الجوار بحيث يمكن الشروع بالبيع المستعجل بناء على ترخيص من مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال تخصصه وذلك حسب م146 فقرة 5 من ق.إ.ج⁽¹⁾.

ب- **إجراءات الإشهار:** بعد الحصول على الترخيص بالبيع من قبل الوالي أو المدير الولائي للضرائب المباشرة نبدأ عملية الإشهار بالبيع وهي عملية تسبق البيع يتم فيها إلصاق الإعلانات المتضمنة للبيانات الضرورية وفقا لأحكام المادة 151 الفقرة 4 ق.إ.ج:

2- إجراءات البيع: المشرع نص على أن تتم البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة إما على يد أعوان المتابعات، أو على يد المحضرين القضائيين، أو محافظي البيع المزاد العلني حسب م 152 ق.إ.ج.

ويتم تحرير محضر بالبيع من قبل قابض الضرائب وتسليم نسخة منه للمشتري حسب المادة 151 فقرة 5، وعليه فإن المشرع تناول بيع المحل التجاري بالتفصيل في المادة 151 من ق.إ.ج وترك باقي أنواع البيوع الأخرى للأحكام العامة.

⁽¹⁾ المادة 146 في فقرتيها 4 و5 عدلت بموجب المادة 39 من القانون رقم 05-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج. ر، عدد 85، التي أضيف في محتواها وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى.

الفرع الثاني:

الاعتراض الإداري في مادة التحصيل

اعتبر المشرع التظلمات في مجال التحصيل الضريبي شكوى في شكل اعتراضات وقد منح المكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة، بحيث يمكن منازعة الإدارة الضريبية في الإجراءات التي اتبعتها والتي تشوبها عيوب شكلية وإجرائية؛ وعليه التظلم أو الاعتراض في مجال منازعات التحصيل يمكن أن ينصب على شكل الإجراء أو موضوع المتابعة.

ويتجلى ذلك في صورتين:

- الاعتراض على إجراءات المتابعة من حيث الشكل وهو ما تناوله أولاً.
- ثم يأتي الاعتراض على إجراءات التحصيل من حيث الموضوع ثانياً.

أولاً: الاعتراض على شكل إجراءات المتابعة.

إن الاعتراض الذي يقوم به المكلف بالضريبة في مجال الوعاء الضريبي يختلف عما هو عليه الحال في مجال التحصيل الضريبي، حيث رأينا أن موضوع الشكوى في نزاع الوعاء الضريبي يدور حول الأخطاء المرتكبة في تحديد وعاء الضريبة أو حسابها.

في حين أن التظلم في مجال التحصيل الضريبي يتعلق باعتراض المكلف بالضريبة على شرعية شكل إجراء المتابعة أو الاعتراض على وجوب التحصيل أو التحصيل الجبري.

وبالتالي فإن الاعتراض على المتابعات التي يقوم بها قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو بموضوع المتابعة⁽¹⁾.

1- الاعتراض على سند التحصيل شكلاً:

المكلف بالضريبة يمكنه أن يعارض كل إجراء يقوم به قابض الضرائب ضده لتحصيل ديون هذا الأخير للخزينة العامة، غير أن هذا الاعتراض لا يكون مقبولاً إلا إذا اقترن بوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة.

⁽¹⁾ :Waliti Zohra, Revue du conseil d'Etat, numéro spécial, le contentieux fiscale, 2003, P P 42-43.

أ- وجود عيب شكلي:

وهو ما نصت عليه المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002 بقولها "لا أثر للاعتراض على سند إجراء المتابعات إلا على صحته من حيث الشكل" كما نصت عليه المادة 153 مكرر 1 من القانون 05-16 على أنه "تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراء المتابعة تحت طائلة البطلان في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه"⁽¹⁾.

إن العيب الشكلي يمكن أن يتخذ عدة صور: فإما أن يكون في شكل سند التحصيل أو شكل التنبيه أو الإخطار الضريبي، وكذا العيوب المتعلقة بآجال وكيفيات تبليغ هذه السندات.

فوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة يعد شرطا أساسيا لقبول الاعتراض، ذلك ما قصت به المحكمة العليا في قرارها 62575 الصادر في 1991/01/27 في قضية (ز.م) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية "ببطلان تحصيل الضريبة الذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلف، باعتباره غير مقر إقامته، وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت المناسب، ومما ترتب عليه، الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه، ووضعت موضع التحصيل ضده"⁽²⁾.

أيضا ما جاء في قرار مجلس الدولة بخصوص الملف رقم 001987 في جلسة 2001/07/30 حول بطلان إجراء التحصيل⁽³⁾، كما يطال الاعتراض شكلية إجراء المتابعة وإجراءات الحجز، مما يترتب عليه طلب إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات.

إن المشرع وحفاظا منه على المركز القانوني لكل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب التي على الرغم من منحه لها الحق في حجز أموال المكلف فإنه أوجب عليها إجراءات وشروط لا بد من احترامها، وإلا عد تصرفها باطلا حسب م 145 ق.إ.ج.

(1): المادة 153 مكرر 1 من القانون رقم 05-16، المؤرخ في 2005/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85. (محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية 2011).

* - الاعتراض هو نفسه التظلم.

(2): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 28.

(3): مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 65-66.

بالمقابل يمكن كذلك للمكلف المعني بإجراء الحجز أن يطلب إلغائه إذا تبين له أن ثمة أخطاء ارتكبت أثناء تنفيذ الحجز.

ب- وجوب احترام الآجال:

يقدم المكلف بالضريبة الاعتراض على سند التحصيل إلى المدير الولائي للضرائب في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ هذا السند.

وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 152508 بتاريخ 1999/03/22 " حيث حيث تبين من عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة، ذلك أن دعواه القضائية لم يسبقها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلا ويتعين رفضها" (1).

ويجوز لصاحب الطلب أن يرفع دعوى ضد المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في طلب المكلف أو خلال شهر من تاريخ تبليغ قرار رئيس المصلحة، علما أن هذه الدعوى لا توقف الدفع وهذا حسب ما نصت عليه المادة 193 من قانون المالية لسنة 2002.

ثانيا: الاعتراض على وجوب التحصيل موضوعا.

إن الاعتراض على التحصيل الجبري يمس الموضوع ويتعلق بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، ووجوب الوفاء به (2) فينصب الاستحقاق حول دين الضريبة من عدمه كأن يتعلق الأمر بتقادم دين الضريبة المادة 390 من ق.إ.ج أو التسديد الكلي أو الجزئي لها (3).

فالاعتراض يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها، حيث يباشر نفس الشروط والإجراءات التي سبق التعرض لها سواء تعلق الأمر بالطعن المسبق أمام المدير الولائي للضرائب أو رفع دعوى استعجالية توازيها بالضرورة دعوى في الموضوع ويكون موضوع الاعتراض:

(1): قرار مجلس الدولة 15208 مؤرخ في 1999/03/22، الغرفة الثانية، عن مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية ص 106.
(2): Waliti Zohra, Op-cit, p : 43.

(3): المادة 39 من ق.إ.ج نصت على: يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدلسية وهذا بالنسبة لما يأتي: تأسيس الضرائب، الرسوم وتحصيلها.

- أما على إجراءات المتابعة السابقة الذكر.
- وأما على التحصيل الجبري.

وذلك عملاً بأحكام المادة 154 من ق.إ.ج وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 137944 الصادر في 14/06/1999.

المشرع خول المكلف بالضريبة منازعة إدارة الضرائب في شرعية حق الخزينة العامة وذلك بالاعتراض على الالتزام بالدفع أو مقدارها، وتسوية هذا النزاع المتعلقة بالتحصيل على المعترض (المكلف) كإجراء إجباري أن يتقدم بشكوى (خلال شهر) ابتداءً من تاريخ تبليغ السند الأول بالتحصيل الجبري تحت طائلة البطلان أمام المدير الولائي للضرائب المختص.

ويكون الاعتراض بالالتزام بالدفع أو مقداره وفقاً لأحكام المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية حيث تنص: "يشكل كل نزاع على وجود الالتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء له اعتراضاً على التحصيل القسري" (*).

يخضع هذا الإجراء إلى شروط نصت عليها المادة 73 من ق.إ.ج لسنة 2018، كما نصت المادة 59 فقرة 1 من ق.إ.ج على أنه:

"يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة 4 سنوات متتالية، اعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق، حق المتابعة، وتسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة".

المشرع الجزائري عمم إجراء التظلم المسبق بالنسبة لجميع أنواع نزاع التحصيل سواء ما تعلق منها بشكل المتابعات أو بموضوعها واستثنى من ذلك إجراء الغلق المؤقت للمحلات أين يمكن للمكلف أن يطعن في قرار الغلق من أجل رفع اليد، كما سبق التطرق إليه، وهو ما جاء في قرار مجلس الدولة بإلغاء قرار الغلق المؤقت لعدم شرعيته لكونه مشوب بعيب تجاوز السلطة في القضية رقم 11010 بتاريخ 18/11/2003.⁽¹⁾

* - التحصيل القسري هو نفسه التحصيل الجبري.

(1): جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ط1، منشورات كليك، الجزائر، 2012، ص 261.

1- الآجال التي يتم فيها الاعتراض على التحصيل الجبري:

- حدد القانون الآجال التي يتم من خلالها الطعن بأجل شهر (1) ابتداءً من تاريخ تبليغ أو سند المتابعة.
- ويكون كل من المدير الولائي للضرائب الذي يوجد تحت إشرافه قابض الضرائب الذي يباشر إجراءات المتابعة أو مدير كبريات المؤسسات الجبهات المختصة قانوناً بدراسة الطعن.
- وعليه فإن أجل الشكوى في نزاع التحصيل أقصر منها في نزاع الوعاء ويعود ذلك لحساسية هذا الإجراء وكذا أهميته.

فالاختلاف هو من حيث بداية سريان الآجال، فيسري الأجل من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة، أما إذا تعلق بطلب استرداد الأشياء المحجوزة فيبدأ من اليوم الذي علم فيه صاحب الطلب بإجراء الحجز من طرف إدارة الضرائب.

2- الفصل في الاعتراض: بعد تقديم المكلف لتظلمه أو اعتراضه في الآجال المحددة قانوناً يسلم له وصل صادر عن مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة، يثبت استلام الاعتراض حسب 153 فقرة 3.

وبالتالي فإن منازعة الإدارة في تقديرها للضريبة أو في إجراءات تحصيلها لا ويوقف تسديد الضريبة، فلقابض الضرائب الحق في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له القانون لاستقاء ديون الخزينة العامة ولذلك منح المشرع بالمقابل حق الاعتراض بالدرجة الأولى على هذا إلا أنه بالإضافة لهذه الضمانة الأصلية منحه الحق في تقديم طلبات تأجيل التسديد في حالات معينة وفق شروط محددة⁽¹⁾.

المطلب الثاني:

طلبات تأجيل التسديد

لقد منح المشرع المكلف بالضريبة ضمانات تخول له حق الطعن في القرارات غير المنصفة له، والصادرة عن إدارة الضرائب، ومن هذه الضمانات نذكر إرجاء دفع الضريبة أو ما

(1): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 43.

يعرف بطلب التسديد، فمنازعة المكلف بالضريبة للإدارة في تقديرها لوعاء الضريبة أو في إجراءات التحصيل لا يوقف تسديد الضريبة.

لذا سنتناول في هذا المطلب إجراءات طلب تأجيل التسديد في الفرع الأول، وطلب التأجيل في شكل أقساط في الفرع الثاني، ثم الطعون من أجل العفو في الفرع الثالث.

الفرع الأول:

إجراءات طلب تأجيل التسديد.

1- طلب التأجيل المقترن بالشكوى:

منحت المادة 74 من ق.إ.ج للمكلف بالضريبة، إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب، ومن هذه الشروط ما يلي :

أ- تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب: للطعن في صحة مقدار الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة وأن تكون الشكوى حسب الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75، 76، ق.إ.ج.

ب- طلب الاستفادة من إرجاء تأجيل الدفع: يجب على المكلف أن يبرز في شكواه بصراحة طلب ارجاء الدفع (المادة 74).

ج- تقديم ضمانات: نصت المادة 74 ق.إ.ج على إمكانية المكلف بالضريبة من إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب شريطة تقديم ضمانات كافية لضمان تحصيل الضريبة. وفي حال عدم تقديم ضمانات، يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجى دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30% ⁽¹⁾ من الضرائب المتنازع فيه لدى قابض الضرائب المختص.

فالمشرع الجزائري ومحاولة منه لتسهيل هذا الإجراء بالنظر إلى مصلحة المكلف بالضريبة حول طبيعة الضمان الذي يقدمه، بالإضافة إلى تحديد نسبة الضمان بـ 30% فإن تعذر عليه ذلك يلزم بدفع 20% من قيمة الضريبة المستحقة.

(1): المادة 74 من ق.إ.ج

الفرع الثاني:

طلب التأجيل في شكل أقساط.

أجاز القانون لقابض الضرائب، أن يمنح لكل مدين بالضريبة بناء على طلبه آجالاً لاستحقاقها، بشرط أن توافق الآجال الممنوحة للتسديد بواسطة الأقساط، مصالح الخزينة العامة، وكذا الإمكانات المادية للمكلف بالضريبة.

كما نجد أن المشرع أعطى لقابض الضرائب، صلاحية اشتراط تقديم ضمانات كافية لتعطيه مبالغ الضريبة، كما أعطى له في حال غياب الضمانات القيام "بحجز تحفظي" على الوسائل المالية لصاحب الطلب (المكلف بالضريبة) الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع.

إن طلب التأجيل هنا مرتبط بعملية تسديد الضريبة فقط، دون المنازعة في شرعيتها، فالمكلف راض بالضريبة المفروضة عليه لكنه يستحيل عليه تسديدها دفعة واحدة ويتم توجيه هذا الطلب إلى قابض الضرائب المختص مباشرة وهو الذي يفصل في ذلك.

وعليه قبول طلب تأجيل التسديد هذا ينشأ عنه التسديد بواسطة أقساط، خلال فترة زمنية محددة تخدم مصلحة الخزينة، وتتماشى والقدرة المالية للمكلف بالضريبة، وذلك خلافا لطلب التأجيل المرتبط بشكوى الذي يشترط اتحاد قرار إداري.

الفرع الثالث:

الطعون من أجل العفو.

بالإضافة إلى الطعون السابقة هناك نوع آخر من الطعون التي تأخذ شكل المنازعة المتمثلة في طلب للإدارة لمراجعة قرارها، ونظرا لما يعانيه المكلف من عسر مالي.

1- طلبات المكلف بالضريبة:

نصت عليها م 92 من ق.إ.ج بأنه يمكن للمكلف أن يلتمس من إدارة الضرائب الإعفاء أو التخفيض من الضريبة المفروضة عليه أو يلتمس الإعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية، كما حددت نفس المادة الأسباب التي دفعت لذلك.

أ- **تقديم الطلب:** يجب على المكلف حسب المادة 93 إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب للولاية على ورق غير خاضع لحقوق الطابع مع إرفاقها بالإشعار في حال عدم إمكانية تقديمه.

ب- **البت في الطلب:** تختص بالطعون المتعلقة بالأعضاء لجنة خاصة تؤسس بواسطة قرار من المديرية العامة لإدارة الضرائب

حيث نصت المادة 3/93 من ق.ا.ج. على أن "سلطة البت في شكاوى المكلفين بالضريبة هي من اختصاص وصلاحيات المدير الجهوي للضرائب عندما يفوق المبلغ 5.000.000 دج.

من اختصاص مدير الولاية للضرائب عندما يكون المبلغ ساوى أو يقل 5.000.000 دج."

2- طلبات قابضي الضرائب:

أعطى المشرع بموجب المادة 94 من ق.ا.ج. صلاحية تقديم هذه الطلبات حيث يتم تقديمها والتحقيق فيها وفق لإجراءات قانونية.

أ- **تقديم الطلب:** في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إعساره فيمكن لهم تقديم نوعين من الطلبات:

◀ إقرار انعدام الحصص غير القابلة للتحصيل: بحيث يقدم الطلب ابتداءً من السنة الخامسة (5) التي تلي سنة إدراج جداول الضرائب في التحصيل ويقدمه إلى المدير الولائي للضرائب في شكل بيانات.

◀ طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية تقدم بشأن الحصص غير القابلة للتحصيل التي تم إدراجها في كشوف ثم شطبت منها.

ب- **التحقيق في الطلبات واتخاذ القرار:** يتم تسجيل طلبات قابض الضرائب في سجلات خاصة، وتوجه إلى المفتشات المعنية بحيث يتولى رئيس المفتشية التحقيق في صحة المعلومات المقدمة من القابض وكذا إجراءات التحصيل قد اتخذت ضد المكلف.

خلاصة الفصل :

في هذا الفصل، سلطنا الضوء على واحدة من الآليات الكفيلة بتسوية المنازعات الضريبية والتي تكتسي أهمية بالغة في تحريك النزاع الضريبي، يتعلق الأمر بالآلية الإدارية هذه الوسيلة التي يلجأ بواسطتها المكلف بالضريبة كلما شعر بضياح حقه فيما يتعلق بتقدير وعاء الضريبة وربطها أو أثناء عملية التحصيل الضريبي، إلى مخاصمة الإدارة الضريبية من أجل الدفاع عن حقوقه منتهجا في ذلك سبلا عدة منها ما هو إلزامي ومنها ما هو اختياري فأول طريق هو التسوية في منازعات الوعاء الضريبي بحيث يتعين على المكلف بالضريبة في هذه المرحلة الإلزامية تقديم تظلم إداري مسبق أو تقديم شكوى أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار قبل اللجوء إلى القضاء كإجراء أولي إلزامي وذلك وفق شروط محددة وفي مواعيد خاصة سواء أثناء مرحلة تحديد الوعاء الضريبي بما لها من أهمية في تحديد قيمة الضريبة المتنازع حولها وذلك من أجل استصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ليكون كأساس فيما بعد لرفع النزاع أمام القضاء الإداري باعتباره قضاء مختص، فالشكوى في مادة الوعاء تتميز بأن لها إجراءات خاصة ومعقدة تختلف عن التظلم في مادة التحصيل الضريبي ويتجلى ذلك من خلال الاختلاف في مجال تطبيقها في مادة الوعاء نفسها وذلك حسب نوع الضريبة المتنازع فيها أو الجهة المرفوع أمامها وأيضا حسب شروط تقديم الشكوى والفصل فيها.

كما تجدر الإشارة إلى أن آجال تقديم الشكوى تعد من النظام العام وبالتالي وجب احترامها ليتم فيما بعد الفصل والبت في الشكوى من الجهة المخولة لها قانونا.

كما تأتي المرحلة الثانية وهي مرحلة التظلم أمام لجان الطعن الادارية ولجان المصالحة كإجراء اختياري حيث يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار المتخذ بشأن شكواه حسب قانون الإجراءات الجبائية أن يلجأ إلى لجان الطعن المختصة (المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواني للضرائب، أو مدير المؤسسات الكبرى بحسب كل حالة)، وقد جعل المشرع هذا النوع من التظلم جوازيا أو اختياريا وقيده بجملة من الشروط التي من بينها آجال تقديم الطعن أو التظلم وأيضا عدم امكانية اللجوء إلى الطعن أمام هذه اللجان في حالة رفع المكلف بالضريبة دعواه أمام القضاء لأن ذلك يحرمه من الطعن أمام هذه الجهات .

الطريق الثاني ويتمثل في التسوية في منازعات التحصيل الضريبي وهي المرحلة التي تلي مرحلة تحديد وعاء الضريبة والضريبة الواجبة الدفع ويتم فيها تحصيل الضريبة بموجب الجداول التي يدخلها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المدير العام للضرائب والذي يفوض بدوره لكل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب كل حسب تخصصه وبعد إضفاء الصيغة التنفيذية على هذه الجداول وذلك بالتأشير والامضاء عليها ترسل جداول الضرائب إلى قابضي الضرائب المختصين للقيام بعملية التحصيل الضريبي والتي تتم عبر مرحلتين أساسيتين: مرحلة التحصيل الودي والتي يقوم فيها قابض الضرائب المختص بإرسال إنذارات إلى كل مكلف مسجل في جداول الضرائب، ويحدد الضريبة المستحقة الدفع وكذا شروط الاستحقاق وتاريخ الشروع في التحصيل، هنا تمهل للمكلف آجال قانونية قبل دخول الضريبة حيز الاستحقاق لتأتي بعدها المرحلة الثانية وهي مرحلة التحصيل القسري أو الجبري (مرحلة استحقاق الضريبة) التي لا تسري إلا بعد سريان الاستحقاق وفق شروط حددها المشرع لممارسة المتابعات من حيث إجراءاتها وكذا الأعوان المكلفين بها والتي تتم عن طريق الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحلات والحجز والبيع.

هنا الشكوى في مادة الوعاء الضريبي والتحصيل لا يوقفان تسديد الضريبة إلا أن المشرع أجاز للمكلف طلب تأجيل تسديد الضريبة وهو ما عبر عنه بإرجاء تسديد الضريبة وذلك في حالات محددة قانونيا.

الفصل الثاني

الآلية القضائية لتحموية
المنازعة الضريبية

يعد القضاء الإداري الضمانة الوحيدة لحماية حقوق وحريات الأفراد، من تعسف الإدارة وتجاوزاتها متى كان مستقلا، نزيها ويسعى بالدرجة الأولى إلى تحقيق مبادئ العدالة والمساواة.

فالقاضي الإداري هو المخول قانون بذلك، بما له من سلطة للفصل في الدعاوى الإدارية وبالأخص الدعوى الضريبية، أين ينعقد الاختصاص له على اعتبار أن المنازعات الضريبية تدخل ضمن دعاوى القضاء الكامل التي يكون للقاضي الإداري صلاحية الفصل فيها، وإمكانيته في اتخاذ قرار آخر أو تعديل قرار الإدارة الضريبية وهو مالا يمكن لقاضي المشروعية القيام به لأنه يسعى فقط إلى إلغاء القرار الإداري فقط.

لذا أجاز المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة حق اللجوء إلى القضاء في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بواسطة الآلية الإدارية حول مشروعية دين الضريبة من عدمه.

وتطبيقا لمبدأ التقاضي على درجتين فإن تسوية النزاع الضريبي أمام القضاء يسلك طريقين نتناول في هذا الفصل تسوية المنازعات أمام المحاكم الإدارية في المبحث الأول وتسوية المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة في مبحث ثان.

المبحث الأول:

تسوية المنازعات الضريبية أمام المحاكم الإدارية.

بعد استنفاد المكلف بالضريبة لكل المراحل الإدارية لتسوية النزاع الضريبي سواء كانت الإلزامية منها أو الاختيارية، وسعيا منه لمخاصمة الإدارة الضريبية من أجل استدراك وتعديل أخطائها فإنه يسلك الطريق القضائي كآخر حل له للدفاع عن حقوقه وذلك عن طريق الدعوى الضريبية، هذه الدعوى التي تختص المحاكم الإدارية في النظر في منازعاتها بجميع أنواعها، حيث قيد رفعها بجملة من الشروط والإجراءات نصت عليها القوانين الجبائية وكذا قوانين الإجراءات المدنية والإدارية بغض النظر على رافع الدعوى سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية في حد ذاتها.

وعلى هذا الأساس ستدور دراستنا في هذا المبحث حول: شروط رفع الدعوى الضريبية ومسألة الاختصاص في مطلب أول، ثم سير الدعوى الضريبية في مطلب ثان.

المطلب الأول:

شروط رفع الدعوى الضريبية ومسألة الاختصاص

الدعوى الضريبية وكغيرها من الدعاوى الإدارية تختص بالنظر فيها المحاكم الإدارية وذلك ما أخذ به المشرع الجزائري في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث كرس المعيار العضوي كأداة لتوزيع الاختصاص.

ومما لا شك فيه أن رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية يكون وفقا لشروط تختلف بين ما هو عام وما هو خاص، وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى الشروط العامة والخاصة للدعوى الضريبية في فرع أول كما نتطرق لمسألة الاختصاص في فرع ثاني.

الفرع الأول:

الشروط العامة والخاصة لرفع الدعوى الضريبية.

الدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى تشترط جملة من الشروط العامة التي تشترك فيها جُل الدعاوى كما تتفرد وتتميز بشروط خاصة نوضحها فيما يلي:

أولا: الشروط العامة لرفع الدعوى القضائية.

من أجل تسوية النزاع الضريبي قضائيا لابد من توافر جملة من الشروط في المتقاضين حتى يتم قبول الدعوى، حيث أن المحكمة الإدارية لا تتطرق في موضوع الدعوى ولا تبت فيها وتقضي برفض الدعوى شكلا⁽¹⁾.

1- شرط الصفة.

الصفة في مجال النزاع الضريبي؛ معناه رفع الدعوى من كل شخص له صفة المخاطب بدفع الضريبة الذي ثار نزاع بينه وبين إدارة الضرائب، حول قيمة الضريبة ولم يتم التوصل إلى حل بينهما عن طريق الإجراءات الإدارية.

(1): عمارة بلغيث، الوجيز في الإجراءات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 46.

فالصفة لا تتعلق برفع الدعوى فحسب بل لابد من أن تكون الدعوى مرفوعة على كل ذي صفة وإلا كانت الدعوى القضائية غير مقبولة وذلك حسب المادة 13 من ق.إ.م.إ.⁽¹⁾.

كما أن انعدامها يمكن أن يثيره القاضي من تلقاء نفسه، خاصة إذا لم تتوفر في كل من المدعى والمدعى عليه باعتبارها تعد من الشروط الجوهرية لأنها تعد من النظام العام ويمكن للقاضي إثارته تلقائيا في أي مرحلة كانت عليها الدعوى⁽²⁾.

2- شرط المصلحة.

يقصد بها أن تكون للمدعي مصلحة في اللجوء إلى القضاء، علما أن المصلحة في المنازعات الضريبية هي مادية بحتة، ذلك أن المدعى يهدف من خلال رفع دعواه إلى تخفيض قيمة الضريبة أو إلغائها ويجب على رافع الدعوى الضريبية أن تتحقق له مصلحة من وراء رفع الدعوى، كما أن المشرع الجزائري أقر على أن هذه المصلحة تقبل حتى وإن كانت محتملة.

وعليه فالمصلحة لابد وأن تكون قانونية تستند إلى حق أو مركز قانوني بحيث تكون الغاية من رفع الدعوى هي حماية هذا المركز أو هذا الحق، لأن المكلف بالضريبة عند رفع نزاعه على المحكمة الإدارية إنما يريد حماية حقه ومصلحته من تعسف الإدارة الضريبية، التي تهدف من وراء رفع دعواها إلى حماية أموال الخزينة العامة.

3- شروط الأهلية (أهلية القاضي).

المشرع الجزائري من خلال استقراء نص المادة 13 من ق.إ.م.إ.⁽³⁾ لم ينص على شرط الأهلية إلا أن ذلك لا يعني إغفاله هذا الشرط الإجرائي وبالتالي فإنه يحيلنا إلى القواعد العامة، والتي ميز فيها المشرع بين أهلية الشخص الطبيعي والشخص المعنوي.

(1) المادة 13 من ق.إ.م.إ. نصت على أنه : " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون".

(2) أحمد حمادي: إجراءات الدعوى الإدارية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2009/2010، ص 8، المادة

13 فقرة 2: "ويثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعى أو المدعى عليه".

(3) المادة 13 من ق.إ.م.إ. السابق الذكر.

- بالنسبة للأهلية المطلوبة في الشخص الطبيعي هي بلوغه سن الرشد 19 سنة كاملة، يوم رفع الدعوى القضائية دون أن يعترضه عارض من عوارض الأهلية وذلك حسب م 42 ق.م (1).
- أما بالنسبة لأهلية الشخص المعنوي فيميز القانون بين حالة الشخص المعنوي الخاص والشخص المعنوي العام.

الشخص المعنوي الخاص: كالشركات التجارية والمؤسسات، أهليتها تتحدد بموجب قانونها الأساسي الذي يحدد الممثل القانوني للشخص المعنوي الخاص، أما الممثل القانوني الاتفاقي فيكون في غالب الأحيان المحامي الذي يتم التعاقد معه طبقا للقانون.

في حين أن الشخص المعنوي العام: أهليته تتحدد بموجب القانون المنشئ له أي أنها تمثل بأشخاص محددين في قوانينها الخاصة.

وهذا الشرط يفترض أنه متوفر ضمنا في المكلف بالضريبة، وعليه فإن هذه الشروط: الصفة، المصلحة، الأهلية هي من النظام العام، يترتب على عدم توفرها عدم قبول الدعوى وذلك حسب نص المادة 13 من ق.إ.م.إ.

ثانيا: الشروط الخاصة للدعوى الضريبية.

إضافة للشروط العامة التي يجب توافرها في كل دعوى، تخضع المنازعة الضريبية إلى شروط أخرى خاصة بالدعوى الضريبية دون غيرها، سواء كانت مرفوعة من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الضريبية.

ف نجد أن شروط قبول دعوى المكلف بالضريبة تختلف باختلاف طبيعة الحق المتنازع فيه وكذا باختلاف القرار المطعون فيه بطريقة مباشرة من طرف إدارة الضرائب أو بطريقة غير مباشرة بناءً على تظلم، أو أنه كان صادر عن لجان الطعن الإدارية أو أن هذا القرار متعلق بإجراءات المتابعة وتحصيل الضريبة، لذا سنتطرق إلى دعوى المكلف بالضريبة وشروطها الخاصة (أولا)، ودعوى الإدارة الضريبية وشروطها الخاصة (ثانيا).

(1): المادة 42 عدلت بالقانون 05-10 المؤرخ في 20 يوليو 2005 ، ح.ر.، العدد 44 ، ص 21.

1- دعوى المكلف بالضريبة وشروطها الخاصة.

ترتبط مباشرة الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة بعدة حالات معينة تحكمها جملة من الشروط التي تمكنه من أن يطعن في مختلف القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب.

1-1- حالات رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة:

تتمثل هذه الحالات فيما يلي:

أ- حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجواري للضرائب المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية -المادة 82 فقرة 1- من ق.إ.ج.

ب- التمكين من الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية، الجهوية والمركزية حسب المادة 81 مكرر من ق.إ.ج

ج- يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية وفي الآجال المحددة قانونا في المادتين 2/76 و 77 أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية -المادة 82 فقرة 1-.

د- يمكن للمكلف بالضريبة في حال غياب قرار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في الآجال المحددة قانونا، أو في حالة عدم رضاه بالقرار المتخذ بشأن اعتراضه على إجراءات المتابعة أو اعتراضه على التحصيل أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.

1-2- الشروط الخاصة لرفع دعوى المكلف بالضريبة.

أ- شرط التظلم الإداري المسبق.

كما سبق وأن رأينا بأن هذا الإجراء يعد شرطاً جواز بالنسبة للمنازعات الإدارية وشرطاً إلزامياً⁽¹⁾ في المنازعات الضريبية إضافة إلى أن التظلم يهدف إلى حل المنازعات بطريقة ودية

(1): انظر المواد 70، 71، 72، 73 من ق ا ج.

لتخفيف العبء على القضاء، كما يضع حدا للنزاع القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية⁽¹⁾.

لقد ألزم المشرع المدعى قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية أن يتوجه بشكواه إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، لأن الهدف من التظلم هو إبقاء الحوار بين المكلف والإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء، ذلك ما قضي به مجلس الدولة في قراره رقم 006326 الصادر 2004/02/25 والذي جاء فيه " ... وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من ق ض م وفي حالة عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا، يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا " ⁽²⁾.

إن هذا التظلم ليس له أثر موقف لتنفيذ القرار الإداري⁽³⁾.

الشروط المتعلقة بالعريضة:

تحرك الدعوى الضريبية عن طريق عريضة افتتاح الدعوى والتي تخضع لجملة من الشروط، كما يجب أن تتوفر على مجموعة من البيانات الشكلية التي تهدف إلى إعطاء المدعى عليه الصورة الكاملة عن رافع الدعوى الذي يخاصمه، وموضوع الدعوى وغيرها من المعلومات التي يحتاج التعرف عليها⁽⁴⁾.

لذا فإن العريضة لا تكون مقبولة إلا إذا توفرت فيها مجموعة من الشروط سواء كانت شروطا عامة، حددها قانون الإجراءات المدنية أو شروطا خاصة حددها قانون الإجراءات الجبائية.

(1) عبد القادر عدو، المنازعات الادارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 126.

(2) مجلة مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 104، 105.

(3) مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الادارية- الهيئات والاحكام أمامها-، ج2، دم.ج، طبعة 1999، الجزائر، ص 300.

(4) سليم قصاب، مرجع سابق، ص 91.

ب-1: الشروط العامة للعريضة: (الشروط الموضوعية)

إن العرائض المقدمة للفصل في النزاع الضريبي يجب أن تحتوي على البيانات المنصوص عليها في المادة 15 ق.إ.م.إ.⁽¹⁾، وذلك تحت طائلة عدم القبول، هذه البيانات تتمثل في:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- اسم ولقب المدعي وموطنه.
- اسم ولقب وموطن المدعي عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له.
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

- عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
- الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

وعليه فإن الشروط العامة أو الموضوعية للعريضة يمكن إيجازها فيما يلي:

- يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة المنصوص عليها في المواد 13 و15 من ق.إ.م.إ. وكذا المادة 815 من نفس القانون.
- أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع: التي لها صلة بالنزاع المطروح وكذا كل الأدلة التي تثبت صحة ادعائه م83 فقرة 2 من ق.إ.ج.⁽²⁾.
- يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه، وذلك حسب أحكام المادة 83 فقرة 2 من ق.إ.ج.

إن إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه يعد من الشروط الإلزامية⁽³⁾ لقبول عريضة الدعوى الضريبية، وذلك كما جاء في قرار المحكمة العليا بشأن القضية رقم 64255 " حيث

⁽¹⁾: المادة 15 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25/2/2008 المتضمن ق.إ.ج، ج.ر، عدد 21 لسنة 2008.

⁽²⁾: المادة 2/83 من ق.إ.ج نصت على: " يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاءت على اثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض".

⁽³⁾: القضية رقم 64255 بتاريخ 04/7/1990، انظر: المجلة القضائية للمحكمة العليا، الجزائر، العدد 4، 1991، ص 232.

تم رفض الدعوى لعدم إرفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون " الصادر بتاريخ 1990/04/07.

وحتى لا يكون هناك جدل حول ماهية القرار الواجب إرفاقه مع عريضة الدعوى فإن المشرع نص صراحة، في المادة 1/82 على ما يلي:

" يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب، المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع... أمام المحكمة الإدارية ".

أما المادة 2/83 أوجبت أن ترفق عريضة الدعوى، بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه من دون تحديد نوع القرار، في حين المادة 1/82 نصت على نوع القرار المرفوع بعريضة لدى المحكمة الإدارية بقولها: " يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب... أمام المحكمة الإدارية".

وفي هذا الشأن ثار جدل فقهي حول القرار الذي يكون محل رقابة القاضي الإداري⁽¹⁾.

هناك من رأى بأن المكلف بالضريبة عليه القيام بتظلم إداري أولاً وهو الإجراء الذي ينتج عنه القرار الذي يرفقه فيما بعد يعرض دعواه.

ومنهم من رأى بأن على المكلف بالضريبة أن يثبت إجراءه التظلم الإداري المسبق⁽²⁾.

أن تتضمن العريضة عرضاً صريحاً للطلبات: حيث أوجب المشرع على المكلف بالضريبة أن يلتزم بحدود خاصة أثناء عرض طلباته، حيث نص في المادة 3/83 على أنه: "لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية".

ولكنه استثناءً لذلك، أجاز المكلف بالضريبة تقديم طلبات جديدة سبق وأن تضمنتها شكايته شريطة أن تكون في حدود مقدار الضريبة المخفضة حيث نص في نفس المادة 3/83 بقوله:

(1): يحيى بدائريه، مرجع سابق، ص ص 15-151.

(2): عائشة لكلل، مرجع سابق، ص 26.

"...ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضة الافتتاحية للدعوى".

ب-2: الشروط الخاصة للعريضة (الشروط الشكلية).

نص المشروع على الشروط الخاصة بالعريضة في المادة 83 ق.إ.ج وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:

- **توقيع عريضة الدعوى من طرف محامي:** عريضة افتتاح الدعوى هي المحرك للخصومة، لذا يجب احترام بعض القواعد التي يتوقف عليها قبولها من هذه القواعد ما نصت عليه المادة 815 من ق.إ.م.إ. وأيضا أن تمثيل الخصوم أمام المحاكم الإدارية بمحامي إجراء وجوبي في المادة الإدارية.

- **تحرير العريضة على ورق عادي:** بعدما تم إلغاء تحريرها على ورق مدموغ عليه الطابع الضريبي الخاضع لقانون الطابع الذي تم إلغاؤه بموجب المادة 29 من قانون المالية 2008.

ج- شرط الميعاد (الآجال).

ترتبط الدعوى الضريبية بمواعيد محددة ولا يمكن مخالفته باستقراء نص المادة 82 ق.إ.ج نجدها أوجبت على المكلف بالضريبة التقيد واحترام الآجال، حيث نصت على أنه:

" يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر " وهنا فرق المشرع بين مواعيد رفعها حسب نوع النزاع الضريبي المعروض على المحكمة، فيما كان متعلقا بالوعاء الضريبي أو التحصيل الضريبي.

ج-1: ميعاد رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي: (1)

يسري ميعاد أربع أشهر ابتداءً من:

- يوم استلام الإشعار الذي تبلغ بموجبه الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكاواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة المواد 2/76، 3/76 و 77 من ق.إ.ج.

(1): Ahmed Sadoudi, Droit Fiscal, 1^{ère} édition, Sarl House Print Edition, Alger, 2014, P P 159-163.

- يوم استلام القرارات المبلغة من طرف الإدارة الجبائية بعد أخذ رأي لجان الطعن (ولائية، جهوية ومركزية) عليها المادة 3/81 ق.إ.ج.
- تاريخ انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من ق.إ.ج الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل الرد على التظلم (قرار ضمني بالرفض) .
- مراعاة القواعد العامة في احتساب الآجال المنصوص عليها في المادة 405 من ق.إ.م: "كل الآجال المنصوص عليها تحسب كاملة"
- أيضا يجب مراعاة الآجال التي تتقطع بسببها آجال الطعن أمام المحكمة الإدارية والمحددة في المادة 832 من ق.إ.م.إ وهي :

- الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة.
- طلب المساعدة القضائية.
- وفاة المدعي أو تغير أهليته.
- القوة القاهرة أو الحدث الفجائي.

من تاريخ انقضاء المدة الممنوحة لإدارة الضرائب وفي حال سكوتها حسب 04 أشهر بعد انقضاء 6 أشهر المخصصة للبت في الشكوى من المدير الولائي للضرائب ومدير المؤسسات الكبرى للفصل في النزاع و 4 أشهر بعد انقضاء 8 أشهر المخصصة للبت في الشكوى بعد أخذ رأي الإدارة المركزية.

للتنبية فإن الآجال في الدعوى الضريبية من النظام العام (قرار مجلس الدولة رقم 021061 الصادر بتاريخ 2005/10/18 بين (ب،ر، بن محمد) ضد مدير الضرائب لولاية أدرار)⁽¹⁾.

ج-2: ميعاد رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي:

لقد نص المشرع في المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج على أنه: " يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار المتعلق باعتراضه على إجراءات المتابعة أو على إجراءات التحصيل

(1): المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات (المديرية الفرعية للمنازعات الادارية والقضائية)، العدد رقم 2، ماي 2008، ص 3.

الجبري أو لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد(01) ابتداءً من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الآجال المحددة لمدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية بحسب الحالة للفصل في اعتراض المكلف".

إذن المشرع هنا نص صراحة على أن آجال رفع الدعوى تسري ابتداءً من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المتاح لإدارة الضرائب للبت في اعتراضات التحصيل.

2- دعوى الإدارة الضريبية وشروطها الخاصة.

بالموازاة مع دعوى المكلف بالضريبة فإنه بإمكان إدارة الضرائب رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية وذلك حسب حالات معينة تحكمها جملة من الشروط.

2-1- حالات رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب:

مكّن المشرع إدارة الضرائب من عرض نزاعها على القضاء الإداري وذلك في الحالات التالية:

أ- الطعن ضد رأي لجان الطعن الولاية: حيث نصت المادة 4/81:

الأستاذ فضيل كوسة أثار مسألة "صفة التقاضي" حيث رأى بأن المدير الولائي للضرائب يتمتع بصفة التقاضي لمنازعة رأي لجنة الطعن في حين أن لجنة الطعن لا تتمتع بصفة التقاضي باعتبار أنها لا تتمتع بالشخصية المعنوية ولا الذمة المالية المستقلة وهنا لب الإشكالية:

كيف للمدير الولائي للضرائب أن يرفع دعوى ضد عديم الصفة؟ حسب م13 من ق.إ.م.إ.

ويرى أيضا بأن هذه الدعوى في حد ذاتها غير مقبولة شكلا بحيث لا يمكن لرئيس لجنة الطعن أن يرفع دعوى ضد قرار المدير الولائي للضرائب علما أن آراء هذه اللجنة ذات طابع استشاري ويمكن لمدير الولاية تأجيل تنفيذ رأيها، أو رفع دعوى ضدها وفقا لأحكام المادة 81 ق.إ.م.إ.ج⁽¹⁾.

(1): فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 50.

ونرى بأن القضاء يقبل هذه الدعاوى بمجرد رفعها، والسؤال الذي يطرح نفسه كيف يمكن الطعن قضائياً ضد آراء لجان الطعن ذات الطابع الاستشاري؟

ب- الطعن ضد قرار اللجنة المركزية:

منح المشرع للمدير الولائي حق الطعن في قرار هذه اللجنة أمام القضاء لفحص مشروعيتها القرار الصادر عنها، غير أنه ما يلاحظ بأن المدير الولائي للضرائب، عضو في اللجنة المركزية للطعن وبالتالي لا يمكنه الطعن في القرار باعتباره عضواً، وبالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية منح المشرع الإدارة الضريبية سلطة الرقابة الإدارية على مختلف لجان الطعن بمختلف درجاتها، ومدى تضيق القانون في آرائها أو مخالفتها.

هنا كان لزاماً على المحكمة الإدارية أن تقضي بعدم اختصاصها في القرارات الإدارية المركزية لأنها من اختصاص مجلس الدولة وفقاً لأحكام المادة 9 من القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30 مارس 1998 وأيضاً لأن الاختصاص النوعي يعد من النظام العام ويمكن القاضي إثارته من تلقاء نفسه وفقاً للمادة 807 من ق.إ.م.إ.⁽¹⁾.

2-2- حالات وشروط رفع دعوى من طرف إدارة الضرائب.

مكن المشرع الجزائري إدارة الضرائب من عرض النزاع على المحكمة الإدارية في حالات محددة وحسب شروط معينة:

أ- حالات رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب:

تتمثل حالات رفع الدعوى من طرف الإدارة الضريبية فيما يلي:

أ-1: حالة إخضاع المدير الولائي للضرائب للنزاع بصفة تلقائية لقرار المحكمة الإدارية: وهو الحالة التي نصت عليها المادة 79/2 من ق.إ.م.إ. وهي الحالة التي تم انتقالها من طرف الأستاذ عبد العزيز أمقران من حيث عدم تحديدها للحالات التي يمكن للإدارة الضريبية اللجوء فيها لمثل هذا الاجراء وكذلك عدم التحديد لكل من المدعى و المدعى عليه أمام القضاء،

(1): المادة 807 من ق.إ.م.إ. السابق الذكر.

أيضا عدم تحديدها للشروط الواجب توافرها للقيام بهذا الاجراء وهو الأمر الذي قد يدفع للمكلف إلى رفع دعوى في حال عدم تلقي جوابا عن شكواه من إدارة الضرائب.

وبالتالي حسب الأستاذ أمقران فإن هذا الاجراء على الرغم من النص عليه في ق.إ.ج إلا أنه لا يوجد أي تطبيق قضائي له⁽¹⁾.

في حين الأستاذ حسين فريجة يرى أن تمكين إدارة الضرائب ممن طرح النزاع مباشرة على القضاء له فائدة من الناحية العملية في إنهاء النزاع الضريبي في أسرع وقت ممكن⁽²⁾.

وهو ما لا يمكن توقعه من الناحية المنطقية بدليل أنه لا يعقل أن تلجأ الإدارة الضريبية إلى رفع دعوى قضائية ضد قراراتها، إلا أن المشرع تدارك ذلك بإلغائه لأحكام الفقرة 2 من المادة 79 من ق.إ.ج والمادة 84 بما فيها من تناقض⁽³⁾.

أ-2- حالة الطعن في آراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة أمام المحكمة الإدارية: نصت المادة 4/81 أنه في حالة ما إذا كان رأي اللجنة غير مؤسس قانونا فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، وفي هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون شهر واحد الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي⁽⁴⁾.

هنا من خلال استقراء المادة 4/81 فإن المشرع منح صراحة لكل من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب الحق في رفع دعوى أمام القضاء وذلك عكس ما كان عليه الحال في السابق بحيث كان هذا الحق مقتصرا على المدير الولائي للضرائب فقط حسب ما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره رقم 038542 بتاريخ 2008/05/13 .

(1): عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص ص 16-17.

(2): حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 73.

(3): أنظر لنص المادة 29 من ق.إ.ج (المادة 29 تلغي أحكام المادة 84 منه ق.إ.ج) .

(4): نص المادة 4/81 (تعتبر آراء اللجان النافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي).

ب- شروط رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب.

تتمثل شروط رفع الدعوى فيما يلي :

ب-1: ميعاد رفع الدعوى:

يجوز لإدارة الضرائب أن تعرض الخلاف المطروح أمامها على المحكمة الإدارية، للنظر فيه خلال 4 أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة كي تبت في الطعن.

ونصت المادة 4/81⁽¹⁾ على أنه في حالة عدم الموافقة على رأي اللجنة من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب سواء كان السبب مخالفة رأي اللجنة للقانون أو كان غير مؤسس، في هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع نزاعها أمام القاضي الإداري في أجل شهر (1) الذي يلي تاريخ إصدار اللجنة لرأيها ويشترط في ذلك تبليغ الشاكي.

ب-2: عريضة إدارة الضرائب:

يجب أن تتضمن العريضة بعض الشكليات سواء من حيث الشكل أو من حيث الموضوع.

- **الشروط الشكلية:** بالرجوع إلى مختلف النصوص نجد أن المشرع لم يحدد شكلا معيناً للعريضة المقدمة من طرف الإدارة أمام المحكمة الإدارية، فبالإضافة إلى الشروط العامة (المنصوص عليها في ق.إ.م.إ. صفة- مصلحة- الأهلية، نص المشرع على شروط خاصة والمتمثلة في: تحرير عريضة مكتوبة موقعة من صاحبها أو ممثلها وذلك وفقاً للمادة 14 من ق.إ.م.إ.).

- **الشروط الموضوعية:**

• **عرض الوقائع:** حيث اشترط المشرع لقبول العريضة أمام المحكمة الإدارية أن تحتوي صراحة على الوقائع المتعلقة بالنزاع والحجج القانونية التي تبت صحة تصريحات المدعى من عدمها.

(1): المادة 4/81 من ق.إ.ج السابق الذكر.

- **تسبب العريضة:** لا بد وأن تكون العريضة المقدمة أمام المحكمة مسببة تسببا كافيا، وهي تختلف عن العريضة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، حيث تأخذ طابعا خاصا تميزها عن تلك التي يقدمها المكلف لكونها تمثل وضعية ممتازة تسمو على الأفراد كونها تسعى لتحقيق منفعة عامة وأيضا بإمكانها تغيير الأوجه المثارة في النزاع، وأيضا باستطاعتها تغيير الوجه لتأسيس طلبها أو دفعوها حتى ولو كانت هذه الأوجه تخالف النظام العام⁽¹⁾.

الفرع الثاني:

مسألة الاختصاص

على اعتبار الدعاوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل فإن النظر فيها هو من اختصاص القضاء الإداري، بحيث لا يمكن للمحاكم الإدارية النظر في مثل هذه الدعاوى ما لم يسند لها الاختصاص للفصل فيها.

- إن هذا الاختصاص يتنوع بين ما هو اختصاص نوعي وبين ما هو إقليمي.

- لذا نتعرض في هذا الفرع إلى الاختصاص النوعي (أولا)، والاختصاص الإقليمي (ثانيا)

أولا: الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية:

أنشأت المحاكم الإدارية^(*) بموجب المادة 152 من الدستور الذي نصت صراحة على انشاء محاكم إدارية على مستوى أدنى درجات التقاضي مستقلة عن المحاكم العادية تفصل في المنازعات الإدارية دون سواها.

وقد صدر أول قانون خاص بالمحاكم الإدارية وهو القانون 98-02 الصادر بتاريخ 30 ماي 1998، حيث نصت المادة الأولى منه على أن " تنشأ محاكم إدارية كجهات قضائية خاصة للقانون العام في المادة الإدارية "، كما كرست هذه المادة مبدأ التقاضي على درجتين، وبالرجوع لن المادة 1/800 من ق.إ.م.إ " المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية " وبالنظر في المنازعات الضريبية يؤول إليها باعتبارها صاحبة

⁽¹⁾: عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 73.

* - تم إنشاء المحاكم الإدارية بموجب قانون 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998.

الاختصاص، وهذا ما أكدته المشرع في ق.إ.ج صراحة حيث نص على أن الاختصاص يؤول للمحاكم الإدارية حسب نص المادة 82 والمادة 173 ق.إ.ج .

فالمشرع أسند الاختصاص فيما تعلق بالدعاوى الضريبية بجميع أنواعها إلى القضاء الإداري وبالأخص المحاكم الإدارية وبالتالي فقد عمل على توحيد الاختصاص بشأنها، وذلك خلافا لباقي التشريعات الأخرى التي عملت على توزيع الاختصاص في الدعاوى الضريبية بين جهات القضاء العادي والإداري، على أساس تقسيم الدعاوى إلى دعاوى متعلقة بالضرائب المباشرة ودعاوى متعلقة بالضرائب غير المباشرة وعلى رأس هذه التشريعات، التشريع الفرنسي.⁽¹⁾

كما أن المشرع اعتبر قواعد الاختصاص من النظام العام بحيث يجوز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه وكذا الخصوم أي مرحلة كان عليها النزاع وذلك طبقا للمادة 807 الفقرتين 1 و2 من ق.إ.م.إ، كما لا يجوز لأطراف الدعوى الاتفاق على مخالفتها.⁽²⁾

ثانيا: الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية.

يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمادتين ⁽³⁾ 37 و38 من ق.إ.م.إ وبحكم الإحالة المقررة بموجب المادة 803 من ق.إ.م.

وعليه فإن الاختصاص الإقليمي يؤول للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه فإن لم يكن له موطن معروف، فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، وفي حالة اختيار موطن يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

⁽¹⁾: نص المادة 800 : " المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية مختص بالفصل في أول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة، أو الولاية، أو البلدية أو إحدى المؤسسات الدولة العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها "

⁽²⁾ : Jean Pierre Casmir, Op-Cit, P: 345.

⁽³⁾: المادة 37 ق.إ.م.إ : " يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه، وإن لم يكن له موطن معروف، فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها موطن له، في حالة اختيار موطن، يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها، الموطن المختار، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك " .

المادة 38: من ق إ م إ "في حالة تعدد المدعى عليهم، يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة التي يقع في دائر اختصاصها موطن أحدهم "

وفي حالة تعدد المدعى عليهم فهذا الاختصاص يؤول للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم، أما فيما تعلق بالدعاوى الضريبية، واستثناء على القاعدة العامة وكذا ما جاء في المادة 803 من ق.إ.م.ج نصت المادة 804 فقرة 1 على أنه " ترفع الدعاوى في مادة الضرائب والرسوم وجوبا أمام المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم".

كما أن قواعد الاختصاص الإقليمي تعد من النظام العام حسب المادة 807 من ق.إ.ج. فالاختصاص في مادة الضرائب وكذا الرسوم واستثناء على القاعدة العامة ينعقد لمحكمة فرض الضريبة وهنا المشرع أراد أن يقرب المحكمة الإدارية من إدارة الضرائب باعتبارها طرفا في الدعوى سواء كان رافع الدعوى المكلف بالضريبة أو إدارة للضرائب م 1/82⁽¹⁾ ذلك أن قانون الإجراءات الجزائية لم يحدد الاختصاص الإقليمي واكتفى بذكر المحكمة الإدارية المادة 1/182 وهنا أثير تساؤل بالنسبة للدعاوى المرفوعة ضد قرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات (D.G.E) والتي لم ترض المكلفين بها، فإنه واعمالا للمادة 173 من ق.إ.ج وكذا المواد 2/801، 3/801، 1/804 من ق.إ.م.ج فإن هذه الدعاوى ترفع وجوبا أمام المحكمة الإدارية بمكان فرض الضريبة، مما دفع للمكلفين بالضريبة إلى رفع دعواهم أمام المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة باعتبارها المحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة.⁽²⁾

ثالثا: أنواع الدعاوى الضريبية.

جاء التشريع الجبائي بدعاوى مختلفة حيث مكن من خلالها المكلف بالضريبة من الطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبة، وهذه الدعاوى تنقسم إلى نوعين:

1- **دعاوى الوعاء الضريبي:** " وعاء الضريبة هو المنع الذي تغترف منه الدولة مؤونتها بواسطة الضرائب أو بعبارة أخرى ما يخضع للضرائب.⁽³⁾

(1): المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات الضريبية المرحلة القضائية، 2005، ص.3.

(2): يحي بدائرة، مرجع سابق ص 140.

(3): زين العابدين بن ناصر، المالية العامة والتشريع الضريبي، وجدان للطباعة والنشر، مصر 1974، ص.94.

هذه الدعاوى إما من أجل استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها وتنقسم إلى دعاوى يهدف إلى تصحيح الأخطاء، دعاوى تتعلق بالتخفيض التلقائي لدعاوى الإعفاء الضريبي.

2- **دعاوى التحصيل:** تنشأ عندما يصدر قرار إداري بالتحصيل على اعتبار إن إدارة الضرائب تتمتع بامتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية في استيفاء ديونها ... (المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة). وهي تنقسم إلى منازعات موضوعية ومنازعات وقتية (إلى حين الفصل في الموضوع).

المطلب الثاني:

سير الدعوى الضريبية.

نص المشرع الجزائري على إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري، في قانون الإجراءات الجبائية باعتبارها نصوص خاصة وكذا ضمن نصوص قانون الإجراءات المدينة والإدارية التي باعتبار أحكامه قواعد عامة يتم الرجوع من التحقيق في حال غياب النص.

فإجراءات سير الدعوى الضريبية تمر بثلاث مراحل تتمثل في الطابع التحقيقي للإجراءات، أولوية الكتابة ومبدأ الواجهة، وتمر هذه الدعوى كغيرها من الدعوى الإدارية أثناء سيرها بجملة من الإجراءات التي تبدأ من التحقيق في الدعوى الضريبية وصولاً إلى الفصل والبت فيها.

لذا سنستعرض في هذا المطلب إلى التحقيق في الدعوى الضريبية وعوارضها في فرع أول ثم الفصل في الدعوى الضريبية في فرع ثان.

الفرع الأول:

التحقيق في الدعوى الضريبية

يتمتع القاضي الإداري بسلطات واسعة ودور إيجابي في حل المنازعات الإدارية من خلال ما يعهد له القيام به من تحريات لازمة وتحقيق من أجل البت في الدعوى.

هذا التحقيق معناه إقامة الدليل بشأن واقعة مدعى عليها من خلال التحري، التدقيق والتمحيص في ملف الدعوى وهو بذلك بعد وسيلة إجرائية يضعها القانون بين يدي القاضي من أجل فحص الأدلة فحصا معمقا ملتزما في ذلك بمبدأ الحياد ومبدأ الوجاهة.

وموازاة مع الإجراءات العامة للتحقيق في الدعاوى الإدارية خص المشرع الجزائي التحقيق في الدعاوى الضريبية ببعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجنائية وترك الإجراءات العامة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية لذا ستناول في هذا الفرع إلى الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية (أولا)، ثم الإجراءات الخاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية (ثانيا)، وأخيرا عوارض الدعوى الضريبية (ثالثا).

أولا: الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية

الإجراءات العامة للتحقيق في المنازعات الضريبية تتمثل في تلك الإجراءات المتبعة في المنازعات الادارية عموما وأهمها ما تعلق بتعيين قاضي مقرر، وتبليغ عرضية، افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات وكذا الإجراءات المتعلقة بالصلح.

1- تعيين القاضي المقرر:

يعين رئيس المحكمة الإدارية حسب ما جاء في المادة 844 من ق.إ.م.إ التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة الدعوى بأمانة الضبط، ويعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مسند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع.⁽¹⁾

2- تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات.

نصت المادة 838 على أنه يتم للتبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر وجاء في المادة 840 من نفس القانون أن

(1): المادة 844 من ق 08-98 المتضمن ق 1 م إ . التحقيق في المواد الإدارية يتسم بصعوبة كبيرة بحكم حداثة القانون الإداري من جهة وكذا الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة من جهة أخرى.

كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق تبليغ إلى الخصوم برسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء.⁽¹⁾

كما يتم تبليغ طلبات التسوية والاعذارات وأوامر الاختتام وتاريخ الجلسة بنفس الإشكال ويشار في تبليغ العرائض والمذكرات، إلا أنه في حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد يمكن اختتام التحقيق دون إشعار مسبق.

ونصت المادة 849 من ق.إ.م.إ على أنه في حال عدم احترام أحد الخصوم الأجل، لتقديم مذكرة أو ملاحظات، فإنه من حق رئيس تشكيلة الحكم توجيه اعدار بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام وفي حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي يجوز منح أجل جديد وأخير.

- المادة 850 نصت على أنه " إذا لم يقدم المدعى رغم الإعدار الموجه أية مذكرة إضافية التي أعلن عنها أو لم يتم بتحضير الملف يعتبر متنازلاً.
- وأضافت المادة 851 " إذا لم يقدم المدعى عليه رغم اعداره أية مذكرة، يعتبر قابلاً بالوقائع الواردة بالعريضة.
- بالنسبة لنسخ الوثائق المرفقة للعرائض والمذكرات تبليغ إلى الخصوم بنفس الإشكال المقررة لتبليغ المذكرات.
- وعندما يحول عدد الوثائق أو حجمها أو خائننها دون استخراج نسخ عنها، يبلغ جرد مفصل لها إلى الخصوم أو ممثليهم للاطلاع عليها بأمانة الضبط وأخذ نسخ على نفقتهم.
- ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخص في حالة الضرورة الملحة بتسليم هذه الوثائق مؤقتاً إلى الخصوم أو ممثليهم خلال أجل يحدده.⁽²⁾
- أما بالنسبة للمذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق فإنها لا تبليغ ويصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم حسب المادة 854 ق.إ.م.إ.⁽³⁾

(1) أوشن سمية، سلطات القاضي الإداري في التحقيق، مذكرة ماجستير، جامعة عنابة، كلية الحقوق، 2012، ص 16.

(2) أنظر المواد 841 و 842 من ق.إ.م.إ.

(3) المادة 854 من ق.إ.م.إ ألغيت بموجب المادة 29 من قانون المالية 2008 "هذه المادة كانت تنظم الأحكام المتعلقة، بإحالة عريضة دعوى المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب وتجعل من إدارة الضرائب خصماً متميزاً"

وعليه فإن تبليغ عريضة افتتاح الدعوى تبدأ بتبليغ العريضة من طرف القاضي المقرر إلى كل من المدعى عليه في الدعوى مع إنذاره بأن يودع مذكرة بالرد مصحوبة أو بعدد النسخ بقدر عدد الخصوم وذلك في المواعيد المحددة لها قانوناً، وتبلغ العريضة الافتتاحية مع التكاليف بالحضور إلى المدعى عليه عن طريق أمانة الضبط أو عند الاقتضاء عن طريق محضر قضائي مختص إقليمياً من طرف المدعى.

3- إجراء أو محالة الصلح:

نصت المادة 970 من ق.إ.م.إ على هذا الإجراء في مادة القضاء الكامل وقد تناوله المشرع في المواد من 970 إلى 974 من ق.إ.م.إ.

- بحيث يجوز اجراؤه في أي مرحلة كانت عليها الدعوى (971 ق.إ.م.إ).
- سواء كان ذلك بسعي من الخصوم، أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم المادة 972 من ق.إ.م.إ.

- وفي حال الصلح يحزر رئيس تشكيلة الحكم محضراً يبين فيه وقع الاتفاق عليه كما يأمر بتسوية النزاع وغلق الملف ويكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن - المادة 973-، تجدر الإشارة هنا إلى أنه لا يجب العمل بإجراء الصلح من حيث غايته النهائية يرتبط بتحصيل مبالغ مالية يعتبر ديوناً للخرينة العمومية طبقاً للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنوياً عن طريق قانون المالية، عملاً بالمقتضيات الدستورية (المادتين 64 و13/122 دستور 1996) وبالتالي فإنه لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح بما يمس بديون الخرينة العمومية⁽¹⁾.

وهو نفس المبدأ الذي تم انتهاجه من قبل إدارة الضرائب من خلال التعليلة العامة لإجراء المنازعات لسنة 2005 والتي نصت في فحواها "على عدم إمكانية إجراء المصالحة ما دامت المسألة تتعلق بحقوق الخرينة العمومية"⁽²⁾.

(1): عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص ص 21-22.

(2): I.G.P.C : Op-Cit , 2005 , P 40

باعتقادنا أنه لا يمكنها إجراء الصلح لأنها ليست أموال خاصة بها وإنما الضريبة هي عبء عام لتحقيق نفع عام من الواجبات المكفولة دستوريا⁽¹⁾

4- إبلاغ محافظ الدولة.

حسب المادة 846 من ق.إ.م فإنه 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 التماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر.

5- الطابع الكتابي والحضوري لإجراءات التحقيق.

تتميز إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية بالطابع الحضوري.

- يجب على القاضي المقرر، تبليغ كل مذكرة أو وثيقة بين الأطراف تحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق.

- أيضا عدم مراعاة الطابع الحضوري لإجراءات التحقيق في القضية يجعل القرار الصادر على إثر هذا التحقيق المعيب قابلا للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى درجة⁽²⁾.

- يرى الأستاذ "عبد العزيز أمقران" إن طابع الكتابي والحضوري لإجراءات التحقيق في العريضة يؤدي إلى جعل الجلسة لا تكتسي أهمية بارزة، لأن تقديم وتبادل المذكرات بين الطرفين يقلص من دور الجلسة في حل المنازعات الضريبية، لكتابتها السابقة⁽³⁾.

6- اختتام التحقيق.

بعد ما تكون القضية مهيأة للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل للطعن الذي يبلغ إلى جميع الخصوم برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى، في أجل لا يقبل عن 15 يوم قبل تاريخ الاختتام المحدد في

(1): انظر المادة 78 من ق 01-16 المؤرخ في 7 مارس 2016، ج.ر، عدد 14، لسنة 2016، " كل المواطنين متساوين في أداء الضريبة

ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية... "

(2): انظر: مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2002، السابق الذكر، ص38.

(3): عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 38.

الأمر، وإذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق يعتبر التحقيق منهيًا ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة. (1)

- كما يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بأي وجه لتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد، وفي هذه الحالة يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته ويأمر بإحالة الملف أمام شكلية الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة. (2)

- أما إذا تبين للمحكمة الإدارية بأن الإجراءات العامة به للتحقيق غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية، فإنها لا تحدد اليوم الذي تنطبق فيه بالقرار، إلا بعد استفتاء أجراء الإجراءات الخاصة للتحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية. (3)

ثانيا: الإجراءات الخاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية.

يحق للقاضي إذا ما تبين له عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة أن يأمر بإجراءات خاصة للتحقيق. وهي الإجراءات التي نصت عليها المادة 1/85 من ق.إ.ج.

"إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة".

ما نلاحظه من خلال المادة أن المشرع نص فيها على: إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة واستعمل عبارة "الوحيدة" وبالتالي استبعاد باقي وسائل التحقيق الأخرى المعروفة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي: الخبرة، الشهادة، المعاينة، مضاهاة الخطوط. مما يوحي لنا تميز المنازعة الضريبية من حيث وسائل تحقيقها الخاصة.

أيضا المشرع في هذه المادة جمع بين التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق وبين الخبر كوسيلة من وسائل التحقيق، أيضا ما نلاحظه على نص هذه المادة أنها خاصة فقط بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال مما يعني استثناء حقوق الطابع والتسجيل من تطبيق هذه الإجراءات.

(1): أنظر المادتين 852 و 8536 ق.إ.م.

(2): انظر المادة 847 ق.إ.م.

(3): عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 38.

وعليه فإن إجراءات التحقيق الخاصة بالدعوى الضريبية تتحصر فيما يلي:

1- التحقيق الإضافي L'instruction supplémentaire:

يعتبر التحقيق الإضافي إجراء إلزامياً، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم وذلك ما نصت عليه المادة 2/85: ق.إ.ج.

ولقد أقر المشرع تحديد هذه الحالات بالموقف الذي يظهر به أطراف الدعوى، خلال السير فيها وقبل النطق بالحكم. فإذا تبين للقاضي المقرر تقديم الطرفين لنفس الدفوع والطلبات فله إنهاء التحقيق.

- أما في الحالة العكسية أين يتقدم الطرفين بدفوع جديدة فهذا يكون سبباً للقاضي المقرر بإجراء تحقيق للملف كله⁽¹⁾ وذلك ما ذهب إليه مجلس الدولة حيث أكد على ضرورة اللجوء إلى التحقيق كلما قدم المكلف بالضريبة أدلة جديدة قبل النطق بالحكم⁽²⁾.

- في حالة تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العمل بها بعد إجراء التحقيق الإضافي فإنه من الواجب اعلام المدعى بذلك، فيجب أن يخضع الملف إلى ايداع جديد طبقاً للمادة 03/84 مع العلم أنه هذه المادة ألغيت بموجب قانون المالية لسنة 2008 عوض المادة 29، فعلى الرغم من التعديلات المتتالية لـ ق.إ.ج إلا أن المشرع أبقى على هذا الخطأ.

- وعليه فأعلام المكلف بالضريبة بالوقائع والأسباب الجديدة التي تذرع بها مدير الضرائب تخضع للقواعد العامة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية. وذلك حتى يتمكن من إبداء ملاحظاته كتابياً ليتأكد من صحة هذه الوسائل وذلك حسب المادة 2/85 من ق.إ.ج.

- إذا تعذر المكلف بالضريبة بدفع ما عليه من حقوق ضريبية رغم اعذاره عن تقديم مذكرة دفاعه حول الوقائع التي تذرع بيها المدير الولائي للضرائب اعتبر قابلاً بها⁽³⁾.

(1) أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام والأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2010/2011، ص 101.

(2) انظر قرار مجلس الدولة رقم 018557 الصادر بتاريخ 2005/10/18، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2007، ص 13 و 16.

(3) أغليس بوزيد، المرجع نفسه، ص 109.

- وفي حالة عدم إعلام المكلف بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية بالوقائع الجديدة يعد خرقاً لمبدأ الوجاهية وحق الدفاع الذي كرسه المشرع الجبائي.

2-مراجعة التحقيق⁽¹⁾: la contre vérification d'instruction :

هو إجراء لاحق لإجراء التحقيق الإضافي حيث يتم اللجوء إليه في حال تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي، وعدم كفاية عناصر ومستندات الملف لإعمال سلطة القاضي التقديرية التي تمكنه من البت في القضية⁽²⁾.

2-1- إجراءات الأمر بمراجعة التحقيق من قبل المحكمة الإدارية: تتم هذه العملية عبر المراحل الآتية:

- أن هذه العملية تتم على يد أحد أعوان إدارة الضرائب الذي يختلف عن الذي قام بالتحقيق وهنا يثار تساؤل كيف لإدارة الضرائب أن تكون حكماً وخصماً في آن واحد؟
- حضور المدعى أو وكيله عملية مراجعة التحقيق.
- تتم عملية مراجعة التحقيق طبقاً للمادة 76 من ق.إ.ج على الرغم من غموض هذه المادة.
- يحضر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضراً، يُضمّنهُ ملاحظات المكلف بالضريبة، وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبيدي رأيه ضمن هذا المحضر.
- في الأخير يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقاً باقتراحاته بخصوص النزاع الضريبي إن مراجعة التحقيق هي تحقيق إضافي حسب ق.إ.ج وتحقيق تكميلي حسب ق.إ.م.

يتضح مما سبق أن مراجعة التحقيق يقررها القاضي، عندما يتبين له عدم كفاية عناصر الإثبات في ملف الدعوى وغير جاهز للحكم، وهو ما يبرر صلاحيات المحكمة في الأمر بانتقاء أحد أعوان مصلحة الضرائب لمباشرة العملية، ويخضع بذلك لرقابة المستشار المقرر ويعتبر كضمانة لحقوق المكلف بالضريبة والحرص عليها.

⁽¹⁾: إن المحكمة الإدارية لا تقوم بتعيين العون المكلف بمراجعة التحقيق، بل هي من قبيل مهام المدير الولائي للضرائب وذلك بعد صدور قرار المحكمة في تدبير هذه العملية ضمن إجراءات التحقيق وعملية انتقاء هذا العون تخضع لرعاية المستشار المقرر، ضماناً لحقوق المكلف بالضريبة من جراء انحياز أعوان الإدارة الجبائية لمصالح الخزينة العمومية.

⁽²⁾: عبد العزيز امقران، مرجع سابق، ص 39.

والقاضي غير ملزم بمحضر إجراء مراجعة التحقيق، ويجوز الطعن بعدم سلامة النتائج التي توصل إليها العون على أساس أنه بني على أسباب غير موجودة في أوراق التحقيق، ومما قد يكون سببا يدعو القاضي على إثارة شك حول صحة هذا الإجراء والذي يكون سببا لإنهاء التحقيق⁽¹⁾.

إن إجراء مراجعة التحقيق هو إجراء غير ملزم للقاضي لأنه يأخذه على سبيل الاستئناس فقط وفي حال عدم اقتناعه بهذا المحضر يأمر بإجراء آخر وهو إجراء الخبرة.

3- إجراء الخبرة: l'expertise :

الفصل في المنازعة الضريبية يتوقف على إجراء الخبرة، الذي يعد أهم وسائل التحقيق في مادة النزاع الضريبي وهي إجراء تحقيقي تقوم به المحكمة لهدف الحصول على معلومات فنية.

فالجوء إلى إجراء الخبرة لا يكون إلا في المسائل التي تتجاوز المعارف العلمية والتقنية للقاضي ولا يستطيع العلم بها، لذا فإن المحكمة لا يمكنها أن يقضي في المسائل التي تتطلب اللجوء إلى الخبرة بعملها بل يجب أن تعهد بذلك لذوي الاختصاص.

فالخبرة هي العملية المسندة من طرف القاضي إما تلقائيا، أو بناءً على اختيار الأطراف إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو، فن أو، علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل، ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه⁽²⁾.

وفي مجال الدعوى الضريبية فإن القاضي الإداري يلجأ إلى الخبرة من أجل تقدير القيمة الحقيقية للضريبة. وتستمد الخبرة أساسها القانوني في المادة الإدارية من المادة 858 من ق.ا.م.إ والتي جاء فيها: "لا تطبق الأحكام المتعلقة بالخبرة المنصوص عليها في المواد من 125 إلى 145 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية" بالإضافة إلى أن المشرع تناولها في المادة 86 من ق.ا.ج.إ.

(1): أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص 138.

(2): مقدار كوروغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 1، 2012، ص 42.

- يؤدي الخبير اليمين طبقا لما جاءه في المادة 131 من ق.ا.م.إ.

أ- حالات الأمر بالخبرة:

نصت المادة 1/86 على أنه "يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بالخبرة إما تلقائيا وإما بناءً على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية" وذلك ما جاء في نص المادة 1/126 من قانون المالية لسنة 2002.⁽¹⁾

المبدأ يقضي بأن اللجوء إلى الخبرة من الوسائل الإثباتية، إلا أن القاضي غير ملزم بها لأنها تتميز من حيث المبدأ بالطابع الاختياري فيجوز للقاضي الأمر تلقائيا بإجرائها من دون أن يطلب الأطراف ذلك، كما يجوز له رفضها إذا طلب ذلك. فالحكم القاضي بإجراء الخبرة هو الذي يحدد مهمة الخبراء كل حسب تخصصه، لأنه الخبير لا يعين إلا لتتوير الجهة القضائية التي عينته حول نقاط معينة تتعلق بالوقائع، وبالتالي من الضروري أن تحدد الجهة القضائية إطار الخبرة تحديدا دقيقا يستحيل على الخبير الخروج عليه.

ب- كيفية تعيين الخبراء:⁽²⁾

كأصل عام، المحكمة الإدارية هي التي تقوم بتعيين الخبير وكاستثناء يمكن أن تسند المهمة إلى ثلاثة خبراء، خبير تعيينه المحكمة الإدارية، وآخر يعينه المكلف بالضريبة والثالث تعيينه الإدارة حسب المادة 2/86 ق.إ.ج، إلا أن الخبير الثالث الذي تعيينه المحكمة غير معمول به على مستوى جهات القضاء الإداري.

ونصت المادة 3/86 على أنه: "لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

وأضافت نفس المادة 4/86 أنه بإمكان كل طرف المطالبة برد خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر، ويتم توجيه الطلب الذي يشترط أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في أجل (08) ثمانية أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير المعني بالرد، وعلى الأكثر عند بداية الخبرة، ويتم البت في هذا الطلب بتا عاجلا. وفي حالة ما إذا

⁽¹⁾: المادة 126 من قانون المالية لسنة 2002 السابق الذكر.

⁽²⁾: المادة 86 الفقرة 2، 3، 4، 5 من ق.إ.ج.

رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها، تعين الجهة القضائية التي أمرت بإجراء الخبرة
خبير آخر بدلاً منه: المادة 5/86 ق.إ.ج.

ج- إجراءات سير الخبرة في الدعوى الضريبية: ⁽¹⁾

◀ يحدد الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية يوم وساعة بدء العمليات، حيث يعلم
المصلحة الجبائية المعنية وكذا المكلف بالضريبة، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك
قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات (المادة 6/86).

◀ يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن إدارة الضرائب، وكذا المكلف
بالضريبة وممثله فقط، وعند الاقتضاء رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، ويقومون بأداء
المهمة المسندة لهم من قبل المحكمة، (غير أن هذا الإجراء غير مطبق حسب الأستاذ
كوروغلي مقداد).

◀ يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير
مشترك، وإما تقارير منفردة، المادة 7/98 من ق.إ.ج.

هنا يطرح الاشكال حول مصير المحضر الذي يعده عون إدارة الضرائب مادام أن
القاضي ينتظر تقرير الخبرة.

◀ يتم إيداع المحضر وتقارير الخبرة لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية ويمكن للأطراف التي
تم إبلاغها بذلك قانوناً، الاطلاع عليها خلال عشرين (20) يوماً كاملة، 8/86 ق.إ.ج.

◀ وأخيراً إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة غير سليمة، وتشوبها النقصان، فلها أن تأمر
بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتضمن نفس الشروط والإجراءات السابقة 10/86.

د- أتعاب ومصاريف الخبرة:

يقدم الخبراء كشف من مصاريف أتعابهم حيث تتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من
رئيس المحكمة الإدارية طبقاً للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية المادة 86 9
الفقرة 1.

⁽¹⁾: المادة 86 الفقرة 6-10 والمادة 7/98 من ق.إ.ج

- لا تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب ومصاريف الخبرة التقارير المقدمة بعد أكثر من ثلاث أشهر من غلق المحضر المادة 9/86 الفقرة 2.
- مصاريف الخبرة يتحملها الطرف الخاسر الذي تُردُّ دعواه، إلا أنه عندما يحصل أحد الطرفين على جزء من طلبه أو طلباته فإنه يشارك في المصاريف حسب النسب التي يحددها القرار القضائي الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية كما أن نفقات الخبرة الموضوعة على عاتق إدارة الضرائب تتكفل بها إما الخزينة العمومية إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم أو غرامات حصلت لفائدة الدولة إما الصندوق المشترك للجماعات المحلية إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم محصلة لفائدة الجماعات المحلية المادة 1/100 ق.إ.ج .

والجدير بالذكر أن المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 نصت أنه "يتقاضى الخبير القضائي مكافأة عن خدماته وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، ويحدد مقدار هذه المكافأة والقاضي الذي عينته تحت رقابة النائب العام"⁽¹⁾.

إن الخبرة تبقى رأيا استشاريا لا تقيد المحكمة ويبقى للقاضي الرأي الأخير في حسم النزاع، فله أن يأخذ بكل أجزاء رأي الخبير، حسب اقتناعه لأن ذلك يدخل ضمن سلوكياته، والأسباب التي أدت للقاضي إلى أخذ الخبرة، ولكن استثناءً عن الأصل في حالة تصالح أطراف النزاع والذي يتوجب من الخبير تقديم تقرير الخبير فما على القاضي سوى الأخذ بتقرير الخبرة بعد التأكد من سلامة هذا الإجراء، وفي حالة توافر الخبرة الفنية ومستندات الدعوى التي تضمنها تقرير الخبرة مع الأدلة الموجودة في ملف الدعوى الجبائية.

أما إذا استبعد القاضي نتائج الخبرة فعليه تسبيب استبعاد نتائج الخبرة وذلك وفق لما نصت عليه المادة 2/114 من ق.إ.م.إ، ولا يمكن إهمال الخبرة دون مبرر، كما يمكن للقاضي الأخذ بجزء من التقرير أي الجزء الذي يتفق مع النتيجة المتوصل إليها في حسم النزاع، كذلك فالقاضي يتمتع بسلطة تقديرية في الأخذ بالخبرة كلياً أو جزئياً.

⁽¹⁾: المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 195-310 المؤرخ في 10/10/1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين، وكيفية، كما

يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج.ر، عدد 60، الصادر بتاريخ 15/10/1995

ثالثاً: عوارض الدعوى الضريبية

إن الدعوى الضريبية وكغيرها الدعاوى الإدارية يمكن أن يتم التوقف عن السير فيها مؤقتاً أو أن تنتهي قبل الفصل فيها وذلك لوجود عارض من العوارض القانونية وذلك ما تناوله قانون الإجراءات الجبائية وتتمثل هذه العوارض فيما يلي:

1- سحب الطلب:

نصت عليه المادة 87 فقرة 1 بقولها: "يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم برسالة محررة على ورق بدون دمغة، يوقعها بيده أو من طرف وكيله". هنا المشرع كان عليه النص بقوله كل "مدع" وليس كل "مشتك" لأن الأمر مرفوع أمام الجهات القضائية وليس أمام إدارة الضرائب.

2- طلب التدخل من ذوي المصلحة:

يقدم هذا الطلب من طرف الأشخاص الذي يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع في مجال الضرائب والرسوم أو الغرامات الجبائية، ويجب أن يحرر على ورق من دون دمغة وقبل صدور الحكم بشأن النزاع" حسب المادة 87 فقرة 2.

3- الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية الرامية إلى إلغاء أو تعديل القرار الصادر بشأن الشكوى الابتدائية:

أجاز قانون الإجراءات الجبائية للمدير الولائي للضرائب أن يقدم أثناء التحقيق في الدعوى طلبات فرعية قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، على أن يبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي حسب المادة 88 ق.إ.ج.⁽¹⁾.

هذه الطلبات الفرعية لم يحدد المشرع ماهيتها، إذ يمكن أن تكون في صالح المكلف بالضريبة أو ضده:

- ففي حالة إلغاء قرار الإدارة الضريبية بشأن تظلم أمامها ففي هذه الحالة ينتهي النزاع لصالح المكلف.

(1): المادة 88 معدلة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2008.

- أما في حالة التعديل في القرار فهنا لا يفهم المقصود بتعديل الإدارة لقرارها، هل سيصب لصالح المكلف أم الإدارة .
- إن باقي الأحكام الإجرائية تخضع للأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾ ومن ذلك :

سقوط الخصومة إذ لم يعد السير في الدعوى بعد إنجاز الخبرة طيلة سنتين فإنه يتعين تطبيق أحكام المادة 220 من ق.إ.م.إ وهذا ما ذهب إليه مجلس الدولة في إحدى قراراته⁽²⁾، وأمر بإمكانية تطبيق سقوط الدعوى (الخصومة) استنادا لهذه المادة السابقة حيث فصل في نزاع قائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب لولاية وهران وأكد سقوط الدعوى تطبيقا لما جاء في المادة 220 ق.إ.م.إ.

الفرع الثاني:

الفصل في الدعوى الضريبية

- إن الفصل في الدعاوى الضريبية التي ترفع أمام المحاكم الإدارية يكون طبقا للقانون 08-
- 09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويمر الفصل في الدعوى بالمراحل التالية:

أولا: الجدولة وسير الجلسة.

- 1- **الجدولة:** يحدد رئيس تشكيلة الحكم كل جلسة أمام المحكمة ويقوم بإبلاغ محافظ الدولة بذلك حسب المادة 87 ق.إ.م.إ، حيث يتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادي فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة (10) أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة، حسب المادة 876 ق.إ.م.إ.

- 2- **سير الجلسة:** يقوم القاضي المقرر بتلاوة تقريره المعتاد المعد حول القضية، كما يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، كما يمكن لرئيس التشكيلة الاستماع إلى أعوان الإدارة الجبائية أو دعوتهم لتقديم توضيحات ويمكنه وبصفة استثنائية خلال الجلسة أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد أطراف النزاع في

(1): يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 179.

(2): أنظر القرار رقم 50840 الصادر بتاريخ 1999/07/12، مجلس الدولة، الغرفة 2، عدد 165076.

سماعه، ويتناول المدعى عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعى وذلك عندما يقوم المدعى بتقديم ملاحظات شفوية.

بالنسبة لدور محافظ الدولة فإن القاضي المقرر يحيل الملف وجوبا له مرفقا بالتقرير والوثائق الملحقة به لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر (01) من تاريخ استلامه الملف ويجب عليه إعادة الملف وما يحتويه من وثائق إلى القاضي المقرر في حالة انقضاء الأجل، ويقوم محافظ الدولة في المقابل بعرض تقريره المكتوب والذي يضمنه عرضا عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة وكذا الحلول الكفيلة للفصل في النزاع.

كما يقدم ملاحظاته الشفوية حول القضية قبل غلق باب المرافعات⁽¹⁾.

ثانيا: صدور الحكم وتبليغ قرار المحكمة⁽²⁾.

1- كيفية صدوره: يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات ويتم النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة.

وفي حال التأجيل يكون النطق بالحكم في الجلسة الموالية، كما لا يجوز تمديد المداولة إلا للضرورة الملحة على أن لا تتجاوز جلستين متتاليتين، ويكون النطق بالحكم علنيا على خلاف الأمر بالنسبة للأوامر الولائية.

كما يقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية ويعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به.

2- شكل الحكم ومضمونه: يسبق منطوق الحكم في الدعوى الإدارية عموما بكلمة " يقرر"، بالإضافة إلا أن القرار الفاصل في الدعوى الضريبية يجب أن يشمل تحت طائلة البطلان عبارة "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية"، وباسم " الشعب الجزائري"، كما يجب أن يتضمن البيانات المنصوص عليها في المادتين 275 و 276 من ق.ا.م.إ.

(1): أنظر المواد 897، 898، 800 من ق.ا.م.إ.

(2): أنظر المواد 275 - 279 من ق.ا.م.إ.

لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسببيه، وأن سيتعرض بإيجاز وقائع القضية، وطلبات وادعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم مع الرد على كل الطلبات والأوجه المثارة حسب المادة 277 ق.ا.م.إ.، كما يشار إلى الوثائق المعتمدة عليها، كما نصت عليه المادة 889 ق.ا.م.إ.

- يتم التوقيع على أصل الحكم مثلما نصت عليه المادتين 278 و 279 من نفس القانون.

- إن منطوق الحكم هو الجزء الأساسي لأنه النص الذي حكمت به المحكمة في طلبات الخصوم، ويختلف هذا المنطوق في الدعوى الضريبية بحسب نوع النزاع:

• إذا كان النزاع حول "وعاء الضريبة" فإن منطوق الحكم قد يكون: برفض الدعوى شكلاً أو لعدم التأسيس، وينتج عن ذلك بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرضها.

• أما إذا قبل القاضي دعوى المكلف شكلاً ونظر في موضوعها وكان مؤسسا فإنه ينطق بالإعفاء من الضريبة أو التخفيض من الضرائب أو يحدد في المنطوق المتنازع فيها.

وفي هذه الحالة وعند الاقتضاء تحدد أسس جديدة لفرض الضريبة أو تحدد في المنطوق مبلغ التخفيض بدقة⁽¹⁾.

3- **تبليغ قرار المحكمة وآثارها:** إن تبليغ قرار المحكمة وكذا الآثار المترتبة عليه محددة بنص القانون على اعتبار أن :

- **تبليغ قرار المحكمة:** حسب ما نصت عليه المادة 894 و 895 من نفس القانون.

إجراء التبليغ أناطه المشرع للمحضر القضائي

ومنه فإن الطرف الذي كان الحكم لصالحه هو الذي يسعى لتبليغ الطرف الآخر⁽²⁾.

⁽¹⁾: الهام خرشي، مرجع سابق، ص 182.

⁽²⁾: حسين فريجة، مرجع سابق، ص 118.

- أثار قرار المحكمة: تتجلى آثاره في تمتعه بحجية الشيء المقضي فيه وكذا من حيث أثره⁽¹⁾ على أطراف الدعوى الضريبية (المكلف والإدارة) على حد سواء.

ثالثا: الطعن في قرار المحكمة

حيث أن المادة 90 من ق.إ.ج. نصت على إمكانية الطعن في قرارات المحكمة أمام مجلس الدولة وأن يكون ذلك ضمن شروط وإجراءات محددة قانونا وأجازت المادة 91 لكل من المدير الولائي للضرائب وكذا المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى كل في مجال تخصصه الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية.

- المادتين 90 و 91 من ق.إ.ج. تتعلقان بالطعن في قرار المحكمة الإدارية بشأن القرار القضائي الصادر في نزاع مادة الوعاء الضريبي، حيث أنه بالرجوع إلى المادة 153 مكرر فقرة 3 والمتعلق بالطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في مادة التحصيل الضريبي "لا توقف هذه الطعون عمليات الدفع".

المبحث الثاني:

المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة

تخضع المنازعات الضريبية للقواعد العامة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا القانون 01-98 المتعلق بمجلس الدولة، الذي يعتبر مؤسسة دستورية تؤسس كهيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية، لما تتمتع به من استقلالية، ودرجة ثانية في هرم القضاء الإداري، فهو من جهة يعتبر جهة استئناف للفصل في الاستئنافات ضد القرارات الصادرة ابتدائيا عن الجهات القضائية الإدارية.

كما يعتبر جهة تقص للفصل في الطعون المرفوعة ضد القرارات والأحكام الصادرة نهائيا عن الجهات القضائية الإدارية لذا سنتناول في هذا المبحث:

في المطلب الأول : مجلس الدولة كجهة استئناف وتقص.

وفي المطلب الثاني: الاستعجال في المادة الجبائية.

(1): أنظر للمواد 280، 281، 601 من القانون 08-09.

المطلب الأول:

مجلس الدولة كجهة استئناف وتقص.

يختص مجلس الدولة بالفصل في الاستئناف المرفوعة إليه باعتباره الهيئة القضائية الخاصة بالطعون بالاستئناف في القرارات الصادرة ابتدائياً عن المحاكم الإدارية والاستئناف على مستوى مجلس الدولة هو الوسيلة التي يطبق فيها مبدأ التقاضي على مرحلتين لمنح المستأنف فرصها إعادة عرض نزاعه أمام جهة قضائية أعلى من الجهة التي أصدرت الحكم، لإعادة البت في النزاع والفصل فيه من جديد.

لذا قسمنا هذا المطلب إلى فرعين، الفرع الأول مجلس الدولة كجهة استئناف، والفرع الثاني مجلس الدولة كجهة تقص.

الفرع الأول:

مجلس الدولة كجهة الاستئناف

أولاً: اختصاص مجلس الدولة وشروط الاستئناف أمامه

بالرجوع لقانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن مجلس الدولة يختص بالفصل في الدعاوى كدرجة أولى وأخيرة باعتباره الجهة القضائية المختصة للنظر في أحكام المحاكم الإدارية التي يتم من خلاله استئنافها أمامه.

إلا أن هذا الاستئناف خصه المشرع بشروط معينة يتم من خلال قبول الاستئناف من عدمه.

لذا سنتناول: أولاً اختصاص مجلس الدولة، ثانياً شروط الاستئناف أمام مجلس الدولة.

1- اختصاص مجلس الدولة: تنص المادة 9⁽¹⁾ من القانون العضوي 98-01 المعدلة بموجب المادة 2 من القانون العضوي 11-13 على أنه: يختص مجلس الدولة كدرجة أولى وأخيرة بالفصل في دعاوى الإلغاء والتفسير وتقدير المشروعية في القرارات الإدارية الصادرة

(1) المادة 9 من القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30/05/1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله والمعدل بموجب القانون العضوي 11-13 المؤرخ في 26/07/2011.

عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية، وذلك ما نصت عليه كذلك المادة 901 من ق.إ.م.إ. وبالرجوع للمادة 2/801 نصت على أنه تختص المحاكم الإدارية كذلك بالفصل في :

- دعاوى القضاء الكامل والمنازعات الضريبية هي من ضمن دعاوى القضاء الكامل.

كقاعدة عامة مجلس الدولة لا يختص بالنظر في المنازعات الضريبية كدرجة أولى باعتباره من اختصاص المحاكم الإدارية حسب المادة 800 ق.إ.م.إ. لكن: استثناءً يمكنه ذلك في حالات ذلك معينة.

- اختصاص مجلس الدولة لموجب نصوص خاصة وفقا للمادة 2/901 من ق.إ.م.إ..

- إمكانية النظر في قرار صادر عن جهة مركزية.

- ويمكن لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه بناء على طلب الطرف المعني عندما ينظر كدرجة أولى في الطلبات المتضمنة وقف تنفيذ القرارات الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية وما يدخل في اختصاصه بموجب نصوص خاصة (المادة 833 ق.إ.م.إ.).

- حيث يشترط لقبول طلب وقف تنفيذ القرار الإداري أن يكون بدعوى مستقلة ومتزامنة مع دعوى مرفوعة في الموضوع أو متزامنة مع تظلم إداري مسبق (شكوى) حسب المادة 910 ق.إ.م.إ..

أ- إشكالات الاختصاص: نصت عليها المادة 808 ق.إ.م.إ. حينما يصطدم موضوع الاختصاص بالجهة التي يؤول لها الفصل في القضية، سواء كان ذلك بين محكمتين إداريتين فيما بينهما أو بين محكمة إدارية ومجلس الدولة.

ب- تنازع الاختصاص: يكون في حالتين:

- حالة نزاع في الاختصاص بين محكمتين إداريتين يؤول فيها الاختصاص لمجلس الدولة.

- حالة نزاع في الاختصاص بين محكمة إدارية ومجلس الدولة يؤول فيها الاختصاص إلى مجلس الدولة مجتمعا بجميع غرفه.

- الارتباط: ويتعلق بقواعد الارتباط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾.

ج- تسوية إشكالات الاختصاص:

إذا أخطرت إحدى المحاكم الإدارية بطلبات ترى أنها من اختصاص مجلس الدولة، لا يجوز لها التصريح بعدم اختصاصها، إنما يتم تحويل الملف إلى مجلس الدولة في أقرب الآجال ليفصل في مسألة الاختصاص ويحدد عند الاقتضاء المحكمة الإدارية المختصة للفصل في كل الطلبات أو جزء منها ولا يجوز للجهة المحال لها التصريح بعدم اختصاصها.

2- شروط الاستئناف أمام مجلس الدولة.

يتم رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بخصوص تسوية النزاع الضريبي وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية.

وذلك وفقا لتوافر جملة من الشروط منها ما يتعلق بالمستأنف، ومنها ما يتعلق بالقرار المطعون فيه ومنها ما يتعلق بالاستئناف بحد ذاته.

2-1- شروط متعلقة بأشخاص الخصومة.

حق الاستئناف أمام مجلس الدولة مكفول لجميع الأشخاص الذين كانوا خصوما شريطة توفر الصفة والمصلحة والأهلية، ومن الشروط العامة التي نصت عليها المادة 13 من ق.إ.م.إ.:

- **الصفة:** يعتبر هذا الشرط من النظام العام، وصفة التقاضي معناه الصلاحية للترافع أمام القضاء كطرف في الدعوى، وهي الحالة التي يكون فيها المدعى في وضعية ملائمة لمباشرة الدعوى، وأن يكون في مركز سليم يخوله التوجه للقضاء⁽²⁾.

(1): عائشة لكحل، مرجع سابق، ص ص 83-84.

(2): سمية بوحنك، سير الدعوى الادارية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 17، الجزائر، 2009/2008، ص 3.

- إذا قام المكلف بالضريبة برفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد قرار المدير الولائي للضرائب فإنه يلتزم برفع الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة بنفسه ولا سيتم رفض الدعوى لعدم رفعها من ذوي صفة إلا في حالة تقديمها من وكيل⁽¹⁾.

- كما يمكن للمدير الولائي أن يقدم استئنافا ضد القرارات التي تصدرها المحاكم الإدارية، وذلك في مجال الضرائب المباشرة وللرسوم المماثلة باختلاف أنواعها.

أ- **المصلحة:** لا يكفي في الدعوى أمام مجلس الدولة تمتع أطرافها بصفة طرح النزاع المتعلق بها أمامه.

فيجب أن تكون لأطراف الخصومة مصلحة يهدفون إلى تحقيقها وشرط المصلحة هو شرط لازم لمختلف الدعاوى القضائية باعتبارها الأساس لرفعها والغاية المرجوة من ورائها⁽²⁾.

والمصلحة هي: شرط خاص بالمستأنف سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب وانعدامها ينتج عنه رفض الاستئناف، وأيضا أن تكون قائمة وليست محتملة.

فالمبدأ العام يقضي بأنه لا دعوى من دون مصلحة لأن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة لا يقبل إلا إذا كان للطاعن مصلحة⁽³⁾.

ج- **الأهلية:** تعتبر الأهلية عند بعض الفقهاء ليست شرطا لقبول الدعوى وإنما شرط لصحة إجراءاتها.

بالرجوع للمادة 64 من ق.إ.م.إ فإن المشرع جعل الأهلية من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه دون أن يطلب الخصوم منه ذلك، لأنه يترتب على غياب شرط الأهلية في كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب عدم صحة الإجراءات وذلك ما نصت عليه المادة 65 من ق.إ.م.إ.

(1): سليم قصاص، مرجع سابق، ص 140.

(2): محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، بن عكنون، دس، ص 200.

(3): محمد الصغير بعلي، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة في التشريع الجزائري، منشورات باقي مختار، الجزائر، 2008، ص 119.

أما بالنسبة للأشخاص المعنوية لا يمكنها رفع دعوى أمام القضاء ما لم تتمتع بالشخصية القانونية سواء كان الشخص المعنوي عاما أو خاصا.

المشرع الجزائري أجاز من خلال نص المادة 91، من ق.إ.ج لكل من المدير الولائي للضرائب أو المسؤول المؤهل أن يطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.

2-3- شروط متعلقة بالحكم المستأنف:

يجب أن يحتوي الحكم المستأنف على الشروط التالية :

أ- أن يكون الحكم قضائيا:

بمعنى صادر عن جهة قضائية إدارية والمتمثلة في المحاكم الإدارية وهذا حسب المادة 801 ق.إ.م.إ.

باعتبار المحاكم الإدارية هي الجهة المختصة في النظر في منازعات الضرائب مع إمكانية الاستئناف في القضايا والأوامر الصادرة عن ذات الهيئة حسب المادة 800 ق.إ.م.إ.

ب- أن يكون الحكم صادرا عن المحكمة الإدارية:

يعتبر مجلس الدولة مختص في الفصل في المنازعات الإدارية وذلك كقاعدة عامة أما استثناء فإن بعض المنازعات الإدارية ذات طابع معين يؤدي إلى منح الاختصاص إلى جهات قضائية أخرى، كالطعن بالبطلان في القرارات الإدارية الصادرة عن السلطة المركزية أو الطعون الخاصة بتفسيرها التي ينعقد فيها الاختصاص لمجلس الدولة ابتدائيا ونهائيا وذلك حسب نص المادة 274 ق.إ.ج.

ج- أن يكون ابتدائيا

بالنسبة للمنازعات الضريبية التي تختص بحكم قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة.⁽¹⁾

(1) لحسن كويس، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية،

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2013، ص 25.

أما الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع فتكون غير قابلة للاستئناف، لأن المحكمة الإدارية تصدرها قصد الإثبات أو التحقيق كتعيين خبير مثلاً، بحيث لا تكون هذه الأحكام قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في الموضوع وهذا طبقاً لنص المادة 952 ق.إ.م...⁽¹⁾

3- شروط متعلقة بشكل العريضة.

الطعن بالاستئناف يرفع بواسطة عريضة تسجل بأمانة ضبط صندوق مجلس الدولة، ويقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص، ويقدم المستأنف وصلاً باستلام العريضة مع أثبات دفع الرسم القضائي لتسجيل الطعن بالاستئناف وإثبات إعفائه من الدفع على أساس المساعدة القضائية. وبالرجوع إلى نص المادة 540 من ق.إ.م. ، ⁽²⁾

نصت على البيانات التي يجب أن تتضمنها عريضة الاستئناف وهي كالتالي:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.
- اسم ولقب وموطن المستأنف والمستأنف عليه.
- عرض موجز لوقائع والطالبات والأوجه التي أسس عليه الاستئناف.
- ذكر طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله.
- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني.
- ذكر إسم ولقب وموطن النشاط الذي يمارسه المستأنف.

4- إن يكون بعريضة موقعة من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة

إن النيابة عن الخصوم تكون بواسطة محامين معتمدين لدى مجلس الدولة، ⁽³⁾ وهذا التمثيل تكرسها المادة 815 من ق.إ.م التي تنص بأنه ترفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية

⁽¹⁾: عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 87.

⁽²⁾: انظر المادة 540 من ق.إ.م، مرجع سابق .

⁽³⁾: أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 177

بعريضة موقعة من طرف محامي، وتمثيل الخصوم بمحام إجراء وجوبي أمام المحكمة الإدارية، وإلا كانت الدعوى محل رفض⁽¹⁾، بحيث نجد هذا الشرط ملزم للمكلف بالضريبة، لكن بالمقابل نجد الإدارة الضريبية معفاة من انتداب محامي إلى جانب الدولة، الولاية البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات طابع إداري.⁽²⁾

5- شروط متعلقة بالآجال

حدد المشرع الآجال تحديدا دقيقا وواضحا، ورفع الاستئناف خارج هذه الآجال القانونية يؤدي إلى رفض الاستئناف من طرف مجلس الدولة، حيث حددت الآجال بشهرين⁽³⁾ من أجل استئناف الحكم الصادر من طرف المحكمة الإدارية بخصوص المنازعة الضريبية، وهذه الآجال تخفض لخمسة عشر (15) يوما بالنسبة للأوامر الإستعجالية، وأجل رفع الاستئناف على كل الطرفين (المدعي والمدعى عليه) ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم، كما تسري هذه الآجال من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا كان الحكم صدر غيابيا.

ثانيا: آثار رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة.

بعد الاستئناف أمام مجلس الدولة فإن ذلك يؤدي إلى إعادة عرض النزاع الضريبي من جديد من حيث الوقائع والقانون وفي حدوث ما تم استئنافه ويترتب عن رفع الاستئناف أثرين أساسيين ستمثلان في:

1- الطعن بالاستئناف لا يوقف التنفيذ

2- تأثير الحكم القضائي الضريبي (الأثر الناقل)

3- قرار مجلس الدولة.

(1): رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الدعوى و طرق الطعن الإدارية)، مرجع سابق، ص 47 .

(2): المرجع نفسه، ص 48 .

(3): نفسه، ص 47 .

1- الطعن بالاستئناف لا يوقف التنفيذ

ويؤدي الاستئناف إلى إعادة النظر في الموضوع من حيث الوقائع والقانون و في حدود ما تم استئنافه أمام مجلس الدولة ⁽¹⁾، وينتج عن الاستئناف أمام مجلس الدولة بأحكام المحكمة الإدارية عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه، وإنما يبقى قابلاً للتنفيذ بالرغم من الطعن فيه بالاستئناف، فبمجرد تلقي الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية من طرف الذي صدر الحكم لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، فإنه يمكن مباشرة التنفيذ بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي دون قيد أو شرط إلا في الحالة التي يكون فيها تنفيذه بسبب للمستأنف خسارة مالية لا يمكن تداركها، ⁽²⁾ وذلك ما نصت عليه المادة 913 من ق.إ.م...⁽³⁾

2- تأثير الحكم القضائي الضريبي (الأثر الناقل):

يسمح الاستئناف بتحويل النزاع برمته إلى القاضي الإداري لمراجعة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية والفصل مرة ثانية في النزاع لمرة ثانية، كما لا يسمح مجلس الدولة صلاحية الفصل في الطلبات الجديدة، والتي تعني تلك الطلبات التي تختلف عن الطلبات الأصلية سواء من حيث أطراف الدعوى أو الموضوع أو السبب ⁽⁴⁾.

3- قرار مجلس الدولة

عندما تصبح القضية جاهزة للفصل فيها يودع المستشار المقرر تقريره ويحيل الملف إلى محافظ الدولة، ولدى هذه الأخير مهلة شهر واحد لتقديم تقريره الذي يودعه مع ملف الدعوى ثم يتم تحديد الجلسة للنظر في الطعن بشرط إخطار الخصوم أو محاميهم ومحافظ الدولة بتاريخ

(1) محي شوقي أحمد، الأحكام الإجرائية للدعوى الإدارية، دبي، 1988، ص 232.

(2) عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 95.

(3) نصت المادة 913 ق.إ.م. "يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض

المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، و عندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف.

(4) رشيد خلوفي، مرجع سابق، ص 210.

الجلسة وذلك قبل 10 أيام من تاريخ انعقادها على الأقل برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام،⁽¹⁾ ويكون النطق بالحكم في جلسة علنية حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية وعليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية بحيث يجب أن يتضمن هذا القرار بيانات نصت عليها المادة 276 من ق.ا.م...⁽²⁾

"تبليغ قرار مجلس الدولة عن طريق محضر قضائي وبواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام كطريقة استثنائية إلى كل من الخصمين (المكلف بالضريبة ومصلحة الضرائب المعنية)، غير أن المشرع لم يحدد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ولا في قانون الإجراءات الجبائية المهلة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة⁽³⁾.

أما بالنسبة لتنفيذ القرارات، وتجسيدا لنص المادة 281 من ق.ا.م.ا، فإنها لا تنفذ إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية، حيث توقع و تسلم من طرف أمين الضبط للمستفيد من الحكم و الذي يرغب في متابعة تنفيذه، بحيث تحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية: "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ".

(1): سليم قصاص ، مرجع سابق، ص 146

(2): تنص المادة 276 من ق.ا.م.ا على البيانات الآتية :

1. " الجهة القضائية التي أصدرته. 2. أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية. 3. تاريخ النطق به. 4. إسم و لقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء5اسم و لقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم. 5. أسماء و ألقاب الخصوم و موطن كل منهم، و في حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته و تسميته و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي. 6. أسماء و ألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم. 7. الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

(3): عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص ص، 98 و 99.

الفرع الثاني:

مجلس الدولة كجهة نقض.

الطعن بالنقض هو طريق من طرق الطعن غير العادية تمارس أمام مجلس الدولة ضد القرارات الصادرة نهائيا ويرتبط ارتباطا وثيقا بالاستئناف فيما يخص أحكام الجهات القضائية الادارية.

وعليه بالرغم من عدم النص على هذا الإجراء في القانون الإجرائي العام والخاص في مجال المنازعات الضريبية فإنه يمكن في مجال المنازعات الضريبية فإنه يمكن اللجوء إليه بناء على ما جاء في نص المادة 11 من القانون العضوي 98-01 للفصل في الطعون بالنقض في قرارات المحاكم الإدارية الصادرة بصفة نهائية.

هذا الطعن يخضع لجملة من الشروط التي تترتب آثار عنها، لذا قسمنا المطلب إلى فرعين تناولنا شروط الطعن بالنقض (أولا)، و آثار الطعن بالنقض (ثانيا).

أولا: شروط الطعن بالنقض

الطعن بالنقض طريق غير عادي و لقبوله يجب توفر مجموعة من الشروط :

1- توفر إحدى حالات الطعن بالنقض المنصوص عليها قانون إجراءات المدنية والإدارية التي حددها القانون على سبيل الحصر في المادة 358 منه⁽¹⁾.

(1): نجد نص المادة 358 من ق.إ.م. تنص على: "لا يتسنى الطعن بالنقض إلا على وجه واحد أو أكثر من الأوجه التالية: 1 مخالفة قاعدة جوهرية من الإجراءات. 2 إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات. 3 عدم الاختصاص. 4 تجاوز السلطة. 5 مخالفة القانون الداخلي. 6 مخالفة القانون الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة. 7 مخالفة الإتفاقيات الدولية. 8 انعدام الأساس القانوني. 9 انعدام التسبيب. 10 قصور التسبيب. 11 تناقض التسبيب مع المنطوق. 12 تحريف المضمون الواضح و الدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار. 13 تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة عندما تكون حجية الشيء المقضي فيه قد أثرت بدون جدوى و في هذه الحالة يوجد الطعن بالنقض ضد آخر حكم أو قرار من حيث التاريخ وإذا تأكد هذا التناقض يفصل بتأكيد الحكم أو القرار الأول. 14 تناقض أحكام غير قابلة للطعن في هذه الحالة يكون الطعن بالنقض مقبولا، و لو كان أحد الأحكام موضوع الطعن بالنقض سابق انتهى بالرفض في هذه الحالة يرفع الطعن بالنقض حتى بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 354 أعلاه ، و يجب توجيهه ضد المحكمين و إذا تأكد التناقض تقضي المحكمة العليا بإلغاء أحد الحكمين.

2- يشترط لرفع طعن بالنقض أن يكون بعريضة مكتوبة موقعة من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة،⁽¹⁾ وتتضمن على مجموعة من البيانات بحيث يجب أن تتضمن :

- اسم ولقب ومهنة وموطن كل من الخصوم.

- إرفاقها بصورة رسمية من الحكم المطعون فيه.

- أن تحتوي على موجز الوقائع و كذلك الأوجه التي يبني عليها الطعن.⁽²⁾

3- يرفع الطعن بالنقض خلال أجل شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي لحكم المطعون فيه.⁽³⁾

4- يجب أن يقدم الطعن بالنقض ممن كان طرفا في القرار، أو من طرف ممثله إلى جانب توفر المصلحة والأهلية.

أما بالنسبة للصفة تكتسب بمجرد إشتغال القرار المطعون فيه على إسم الطاعن كطرف، و من جهة أخرى فيعبر المدير الولائي للضرائب وكذلك مدير المؤسسات الكبرى مخولان قانونا التمثيل وزارة المالية أمام القضاء في المادة الضريبية⁽⁴⁾.

5- أن يكون الحكم نهائيا ، بحيث لا يقبل الطعن بالنقض إلا في الأحكام النهائية.

ثانيا: آثار الطعن بالنقض. يترتب عن الطعن بالنقض آثار يتمثل أهمها في أنه لا يوقف التنفيذ .

1- الطعن بالنقض لا يوقف التنفيذ.

تنص المادة 909 من ق.إ.م.، أن : " الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف"، لكن يرد على هذه القاعدة إستثناء أين يترتب على القرار وقف تنفيذه وذلك في المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهليتهم و في دعوى التزوير، وهذا وفقا لنص المادة 361 من ق.إ.م....

(2): انظر المادة 240 من قانون إ.م،

(3): فتية شهبوب رحمانى ، مرجع سابق ص 141.

(4): انظر المادة 354، من ق.إ.م.، مرجع سابق.

(1): فتية شهبوب رحمانى، مرجع سابق، ص 141.

2- إعادة الأطراف إلى حالة قبل صدور القرار.

يترتب عن الطعن بالنقض آثار، ويتمثل في إلغاء القرارات الصادرة عن القضاء دون إحالة أو إلغاء مع إحالة القضية أمام جهة قضائية معينة.

أ- **نقض القرار مع إحالة:** تنص المادة 364 من ق.إ.م.، أنه، عندما يقضي قاضي النقض بإحالة القضية يمكن له أن يحيل الدعوى أمام الجهات القضائية التي أصدرت الحكم المنقوض بتشكيلة جديدة ويحيلها إلى جهات قضائية أخرى غير تلك التي أصدرت الحكم محل النقض⁽¹⁾، وتتم الإحالة لعريضة افتتاحية والتي تخضع للشروط العامة، كما أنها تكون مصحوبة بمقرر الإلغاء في أجل شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للخصم شخصيا أو في أجل ثلاثة أشهر إذا لم يكن التبليغ للخصم شخصا.

ب- نقص القرار بدون إحالة

وفقا للمادة 365 ق.إ.م إذا لكم يكن في النزاع ما يفصل فيه بعد فإن النقض يكون بدون إحالة ولا مجال لإحالة الدعوى ثانية للفصل فيها أما جهة قضائية أخرى، أي عدم جدوى من إحالة الدعوى من جديد⁽²⁾.

المطلب الثاني:

الاستعجال في المادة الجبائية

يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في ق.إ.ج وكذا القواعد المنصوص عليها في ق.إ.م. واللجوء لمثل هذا النوع مهم بالنسبة للمتقاضين حيث يرتبط بإجراءات المتابعة في مادة التحصيل الضريبي دون الوعاء، الذي عادة ما يكون محل دعوى

(2): رشيد خلوفي، مرجع سابق، ص 238.

(1): عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 106.

الموضوع وهو ما سنتناوله في هذا المطلب حيث نتطرق إلى الشروط الموضوعية والشكلية للمطلب الاستعجالي في الفرع الأول و البت في الدعوى الاستعجالية في الفرع الثاني.

الفرع الأول:

الشروط الموضوعية والشكلية للمطلب الاستعجالي.

يحتوي المطلب الاستعجالي على شروط موضوعية وأخرى شكلية، وكل هذه الشروط تهدف لحماية المكلف بالضريبة لذا سنتناول أولا الشروط الموضوعية ثم الشروط الشكلية ثانيا.

أولا: الشروط الموضوعية.

تهدف الدعوى الاستعجالية إلى حماية الحقوق والمراكز القانونية للأطراف المتخاصمة سواء كانت الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة وذلك في حالة وجود ضرورة ملحة (حالة الاستعجال) أو لا يتعلق النزاع بأصل الحق.

أ- **شرط الاستعجال:** تناولته المدة 919 من ق.ا.م.ا بقولها يجوز لقاضي الاستعجال متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك وما تظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شكل جدي حول مشروعية القرار.

غير أن هذه المادة لم تحدد حالات الاستعجال وكذا مفهومه

- مفهوم الاستعجال: عرفه الأستاذ محمد لجم بأنه إجراء ادعائي استثنائي ومختصر يهدف إلى البت بأقصى ما يمكن من سرعة في النزاعات المطروحة وفي الصعوبات التي يثيرها تنفيذ أحكام والسندات التنفيذية وذلك بصفة مؤقتة ودون المساس بأصل الحق⁽¹⁾.
- توافر عنصر الاستعجال: يرى الأستاذ Morel أن فكرة الاستعجال تكون قائمة كلما نتج عن التأخير في الفصل في النزاع ضرر لأحد أطراف النزاع لا يمكن إبعاده⁽²⁾.

(1): عبد الرؤوف مسعودي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص 4.

(2): حسين طاهري، مرجع سابق، ص 12.

فقد نصت المادة 929 من ق.إ.م.إ. في حالة الاستعجال لقصوى يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بكل التدابير الضرورية الأخرى دون عرقلة تنفيذ أي قرار إداري بموجب أمر على عريضة ولو في غياب القرار الإداري المسبق وفي حالة التعدي أو الاستيلاء أو الغلق الإداري يمكن لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه، أما المادة 46 من قانون ق.إ.ج اقتصرت على إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري دون باقي الإجراءات الأخرى⁽¹⁾.

المشرع منح المكلف بالضريبة أجل 10 أيام لكي يتجنب قرار الغلق وذلك شريطة تحرره من دينه الضريبي وباكتسابه على أن يوافق قاضي الضرائب على ذلك.

أيضا الطعن لا يوقف قرار الغلق المؤقت وبالتالي فإن الطعن الاستعجالي لا يخص قرار الغلق المؤقت للمحل وإنما يخص قرار القابض رفض طلب المكلف بالضريبة أجلا للتسديد والذي يترتب عليه غلق المحل.⁽²⁾

ب- عدم المساس بأصل الحق:

القاضي هو من يأمر بالتدابير الاستعجالية فالمشرع أوجب توافر شرط ثاني لاستصدار الأمر الاستعجالي يتمثل في عدم المساس بأصل الحق لأن القاضي لا ينظر لموضوع المنازعة وإنما لتوافر عنصر الاستعجال فيه.

جاء في القرار ((من المقرر قانونا أن رئيس المجلس القضائي عند فصله في القضايا الإدارية أن يأمر عن طريق الاستعجال باتخاذ جميع الإجراءات والتي يراها ضرورية دون المساس بأصل الحق ومن ثم فإن تأجيل تحصيل الضرائب لغاية البت في النزاع الجبائي موضوعا يدخل ضمن اختصاصات قاضي الاستعجال ولما كان من الثابت في قضية الحال أن المجلس القضائي أمر بتحصيل الضرائب المتابعة من أجلها الشركة المستأنفة وذلك لغاية

(1): أنظر للمادة 146/2 من ق.إ.ج.

(2): سليم قصاص، مرجع سابق، ص 151.

الفصل في النزاع موضوعا فإن الدعوى تعتبر فعلا من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة⁽¹⁾.

إذن هنا عنصر الاستعجال متوفر غير أن الحكم بتأجيل تحصيل الضريبة دون الأخذ بعين الاعتبار الضمانات المقدمة يعد مساسا بأصل الحق بالإضافة إلى أنها تخضع لمبدأ الوجاهية وتكون مشمولة بالنفاذ المعجل طبقا للمادة 935 ق.ا.م.ا.

ثانيا: الشروط الشكلية.

تتمثل الشروط الشكلية للطلب الاستعجالي في إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية والتي نصت عليها نصت المادة 150 ق.ا.م.ا. وعليه شروط رفع الدعوى الاستعجالية تتمثل في :

أ- **شرط الكتابة:** ترفع الدعوى الاستعجالية بعريضة مكتوبة مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد المدعى عليهم حسب ما جاء في المادة 15 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، كما تسجل في سجل مخصص يبين فيه رقم القضية وتاريخ دخولها وأسماء الأطراف.

ب- **استدعاء المدعى عليهم:** نصت على ذلك المادة 928 من ق.ا.م.ا. وبالتالي يشترط في حالة رفع الدعوى الاستعجالية تبليغ العريضة للمدعى عليه وتكليفه بالحضور للجلسة ويتم التبليغ وفقا للقواعد العامة ويتم عمليا عن طريق وضع ختم المصلحة على محضر التكليف بالحضور وكذا تاريخ تلقي التبليغ.

ج- **توافر شرط الصفة، المصلحة والأهلية** حسب ما نصت على ذلك المادة 13 من ق.ا.م.ا.

(2): أنظر قرار المحكمة العليا رقم 44299، الصادر بتاريخ 1985/12/28 الغرفة الادارية للمحكمة العليا، غ. م

الفرع الثاني:

البت في الدعوى الاستعجالية.

بعد الاطلاع على ملف القضية يصدر قاضي الاستعجال أمره في النزاع الحكم في القضايا الاستعجالية والذي يتضمن كل من:

الوقائع: أسماء الاطراف وعناوينهم ، الطلبات، الدفوع الشكلية والموضوعية، الوثائق، وكذا الحثيات ويجب القضايا على الدفوع التي يتقدم بها الأطراف مع ذكر النصوص القانونية، بالإضافة إلى منطوق الأمر الاستعجالي.

ويتم تبليغه حسب ما نصت عليه المادة 934 من ق.ا.م.ا إن أهم شيء في الحكم الاستعجالي هو التسبيب القرار الاداري، هنا القاضي ملزم بتوضيح عنصر الاستعجال وأن يراعي في ذلك عدم المساس بأصل الحق.

أولاً: استئناف الأوامر الاستعجالية.

يتم الاستئناف بعريضة مكتوبة حسب ما جاء في المادة 241 من ق.ا.م.ا هذه العريضة يشترط فيها أن تشمل اسم ولقب ومهنة موطن الخصوم .

أن تكون مرفقة بعدد إيداع مصاريف العريضة وأن تكون موقعة من قبل محامي معين، كما يجب أن تحتوي على عرض موجز لوقائع القضية والأسباب التي يبني عليها الطعن بالاستئناف كذلك أوجب رفعها خلال 15 يوماً ابتداء من تاريخ التبليغ.

ثانياً: تنفيذ الأمر المستأنف قبل الفصل في الاستئناف.

بالنسبة لتنفيذ أمر استعجالي قبل الفصل في الاستئناف هنا إذا رجعنا إلى تأجيل التحصيل فيجب وجود ضمان يتم تقديمه من طرف المكلف حتى يتسنى له طلب التأجيل في التنفيذ هنا قاضي الاستعجال له أن يأمر بتأجيل التحصيل وبالتالي قبول الضمانات أو رفضها

بمعنى قبول الضمانات وتوقيف تنفيذ قرار الغلق أو رفض الطلب ويتم تنفيذ قرار الإدارة وعليه فإن قرار مجلس الدولة باستئناف الأمر الاستعجالي لا يؤثر على المراكز القانونية للأطراف لأن الإدارة لا تتأثر في كلا الحالتين⁽¹⁾.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى الآلية القضائية كوسيلة لتسوية المنازعات الضريبية التي اتضح لنا من خلالها بأن مخاصمة الإدارة الضريبية يكون أمام القضاء الإداري باعتباره القضاء المختص في المنازعات الضريبية لأن الدعوى الضريبية تخضع للمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقاً من رفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية وصولاً إلى الاستئناف أمام مجلس الدولة، وذلك تبعا لإجراءات ومواعيد خاصة لهذا النوع من الدعاوى التي تعد وسيلة لبسط الحماية القضائية للأطراف.

حيث أنها تعد من أهم منازعات القضاء الإداري وذلك لتعلق موضوعها بالمال العام وأيضاً لتمييزها بإجراءات معقدة تختلف عن المنازعات الإدارية، بحيث وجدنا بأنها تمتاز بخصوصيات كشرط التظلم المسبق أمام الإدارة الضريبية الذي يعد إجراء إلزامياً حتى يتمكن المكلف بالضريبة فيما بعد من عرض نزاعه على القضاء، إذا إجراءات تسوية المنازعات الضريبية تتم على مرحلتين:

المرحلة الأولى تكون أمام المحكمة الإدارية باعتبارها درجة أولى للتقاضي والتي يتم فيها تسوية النزاع أولاً برفع دعوى ضريبية وفق جملة من الشروط العامة والخاصة بهذا النوع من الدعاوى إضافة إلى كيفية وإجراءات سير الدعوى التي خصها المشرع ببعض الإجراءات الخاصة والتي من أهمها التحقيق الإضافي وكذا مراجعة التحقيق وإجراءات الخبرة القضائية

(1): سليم قصاص، مرجع سابق، ص 157.

الذي لا بد وأن يكون من قبل خبراء مختصين في المجال الضريبي حتى يكون هذا الاجراء أكثر فاعلية .

وقد حرص المشرع على ضرورة اتباع هذه الإجراءات في ق.إ.ج حماية لحقوق المكلف بالضريبة الذي قد يتضرر من جراء تصرف وتعسف الإدارة الضريبية، كما أن هناك عوارض قد تعيق سير الدعوى الضريبية التي من بينها سحب الطلب أو طلب التدخل من ذوي الخبرة وكذا الطلبات الفرعية لمدير الضرائب الرامية إلى إلغاء أو تعديل القرار الصادر بشأن الشكوى الابتدائية وصولاً إلى الفصل في الدعوى الضريبية وذلك عن طريق الجدولة وسير الجلسة ثم صدور الحكم وتبليغ قرار المحكمة إلى غاية الطعن فيه.

أما المرحلة الثانية لتسوية المنازعات الضريبية فتكون أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية للطعن في قرارات المحكمة الادارية حيث أن مجلس الدولة يعتبر جهة استئناف في الاستئنافات ضد القرارات الصادرة عن المحاكم الادارية من جهة وجهة نقض للفصل في الطعون المرفوعة ضد القرارات والأحكام الصادرة نهائيا عن الجهة القضائية.

وإن كانت مسألة الاهتصاص القضائي لا تطرح أي إشكال فإن المشكلة تُطرح في كون الإدارة الضريبية طرف في المنازعة لذا أخضع المشرع منازعاتها للقضاء الإداري باعتباره المختص ويعد الوسيلة والآلية الوحيدة التي يمتلكها المكلفين بالضريبة لمواجهة تعسف وامتيازات الإدارة الضريبية.

الخاتمة

الخاتمة:

كختام لبحثنا ومن خلال دراستنا لموضوع المنازعات الضريبية تبين لنا جليا أن لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية سبلا لتنظيم وحماية حقوقهم ويتجلى ذلك من خلال آليتين قانونيتين اللتان وضعهما المشرع الجزائري كوسيلة لتسوية المنازعات الضريبية ويتعلق الأمر هنا بكل من : الآلية الإدارية والآلية القضائية، وقد كانت بداية هذه التسوية عن طريق الآلية الادارية التي تتميز بأنها تحوي على مرحلتين، مرحلة تحديد الوعاء وكذا مرحلة التحصيل الضريبي وذلك بدءا من تضلمه أمام الجهة الإدارية المختصة عن طريق تظلم إداري مسبق أو كما يعرف بالشكاية الذي يعتبر إجراء إلزاميا يتعين على المكلف بالضريبة القيام به وإلا عُـد تصرفه باطلا وفي حالة عدم رضاه على مبلغ الضريبة الواجبة الدفع فإنه يتعين عليه اللجوء إلى لجان الطعن الادارية التي أسندت لها مهمة النظر في موضوع الشكوى ويكون ذلك بصفة اختيارية ومن ايجابيات هذه اللجان أنها تقوم بحل النزاع بطريقة سريعة وخاصة وأنها تفصل في التظلم أو الطعن المقدم لها في آجال محددة.

أما فيما يخص الآلية القضائية فهي قيام المكلف بمخاصمة الإدارة الضريبية أمام القضاء الإداري باعتباره المختص وذلك وفقا للإجراءات المعمول بها في المجال الإداري مع الإشارة إلى التخصص الذي تتفرد به المنازعة الجبائية دون غيرها إضافة إلى شرط التظلم الإداري المسبق الذي يعتبر إلزاميا حتى يتم عرض النزاع على القضاء.

هناك إجراءات أخرى تميزها على غيرها من المنازعات الإدارية وهي: التحقيق الإضافي، المراجعة، التحقيق والخبرة القضائية، فاللجوء إلى القضاء يعد بمثابة ضمانا للمكلف بالضريبة من مواجهة الإدارة الضريبية وامتيازاتها للمحافظة على توازن المراكز القانونية لأطراف الدعوى فيكون جهاز القضاء هو الضامن لهذه الحقوق والحريات كما تتسم هذه الآلية بأنها مرحلة اجرائية بحتة يتمتع من خلالها القاضي الإداري بسلطات واسعة تملئها الطبيعة القانونية

الخاتمة

للمنازعة الضريبية لأن سلطة القاضي تتعدى إلغاء القرار لتشمل حتى التخفيف أو الإعفاء من دفع الضريبة.

ويتم تسوية المنازعة الضريبية القضائية عبر مرحلتين الأولى التسوية على مستوى المحكمة الإدارية والثانية التسوية على مستوى مجلس الدولة.

حيث لا تطرح مسألة الاختصاص أي إشكال بالنسبة للمنازعة الضريبية باعتبار إدارة الضرائب تخضع في منازعاتها للقضاء الإداري المختص.

فيتم عرض النزاع على المحكمة الإدارية باعتبارها أولى درجات التقاضي وتطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين ثم يتم استئناف هذه الأحكام على مجلس الدولة.

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

- على اعتبار أن الضريبة مصدر هام لتمويل الخزينة العامة فإن المشرع أعطاهها جملة من الامتيازات بالإضافة إلى التنفيذ الجبري من أجل تحقيق الهدف من فرضها والمتمثل في تحصيل أموال الدولة.
- تبسيط إجراءات التظلم الإداري أمام إدارة الضرائب من خلال توحيد آجال تقديم التظلمات الخاصة بمادة الوعاء والتحصيل الضريبي.
- أن يتم إسناد إجراء التظلم إلى جهة إدارية غير الجهة الإدارية التي فرضت الضريبة فيها من أجل إضفاء نوع من الشفافية وحتى لا تكون الإدارة الضريبية هي الخصم والحكم في آن واحد.
- جعل إجراء التظلم موحداً عبر كافة قوانين الضرائب .

الخاتمة

- الطعن أمام لجان الطعن الإدارية يقتصر على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعلى القيمة المضافة باعتبار أن هذه اللجان يتم اللجوء إليها اختياريًا على عكس ما يهدف إليه المشرع من توحيد لقوانين الإجراءات الجبائية.
- منح المكلف حرية اختيار طريقة التسوية الإدارية التي يريد إتباعها باللجوء إلى اللجنة المختصة أو اللجوء إلى تظلم الإداري المسبق المعروف في مجال المنازعات الضريبية مع اشتراط عدم ممارسة الطعن في نفس الوقت.
- لقد عمد المشرع إلى تقليص حجم استقلالية لجان الطعن وحيادها من خلال التعديلات المتعاقبة لقوانين المالية وكذا تقليص استقلالية ومصادقية لجان الطعن وحيادها بسبب تشكيلة هاته اللجان وتغيب الطرف القضائي فيها إضافة إلى قلة المتخصصين والكفاءات في النزاع الضريبي.
- تحديد اختصاصات كل لجنة على حدى مما يلغي إمكانية الطعن فيما بينها وكذا تقليص مجال تدخلها
- عدم وضوح النصوص القانونية المنظمة لعمل هذه اللجان وعدم وضوح رؤية المشرع حول الطبيعة القانونية لها.
- إضافة إلى تذبذب قوانين الضرائب وبالأخص قانون الإجراءات الجبائية وذلك بسبب كثرة التعديلات فعلى سبيل المقال هناك العديد من النصوص القانونية التي تصدر ثم تخضع إما لتعديل أو الإلغاء دون مبرر ونصوص أخرى لا يتم إصدارها إلا بعد فوات الأوان وهي ظاهرة في الجزائر، بحيث يتم إصدار النص القانوني ويغيب إصدار النص التنظيمي الذي يفسره حتى بعد فوات الأوان وما نجده في قوانين الضريبة حيث تعدل في كل مرة بموجب قوانين المالية لكل سنة مما يصعب على المكلفين بالضريبة باعتبارهم خاضعين لها التأقلم مع هذا النظام الضريبي المتغير والمتقلب وبالتالي تتعدم الثقة في النظام الضريبي الجزائري

الخاتمة

- إضافة إلى وجود العديد من النصوص القانونية التي تعدل بموجب قوانين أخرى ولا يتم تعديل القانون المتعلق بها مثال ذلك قانون الإجراءات الجبائية الذي يعدل كل سنة بموجب قانون المالية¹.
- أما قضائيا فنلاحظ قصر آجال رفع الدعوة الضريبية والتي حددها بشهر من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو من تاريخ انتهاء الآجال المحددة للفصل في اعتراض المكلف بالضريبة وأثرها عليه.
- تضارب التطبيق القضائي في قرارات مجلس الدولة بخصوص جواز الطعن من عدمه في آراء وقرارات لجان الطعن للضرائب والرسوم المباشرة والرسم على القيمة المضافة من طرف إدارة الضرائب.
- فيما يتعلق أيضا بالدعوى الجبائية التي ترفع من طرف المكلف إلى الإدارة الضريبية ينبغي إفراد هذه الدعوى بإجراءات خاصة جدا ولا ينبغي الإحالة في كل مرة إلى القواعد العامة للإجراءات لأن ذلك سيفقد المنازعة الجبائية خصوصيتها لما تمتاز به من طابع تقني وفني.
- يجب إسناد مهمة حل مثل هذه المنازعات إلى القضاء المتخصص في الضرائب ذوو خبرة واختصاص وذلك ما لمسنه في اعتماد جل القضاة أثناء التحقيق على وسيلة الخبرة على الرغم من أن الخبراء المعتمدين ليسوا على دراية بالضريبة أو ليسوا خبراء جبائيين (مختص غير مختص).
- تسوية النزاع على مستوى القضاء يتطلب وقتا طويلا خاصة عند تعدد الخبرات وهو ما يثقل كاهل المكلف بالضريبة

(1) : آخر تعديل له كان بموجب قانون المالية لسنة 2011 وقانون المالية التكميلي لنفس السنة رقم 11-11 المؤرخ في 18 جويلية 2011 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011 ج.ر. ، العدد 40، المؤرخ في 20/7/2011.

الخاتمة

لذا نقترح إعادة النظر في تشكيلة لجان الطعن الإدارية وسحب عضوية إدارة الضرائب التي تعتبر من أطراف النزاع الضريبي وتفعيل دورها من خلال عدم السماح لإدارة الضرائب من التدخل في تنفيذ آرائها وجعل آراءها لها من الحجية القانونية ما دعم استقلالية هذه اللجان.

وكذا تزويد هذه اللجان بالكفاءات ذات الصلة بمجال الضريبي كالخبراء والمحاسبين الجبائيين بالإضافة إلى إشراك النقابات واتحادات التجار في تمثيل المكلفين بالضريبة وخدمة مصالحها وتعميم مجال الطعن أمام اللجان في كل أنواع الضرائب .

كما أنه على المشرع العمل على تفعيل دور هذه اللجان وإلزامية آرائها وتمتعها بالاستقلالية اللازمة للقيام بدورها وخاصة تفعيل إجراءات التحصيل الضريبي عن طريق توفير الحماية القانونية للأعوان المكلفين بالتحصيل.

لذا كان لابد من استبدال طريق الطعن الاختياري من طرق الطعن بآلية طعن جديدة كالطعن التدرجي أو الرئاسي أمام إدارة الضرائب نفسها، وعلى المشرع إخراج طلبات العفو الولائي لدى اللجان الولائية من دائرة الطعن النزاعي لكون هذه الطلبات مرتبطة أساسا بضرائب وغرامات يلتزم المكفون بها الإعفاء أو التخفيف منها لعجزهم على تسديدها وقرارات مثل هذا النوع من اللجان غير قابلة للطعن أمام الإدارة ولا أمام القضاء.

كما يجب إعادة تنظيم القضاء الإداري وذلك بإعادة النظر في الأحكام الإجرائية المنظمة للدعوة الضريبية، وأيضا تسهيل إجراءات رفع الدعوة الضريبية أمام القضاء ، وكذا العمل على حسن سير التحقيق من خلال خلق ضمانات لفائدة المكلف بالضريبة، وتكوين القضاة المختصين، وخلق أحكام خاصة ضمن ق.ا.ج تهتم بالأمر المستعجل، وجمع مختلف النصوص والمواد القانونية الخاصة بالضرائب مع حسن صياغة النصوص الضريبية وخاصة الإجرائية منها.

الخاتمة

لذا لا بد من إعادة النظر في الإطار القانوني لتسوية النزاعات الضريبية ككل ذلك أن النظام الحالي لا يؤدي دوره المنوط به خاصة مع تزايد حجم المنازعات.

ففعالية هذه الآليات مرتبط ارتباطا وثيقا بوجود نظام برلماني فعال يجسد الجهاز التشريعي للدولة من خلال المصادقة على القوانين المالية التي تحوي كل ما يتعلق بالقوانين الضريبية ووضع قانون مستقر تستطيع من خلاله الإدارة وكذا المكلف بالضريبة الإلمام بأحكامه والتقليل من النزاعات الناجمة عنه .

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: باللغة العربية.

1) النصوص القانونية:

أ- القوانين العضوية

1. القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30/05/1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، والمعدل بموجب القانون العضوي 11-13 المؤرخ بتاريخ في 26/07/2011، ج.ر، عدد: 37، الصادر سنة 1998.

ب-الأوامر

1. الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30/12/1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 ج ر، عدد 106، الصادر بتاريخ 31/12/1968.
2. الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 9/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر، عدد 102، الصادر بتاريخ 22/12/1976.
3. الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 9/12/1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج.ر، عدد 39، الصادر بتاريخ 15/05/1977.
4. الأمر رقم 76/104 المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، ج.ر، عدد 39، الصادر بتاريخ 2/10/1977.
5. الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 9/12/1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج.ر، عدد 81، الصادر بتاريخ 18/12/1977.

ج-القوانين:

1. القانون 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر، عدد 57، الصادر بتاريخ 31/12/1990.
2. القانون 98-02 المؤرخ في 30/05/1998 .

قائمة المصادر والمراجع

3. القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج.ر، عدد 79، الصادر بتاريخ 23/12/2001.
4. القانون 02-11 المؤرخ في 22/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر، عدد: 86، الصادر بتاريخ 25/12/2002.
5. القانون رقم 05-16، المؤرخ في 31/12/2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج.ر، عدد 85، الصادر بتاريخ: 31/12/2005.
6. القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25/2/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، عدد 21، الصادر بتاريخ 23/04/2008.
7. القانون 08-21 المؤرخ في 30/12/2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر، عدد 74 الصادر بتاريخ 31/12/2008.
8. القانون 11-11 المؤرخ في 18 جويلية 2011، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011.
9. القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30/12/2014 ضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر، عدد 78، الصادر بتاريخ 31/12/2014.
10. القانون رقم 16-01 المؤرخ في 7 مارس 2016، ج.ر، عدد 14، لسنة 2016، يتضمن التعديل الدستوري.

2) النصوص التنظيمية:

أ- المراسيم:

1. المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 فيفري 1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في الوزارة المالية المعدل والمتمم، ج.ر، عدد: 15، الصادر بتاريخ 19/03/1995.

قائمة المصادر والمراجع

2. المرسوم التنفيذي رقم 95-310 المؤرخ في 10/10/1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين، وكيفية، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج.ر، عدد 60، الصادر بتاريخ 15/10/1995
3. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 والذي يحدد وينم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية، عدد 58، بتاريخ 24/09/2009.

ب-القرارات الوزارية:

1. القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21/02/2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر، عدد: 20، الصادر بتاريخ 29/3/2009.

ج- الاجتهادات القضائية :

2. قرار المحكمة العليا رقم 44299، الصادر بتاريخ 1985/12/2، الغرفة الادارية للمحكمة العليا، غ.م
3. قرار المحكمة العليا رقم 44299، الصادر بتاريخ 1985/12/28، الغرفة الادارية للمحكمة العليا، غ.م
4. قرار مجلس الدولة رقم 42780 الصادر بتاريخ 1985/6/15 نقلا عن بديرية يحي.
5. قرار مجلس الدولة رقم 50840 الصادر بتاريخ 1999/7/12، الغرفة الثانية.
6. قرار مجلس الدولة 1528 الصادر بتاريخ 1999/3/22.
7. قرار مجلس الدولة رقم 6509 الصادر بتاريخ 2003/02/25.
8. قرار مجلس الدولة رقم 018557 الصادر بتاريخ 25/10/18.

(3) الكتب والمؤلفات:

أ- الكتب العامة:

1. أبو الوفاء أحمد، إجراءات التنفيذ، د.د.ن، ط2، الإسكندرية، 1972 .

قائمة المصادر والمراجع

2. احمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للطباعة ونشر والتوزيع، مصر، 2014.
3. أحمد محيو، المنازعات الإدارية، (ترجمة فائز انجق وبيوض خالد) دم.ج، الجزائر، 1992.
4. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الضريبية، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعاوي القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1995.
5. زين العابدين بن ناصر، المالية العامة والتشريع الضريبي، وهران للطباعة عضو النشر، مصر 1974.
6. عبد القادر عدو، المنازعات الادارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
7. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار جسور، الجزائر، 2013.
8. عمارة بلغيث، الوجيز في الاجراءات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
9. محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر 2005.
10. محمد الصغير بعلي، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة في التشريع الجزائري، منشورات باقي مختار، الجزائر، 2008.
11. محي شوقي أحمد، الأحكام الإجرائية للدعوى الإدارية، د ب ن، 1988.
12. مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر .
13. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي والمالي طبقا لآخر التعديلات حتى عام 1997/1996، دار الفكر العربي، القاهرة، 1999.
14. منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2001.

ب- الكتب المتخصصة

1. جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ط1، منشورات كليك، الجزائر، 2012
2. حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح القانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
3. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2008 .
4. حسين فريجة، الإجراءات الادارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
5. عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، ط2، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2008.
6. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2008.
7. فضيل كوسة، إجراءات الضريبة وإثباتها في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
8. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011 .

(3) المقالات:

1. عبد العزيز امقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية) 2003.
2. عبد العزيز امقران عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلس مجلة الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية) 2003.
3. عبد العزيز نويري، المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، مجلس الدولة، الجزائر، 2006، العدد 8، الجزائر.

4. مقدار كوروغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 1، 2012.

4) المجالات القضائية:

1. المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد 4، الجزائر، الصادرة سنة 1991
2. مجلس مجلس الدولة، العدد 3، الصادر سنة 2003.
3. مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، الصادرة سنة 2003.
4. مجلة مجلس الدولة، عدد 9، الصادرة سنة 2009.

5) الرسائل العلمية:

أ- الأطروحات:

1. محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، بن عكنون، د.س.
2. وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009.

ب- المذكرات الجامعية:

3. إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة فرحات عباس، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، سطيف، 2004.
4. فاتح خلوفي، الخصوصية الإجرائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2005.
5. سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، 2008/2007.
6. فتيحة شهبوب رحمان، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2009/2008.

قائمة المصادر والمراجع

7. بوزيد أغليس ، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام والأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2010/2011.
8. عائشة لكحل، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر، 2014/2015.

ج- إجازات المدرسة العليا للقضاء

9. سمية بوحناك ، سير الدعوى الإدارية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 17، الجزائر، 2008/2009
10. أحمد حمادي، إجراءات الدعوى الإدارية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2009 / 2010.
11. بوبكر عبد الغاني حركات، أنس قروش ، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، د.س.ن.

د - الرسائل العلمية:

12. لحسن كويبي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2013.
13. بن شريف لبدية، بلقبة فيروز، الإجراءات الادارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015/2016.
14. يسرى صنف، نسرین بوطلاعة، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر تخصص إدارة عامة، كلية الحقوق ، جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة، 2017/2018.
15. طارق قطوش ، التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018.

ثانيا: باللغة الفرنسية.

I. Ouvrage :

1. Ahmed Sadoudi, Droit Fiscal, 1^{er} édition, Sarl House Print Edition, Alger , 2014.
2. JEAN lamarque, **répertoire du contentieux administratif contentieux fiscal**, France, PARIS , Dalloz ,Paris, 1999 .
3. JEAN-Moulinier, **Finances Publique** , Fiscalité / tome2, 5^{eme} édition.
4. Jean-Pierre Casmir, **Le control Fiscal(Contentieux-Recouvrement)**, Paris, Groupe Revue Fiduciaire, 10^{eme} , éd, 2007.
5. Mansour Ben Amara, Hocine Bouzrrad, Le droit Fiscal des Affaires en Algérie, Edition Homma, Alger, 2012.

II. Article

1. Waliti Zohra, Communication du 28/01/2002, journée d'information organisé par le consel d'Etat sur lr contentieux fiscal, Revue du conseil d'Etat, numéro spécial, le contentieux fiscale, 2003.

III. Instruction

1. Instruction Générale sur les Procédure Contentieuse, MF,DGI, DC, 2005.
2. Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, Contentieux de la l'assiette de l'impôt-procédures de recours gracieux, MF-DGI, DC, 2010 .
3. Instruction n°1208 du 12/07/2005, MF,DGI,DC, 2005

فهرس المحتويات

	شكر وتقدير
	إهداء
	قائمة المختصرات
5-1	مقدمة
	الفصل الأول: الآلية الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية
08	المبحث الأول: التسوية في منازعات الوعاء الضريبي.
09	المطلب الأول: نظام الشكوى الإلزامية
10	الفرع الأول: ماهية الشكوى الإلزامية.
10	أولاً: مفهوم الشكوى وعناصرها.
14	ثانياً: مجال تطبيق الشكوى في الوعاء الضريبي
21	ثالثاً: شروط الشكوى الإلزامية
31	الفرع الثاني: التحقيق والبت في الشكوى
31	أولاً: التحقيق في الشكوى.
33	ثانياً: البت أو الفصل في الشكوى.
36	ثالثاً: آجال الفصل في الشكاية
39	المطلب الثاني: نظام الشكوى غير الإلزامية (التظلم الاختياري).
39	الفرع الأول: التظلم أمام لجان الطعن الإدارية
41	أولاً: لجان الطعن الإدارية
45	ثانياً: الأحكام القانونية المتعلقة بالتظلم أمام لجنة الطعن المختصة
47	الفرع الثاني: التظلم أمام اللجنة المصالحة

48	أولاً: تشكيلة لجنة المصالحة
49	ثانياً: اختصاصات لجنة المصالحة:
50	المبحث الثاني: التسوية في منازعات التحصيل الضريبي
51	المطلب الأول: إجراءات المتابعة الضريبية والاعتراض عليها.
51	الفرع الأول: إجراءات المتابعة في مجال التحصيل الضريبي
52	أولاً: الغلق المؤقت للمحلات
56	ثانياً: الحجز
58	ثالثاً: البيع
60	الفرع الثاني: الاعتراض الإداري في مادة التحصيل
60	أولاً: الاعتراض على شكل إجراءات المتابعة.
62	ثانياً: الاعتراض على وجوب التحصيل موضوعاً.
64	المطلب الثاني: طلبات تأجيل التسديد
65	الفرع الأول: إجراءات طلب تأجيل التسديد.
66	الفرع الثاني: طلب التأجيل في شكل أقساط.
66	الفرع الثالث: الطعون من أجل العفو.
68	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الآلية القضائية لتسوية المنازعة الضريبية	
71	المبحث الأول: تسوية المنازعات الضريبية أمام المحاكم الإدارية.
72	المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية.
72	الفرع الأول: الشروط العامة والخاصة لرفع الدعوى الضريبية.
72	أولاً: الشروط العامة لرفع الدعوى القضائية.

74	ثانيا: الشروط الخاصة للدعوى الضريبية.
85	الفرع الثاني:مسألة الاختصاص
85	أولا: الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية
86	ثانيا: الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية.
87	ثالثا: أنواع الدعاوى الضريبية
88	المطلب الثاني: تسيير الدعوى الضريبية.
88	الفرع الأول:التحقيق في الدعوى الضريبية
89	أولا: الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية.
93	ثانيا: الإجراءات الخاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية.
100	ثالثا: عوارض الدعوى الضريبية.
101	الفرع الثاني: الفصل في الدعوى الضريبية
101	أولا: الجدولة وسير الجلسة.
102	ثانيا: صدور الحكم وتبليغ قرار المحكمة.
104	ثالثا: الطعن في قرار المحكمة
104	المبحث الثاني: المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة
105	المطلب الأول: مجلس الدولة كجهة استئناف وتقص.
105	الفرع الأول: مجلس الدولة كجهة الاستئناف
105	أولا: اختصاص مجلس الدولة وشروط الاستئناف أمامه
111	ثانيا: آثار رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة.
114	الفرع الثاني: مجلس الدولة كجهة نقض.
114	أولا: شروط الطعن بالنقض
115	ثانيا: آثار الطعن بالنقض.



116	المطلب الثاني: الاستعجال في المادة الجبائية
117	الفرع الأول: الشروط الموضوعية والشكلية للطلب الاستعجالي.
117	أولاً: الشروط الموضوعية.
119	ثانياً: الشروط الشكلية.
120	الفرع الثاني: البت في الدعوى الاستجالية.
120	أولاً: استئناف الأوامر الاستجالية.
120	ثانياً: تنفيذ الأمر المستأنف قبل الفصل في الاستئناف.
121	خلاصة الفصل الثاني
124	خاتمة
131	قائمة المراجع
	فهرس المحتويات
	ملخص الدراسة

ملخص الدراسة

تثور المنازعة الضريبية بين المكلف بالضريبة وبين الإدارة كلما تبين له عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها أو الحالة التي يـون فيها معسرا ووضعية المالية لا تسمح له بتسديد ديونه اتجاه الخزينة العامة.

لذا خصّ المشرع الجزائري هذا النوع من المنازعات بآليتين قانونيتين هما: الآلية الادارية والآلية القضائية، فيما يخص الآلية الإدارية يُقسم فيها النزاع أمام الإدارة الضريبية إلى مرحلتين إحداها الزامية والأخرى اختيارية.

فالمرحلة الأولى : تتمثل في التظلم الإداري المسبق أو الشكاية، بحيث يكون المكلف بالضريبة ملزم بتقديم شكاية إلى الجهة الادارية المختصة لتمكين الإدارة من مراجعة نفسها، وتدارك أخطائها مع احترام الآجال سواء تعلق النزاع بالوعاء الضريبي أو بالتحصيل الضريبي..

أما المرحلة الثانية فهي اختيارية تتمثل في التظلم أو الشكاية على مستوى لجان الطعن الادارية التي يكون اللجوء إليها اختياريا قبل اللجوء إلى القضاء والتي تختص بالنظر في الطعون المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أو من إدارة الضرائب على حد سواء.

في حال عدم جدوى الآلية الإدارية فإن المكلف بالضريبة يسلك طريقا آخرًا يتمثل في :

الآلية القضائية: هذه الآلية التي يحركها المكلف بالضريبة سعيا منه لحماية حقوقه والدفاع عنها باعتباره القضاء هو الضامن الوحيد للحقوق والحريات للإشارة فقط فإنه المنازعة الجبائية تتميز ببعض الخصوصيات كشرط التظلم الإداري الإداري المسبق الذي يعتبر إجراء إلزاميا قبل عرض النزاع أمام القضاء الإداري

كما تتفرد المنازعة الضريبية كذلك بإجراءات متميزة تتمثل في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق، والخبرة القضائية لذا فإن تسوية المنازعة الضريبية على مستوى القضاء يمر بمرحلتين:

المرحلة الأولى: تسوية النزاع على مستوى المحاكم الإدارية باعتبار القاضي الإداري هو المختص بالنظر في مثل هذا النوع من المنازعات .

أما المرحلة الثانية :فتمثل في تسوية النزاع على مستوى مجلس الدولة باعتباره درجة ثانية للتقاضي له من الأهمية البالغة لأن النزاع فيه يعرض على قضاة حقيقيون لهم تكوين قضائي عالي يجعلهم يصدرن قرارات هامة فيما يخص المنازعة الضريبية .

Abstract

Tax disputes arise between the taxpayer and the administration whenever the taxpayer discovers the illegality of the imposed tax or the procedures followed for recovery, or when he is insolvent and his financial situation does not allow him to pay his debts to the Public Treasury. Thus, the Algerian legislator has distinguished this type of dispute with two legal mechanisms: the administrative mechanism and the judicial mechanism.

For the administrative mechanism, litigation before the tax administration is divided into two steps, the first is mandatory and the second is optional.

The first step is the administrative complaint or protest, so that the taxpayer is obliged to lodge a complaint against the concerned administration in order to allow it to control itself and make up for its mistakes while respecting the deadlines whether for disputes of the tax base or tax collection.

The second step is optional and relates to the administrative complaint or protest before the commissions of administrative appeal, where the appeal is optional before calling upon justice. These commissions are qualified to examine the appeal filed by the taxpayer or the tax authorities.

If the administrative mechanism is not useful, the taxpayer recourse to another means namely:

The jurisdictional mechanism: This mechanism will be used by the taxpayer who seeks to protect and defend his rights, considering justice is the only rights and freedoms guarantor.

As an indication, the tax dispute is characterized by certain specificities, such as the conditions of the preliminary administrative complaint, which is regarded as mandatory procedure before the litigation is subjected to the administrative court.

The tax dispute is also characterized by distinct procedures such as the additional investigation, the control of investigation and the legal expertise. Thus, the settlement of the tax dispute before justice passes by two stages:

First stage: settlement of the dispute before the administrative court, given that the administrative judge is qualified to rule in this kind of litigations.

Second stage: settlement of the dispute before the Council of the State, since it is the second degree of jurisdiction. It is very importance that the dispute is submitted to true judges fitted with a high legal statute, which enables them to make important decisions with regard to the tax dispute.

Résumé

Résumé :

Le contentieux fiscal est soulevé entre le contribuable et l'administration chaque fois qu'il découvre l'illégalité de la taxe imposée sur lui ou les procédures suivies de recouvrement, ou lorsqu'il est insolvable et que sa situation financière ne lui permet pas de payer ses dettes au Trésor public. Le législateur algérien a ainsi distingué ce type de litige avec deux mécanismes juridiques à savoir : Le mécanisme administratif et le mécanisme juridictionnel.

En ce qui concerne le mécanisme administratif, le contentieux devant l'administration fiscale est divisé en deux étapes, la première est obligatoire et la deuxième est facultative.

La première étape concerne la réclamation administrative ou la plainte, de sorte que le contribuable est obligé à porter plainte contre l'administration concernée pour permettre à la direction de se contrôler et rattraper ses erreurs tout en respectant les délais que ce que soit pour les litiges de l'assiette fiscale ou le recouvrement fiscal.

La deuxième étape est facultative et concerne la réclamation administrative ou la plainte devant les commissions de recours administratif, où le recours est facultatif avant de faire appel à la justice. Ces commissions sont compétentes pour examiner les appels interjetés par le contribuable ou par l'administration fiscale.

Si le mécanisme administratif n'est pas utile le contribuable a recours à un autre moyen:

Le mécanisme juridictionnel : Ce mécanisme, utilisé par le contribuable qui cherche à protéger et à défendre ses droits, vu que la justice est le seul garant des droits et des libertés.

A titre d'indication, le contentieux fiscal se caractérise par certaines spécificités, telles que les conditions de la réclamation administrative préalable, qui est considérées comme une procédure obligatoire avant que le litige ne soit soumis à la juridiction administrative.

Le contentieux fiscal se caractérise également par des procédures distinctes telles que l'enquête supplémentaire, le contrôle d'enquête et l'expertise judiciaire. Ainsi, le règlement du contentieux fiscal au niveau de la justice passe par deux étapes :

Première étape : règlement du contentieux au niveau des juridictions administratives, étant donné le juge administratif est compétent pour statuer en ce genre de litiges.

Deuxième étape : règlement du contentieux au niveau du conseil de l'état, étant donné qu'il est le deuxième degré de juridiction. Il est de la plus haute importance que le contentieux soit soumis à de véritables juges dotés d'un statut judiciaire élevé, ce qui leur permet de prendre des décisions importantes en ce qui concerne le contentieux fiscal