

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة-

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي

دراسة مقارنة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم فرع القانون العام

إشراف الأستاذ:

الدكتور عبد الرؤوف دبابش

إعداد الطالبة:

ريم عبيد

أمام لجنة المناقشة:

رئيسا	أستاذ التعليم العالي - جامعة بسكرة-	أ.د. الزين عزري
مشرفا	أستاذ محاضر أ - جامعة بسكرة-	د عبد الرؤوف دبابش
ممتحنا	أستاذ التعليم العالي - جامعة عنابة-	أ.د محمد الصغير بعلي
ممتحنا	أستاذ محاضر أ - جامعة قسنطينة-	د. محمد زعموش
ممتحنا	أستاذ محاضر أ - جامعة بسكرة-	د. عادل بن عبد الله
ممتحنا	أستاذ محاضر أ - جامعة الوادي-	د. فاروق خلف

السنة الجامعية: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

بعد حمد الله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم المبعوث رحمة للعالمين...

أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير إلى الأستاذ الفاضل الدكتور عمار بوضياف على تقبله بصدور رجب الإشراف على هذه الرسالة وعلى ما قام به من جهد مشكور ومأجور عليه عند الله تعالى بمنحه لي الوقت الكثير فلم يبخل علي بالنصح والإرشاد والتوجيه مما كان له أثر إيجابي وفعال في مسيرة البحث متمنية له تمام الصحة والعافية.

خالص الامتنان والعرفان للأستاذ المحترم: الدكتور عبد الرؤوف دبابش لقبوله مواصلة الإشراف على هذه الرسالة متمنية من الله عز وجل أن يرفع قدره ويبسط علمه.

كما أتوجه بفائق الشكر والتقدير لعميد كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة محمد خيضر - بسكرة-، الدكتور الزين عززي على التسهيلات التي قدمها لي طوال هذا المشوار العلمي.

ولا يسعني المقام إلا أن أشكر بقية أعضاء اللجنة على تقبلهم مناقشة هذا العمل وتخصيصهم جزءاً من وقتهم وجهدهم.

وأقدم بخالص الشكر والعرفان إلى زوجي فقد كان سبباً في ما وصلت إليه لإنجاز هذه الرسالة ونخبرها من الأعمال العلمية.

وأخيراً لكل من ساهم من قريب أو بعيد وقدم لي يد العون لتقديم هذه الرسالة فجزاهم الله عندي كل خير.

الإهداء

أهدي هذا الإنجاز العلمي

إلى والدي.....إجلالا وتبجيلا .

إلى والدي زوجيتقديرا وعرفانا.

إلى زوجيحبا واحتراما.

إلى فلذة كبدي ولداي (محمد إياد - عائشة رزان)

تأسفا واعتذارا من الحرمان .

مقدمة

مقدمة:

تمارس الدولة أعمالاً ذات طابع سلطوي في العديد من المجالات وفي مقابل ذلك يلتزم الأفراد بالخضوع لسلطة وسيادة الدولة دون أي اعتراض، والهدف من تمتع الدولة بهذا الامتياز هو تحقيق المصلحة العامة، ومن بين هذه الأعمال تلك المتعلقة بفرض الضرائب والتي تمارسها الدولة بإرادتها المنفردة.

وقد اتسع مدلول الضرائب على صعيد الفكر المالي الحديث تبعاً لاتساع دور الدولة الذي تخطى الدور التقليدي ليطمأش مع متطلبات الحاجيات المتزايدة للدولة الحديثة في الميادين الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، إذ تعتبر المداخل الضريبية في الدول المعاصرة مصدراً مهماً لتمويل ميزانية الدولة وأداة لتنفيذ سياستها في جميع المجالات، لذلك أحاطتها مختلف التشريعات الحديثة بعناية واهتمام كبيرين تجسد بشكل واضح في إصدار النصوص القانونية والتنظيمية الخاصة بها، والعمل على تعديلها كلما تبين عدم مساهمتها لتحديات ورهانات الواقع العملي قصد ضمان تحمل الأعباء والتكاليف بصورة تأخذ بعين الاعتبار القدرة الجبائية للخاضعين لها.

ونظراً لما لإدارة الضرائب من أدوار هامة وقع الإجماع على أنه يجب أن تتغلب مصالحها على مصالح الخواص وأن تستفيد من امتيازات حقيقية، وأن تعمل في نفس الوقت في إطار مبدأ دولة الحق والقانون أي أن تمتثل الإدارة للقانون فتعمل في إطار نصوص قانونية محددة والتقليل من السلطة التقديرية حتى لا تتعدى على حقوق الخاضعين للضريبة.

أما إذا عملت إدارة الضرائب بما يخالف هذه القواعد فإنها تجعل من الخاضع للضريبة في وضعية غير قارة، بحيث يؤدي مستوى الضغط الجبائي وأسلوب مطالبة الدولة بالدين الضريبي إلى رفضه للانخراط

مقدمة

في الالتزام الجبائي، فتنفيذ الإدارة للسياسة الجبائية للدولة لا يتم إلا وفقا للقوانين الجاري بها العمل، فكثيرا ما تخطأ الإدارة في تقدير وقائع العملية الجبائية أو في تحديد القانون الواجب التطبيق عليها.

ولما كان حق الدفاع عن النفس والمال من ألزم القواعد التي يجب أن يكفلها التشريع الضريبي، فقد منح للخاضع للضريبة الحق في مطالبة الإدارة بالتطبيق السليم للقانون وتصحيح التجاوزات والأخطاء وتقويم الاختلالات التي قد تقع فيها، فيمكن له اللجوء إلى إدارة الضرائب نفسها الصادر عنها التصرف، كما يبقى له حق اللجوء إلى القضاء لمقاضاتها وذلك بعرض الخلافات التي تنشأ بين الطرفين.

وقد اصطلح على تسمية هذه الوضعية في الأنظمة الضريبية باسم المنازعات الضريبية والتي تأخذ أشكالا عدة، ونظرا لتشعب وتنوع الضرائب فعلى الرغم من كون الضريبة مبلغا من المال تفرضه الدولة وتجبيه باقتطاعه مباشرة من ثروات الأشخاص بصورة جبرية ونهائية دون مقابل خاص من أجل تحقيق النفع العام وتوزيعا للأعباء العامة، فإن البحث سيركز إلا على نوع واحد منها وهي الضرائب المباشرة باعتبارها من أهم الأنواع فهي تحصل بمقتضى جداول وتكون محلا لمرعاة الظروف الشخصية للخاضعين لها.

وبناء عليه سعت الأنظمة القانونية الوضعية بما فيها المشرع الجزائري ونظيره في كل من تونس والمغرب إلى تأطير هذه الظاهرة بإيجاد آليات معينة ومناسبة لتسوية الخلافات بين الطرفين في ظل قناعة مسبقة قائمة على عدم إمكانية السيطرة عليها، وبأنها تستمر طالما استمرت الإدارة الجبائية في مطالبة الأشخاص الذين تثبت لهم دخولا بدفع ضرائب عليها، وتجدر الإشارة إلى أن الدراسة المقارنة جمعت بين الجزائر والمغرب وتونس واستثنيت منها ليبيا وموريتانيا نظرا لحالة عدم الاستقرار والتقلبات الأمنية التي تواجهها هاتين الدولتين مما يصعب عملية البحث فيها.

مقدمة

فقد اقتصر الأمر في البداية على وضع آليات ذات صبغة إدارية كالمصالح المختصة التابعة لإدارة الضرائب باعتبار أن المسألة تهمها مباشرة ولا فائدة ترجى من إدخال جهات أخرى وهو ما طبقه كل من المشرع الجزائري والمشرع المغربي، في حين تخلى المشرع التونسي عن هذه الآلية.

ويعد القضاء الجهة الطبيعية التي ثبتت في جميع المنازعات على اختلاف أنواعها وأطرافها، فهو الجهة التي يعهد إليها تحقيق أسس دولة الحق والقانون، فقد أخذت منازعات الضرائب المباشرة منعرجا جريئا بعدما تم استحداث أجهزة قضائية متخصصة للفصل في المنازعات الإدارية، والتي منح لها صلاحية الفصل في هذه المنازعات في كل من الجزائر والمغرب، في حين بقي الفصل في منازعات الضرائب المباشرة في تونس خاضعا لازدواجية قضائية لا مبرر لها بإشراك كل من القضاء العادي والإداري في حلها.

أهمية الموضوع:

تكتسي دراسة موضوع منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي أهمية نظرية وعملية يمكن إبرازها في مايلي:

أ- من الناحية النظرية:

- أن تحقيق حماية للخاضعين للضريبة يشكل متغيرا استراتيجيا في أي إصلاح جبائي فمن غير الممكن إجراءه ما لم يتضمن ضمانات حقيقية للملزم مع منحه إمكانية الدفاع عنها، ولا يمكن إجراء إصلاح جبائي قابل للنماء وكفيل بتحفيز الاستثمار إلا إذا التزمت إدارة الضرائب بالاحترام الدقيق للقانون.

- كما تأخذ منازعات الضرائب المباشرة بعدا اجتماعيا فيما تحققة من أمن واستقرار، فعوض أن يعترضوا على الأداء عن طريق التمرد أو حتى عن طريق التهرب من أدائها خاصة في حال عدم

مقدمة

اقتناعهم بقانونية الضريبة أو عند إحساسهم بأنهم كانوا ضحية لتعسف من قبل الإدارة، فإنهم يجدون باب الطعن مفتوحا أمامهم كوسيلة للتعبير عن اعتراضهم سواء أمام الإدارة نفسها أو أمام القضاء.

ب- من الناحية العلمية:

- أن منازعات الضرائب المباشرة ظاهرة تعرفها مختلف الدول المغاربية محل الدراسة (الجزائر، المغرب تونس)، الأمر الذي يستلزم فهمها في أقرب الآجال حتى لا تتعطل الأهداف المرجوة من الضريبة وتحقيقا لمبدأ العدالة في فرضها.

- أن الضرائب من أهم الموارد التي تساهم في تدعيم خزينة الدولة وتغطية النفقات العامة، فهي أداة لتدخل الدولة في المجال الاقتصادي بهدف الوصول إلى حالة أكثر استقرار كما لها بعدا سياسيا سواء على المستوى الداخلي من خلال مساهمتها في تحقيق السياسة العامة للحكومة المنتخبة، وسواء على المستوى الخارجي إذ تعد من العوامل المحفزة لجلب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع التبادل التجاري بين مختلف الدول خاصة المتجاورة والتي تعرف نمطا معيشيا متقاربا بين مجتمعاتها، لذلك فتوحيد الجهود وتقريب الرؤى أمر ضروري بين هذه الدول للوصول إلى حلول أفضل للتقليل من هذا النوع من النزاعات.

- أن الضرائب المباشرة كثيرا ما يثير العديد من المنازعات بين الخاضعين لها وإدارة الضرائب نتيجة للتدخل المستمر لهذه الأخيرة، فضلا عن تعدد النصوص القانونية التي تحكم هذا النوع من الضرائب وصعوبة تفسيرها وتطبيقها، مما يدعو الخاضعين للضريبة لمقاومتها ومن ثم استمرار حالة النزاع بينهم وبين الإدارة.

- كما تظهر أهمية المنازعة في الضرائب المباشرة من ناحيتين، الأولى: حماية حقوق المكلف بالضريبة وإضفاء المشروعية على مركزه القانوني إذ ما كان هذا المركز في أي من عناصره مخالفا للقانون، والثانية: الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية.

مقدمة

- تعتبر المنازعة الضريبية في مجال الضرائب المباشرة ضمانا أساسية يخولها المشرع في المجال الضريبي للمكلف بها للدفاع عن حقوقه أمام إدارة ضريبية تتمتع بالسلطة والامتياز، فقد ينازع بالضريبة أمام إدارة ضريبية أولا ثم أمام القضاء كمرحلة ثانية من أجل إقامة توازن نسبي بين ما عليه من التزامات وما له من حقوق.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيار هذا البحث وبهذه الصيغة ليس وليد الصدفة بل نتيجة لعدة عوامل تتمثل في مايلي:

أ- أسباب شخصية:

وتتمثل في الرغبة في الخوض في مجالات البحث التي يتداخل فيها الجانب الإداري مع أهم مجال في الدولة وهو المجال المالي، إذ يعد القلب النابض للتسيير ومما له من تأثير على التنمية الاقتصادية، خاصة وأن الدراسة لن تنحصر في التشريع الوطني بل تتعداها للمقارنة بين تشريع الجارتين المغرب وتونس الأمر الذي يمكن من أخذ نظرة أكثر شمولية للوصول إلى تقييم أفضل لما هو سائد في هذه التشريعات.

ب- أسباب موضوعية:

- تدخل في تنظيم منازعات الضرائب المباشرة العديد من النصوص القانونية والمتجددة بشكل دوري سواء في المجال الضريبي أو فيما تعلق بإجراءات التقاضي، بالإضافة إلى ما تصدره إدارة الضرائب من تعليمات مما يجعل المكلف بالضريبة أمام ترسانة من القواعد القانونية التي تضيف عليه حالة من الحيرة بل وقد يجهل الكثير منها فتكون سببا في تضييعه لحقوقه، هذا ما تم رصده في الجزائر أو حتى الدول محل المقارنة أي المغرب وتونس مما يفرض دراستها والعمل على تحديد مدى انسجامها في ضمان حقوق الطرفين.

مقدمة

- أن تسوية منازعات الضرائب المباشرة يتم بإتباع عدة مراحل وإجراءات تختلف من تشريع إلى آخر حسب القناعة التي وصل لها كل مشرع في الجزائر والمغرب وتونس في مدى نجاعة الأساليب المعتمدة لحل النزاع لذلك فلا بد من وضع اليد على هذه الحلول .
- غموض الاختصاص القضائي في التشريع التونسي وعدم انسجامه مع المشرعين الجزائري والمغربي.
- أغلب المنازعات المثارة تكون غير مؤسسة أو غير مستوفية للإجراءات مما يؤدي حتما إلى رفضها وبالتالي ضياع حقوق المكلفين وتزايد العبء الملقى على عاتق موظفي الإدارة خاصة في ظل ضعف الإعلام وتوعية من طرف الجهات المختصة.

أهداف الدراسة:

تتحدد الأهداف المرجوة من خلال هذا البحث في مايلي:

أ- العلمية:

- التعرف على حدود حقوق والتزامات الإدارة الضريبية من جهة والمكلف بالضريبة من جهة أخرى لمعرفة مدى نجاح المشرع في إقامة التوازن بين حقوق الطرفين على حد سواء.
- محاولة التقريب بين التشريع الجزائري والتشريعات المقارنة لوضع نظام قانوني خاص بالمنازعات الضريبية بما يحافظ على طابعها الخاص من الناحيتين الموضوعية والإجرائية.

ب- العملية:

- البحث عن سبل التواصل بين إدارة الضرائب ورجال القضاء والمختصين في المجال الضريبي بهدف مناقشة الإشكالات التي تواجه الجهازين الإداري والقضائي ومحاولة إيجاد حلول لها بقصد التقليل منها.

مقدمة

- تحديد أنجح السبل وأقلها تكلفة بالنسبة للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب لفض المنازعات التي تنشأ بينهما، حتى يتمتع كل واحد منها بما له من حقوق، بما يساهم في ضمان استقرار الأنظمة الضريبية في هذه الدول.

إشكالية البحث:

إن هاجس المشرع الجزائري ونظيره في المغرب وتونس من وراء تنظيم القواعد القانونية التي تحكم منازعات الضرائب المباشرة، هو تقوية الآليات القانونية المتبعة في تسوية هذه المنازعات وتحسين الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة، من أجل تحقيق توازن أفضل بين ضرورة تمويل نفقات الدولة المتنامية والمتعددة والحفاظ على حقوق المكلفين، أشخاصا طبيعيين كانوا أم معنويين أثناء تنفيذ هذه القواعد القانونية المتعلقة بالتشريع الضريبي.

وعليه فإن القواعد القانونية المخصصة لفض منازعات الضرائب المباشرة بالقدر الذي تناقش فيه مختلف الإجراءات المتبعة خلال مراحل الفصل في المنازعة من أجل الحفاظ على امتياز المال العام، بالقدر نفسه وبهاجس أكبر تبحث عن حماية أنجع للملزم أثناء منازعته للإجراءات المتخذة في حقه من قبل الإدارة الضريبية.

من خلال ما سبق يركز طرح الإشكالية في هذا الموضوع حول مدى نجاح المشرع الجزائري والمقارن في خلق نصوص قانونية كفيلة بضمان حل منازعات الضرائب المباشرة وفقا لما يقتضيه مبدأ العدالة الجبائية الذي يفترض تحقيق توافق بين مصلحتين، مصلحة عدم المساس بحقوق ملكية الخاضعين للضريبة في نفس الوقت مساهمته في التكاليف العمومية كما تم تحديدها ضمن السياسة العامة للدولة ومخططها الاقتصادي؟

الدراسات السابقة:

لم يخلو هذا البحث من وجود دراسات جزئية سابقة في كل من الجزائر والمغرب وتونس والتي انحصرت جميعها في إطار الدراسة الوطنية لنظام كل دولة، وحتى وإن وجدت دراسات مقارنة فنجدتها تختار دول أخرى للمقارنة كمصر وفرنسا نذكر منها:

- في الجزائر: مؤلف د. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.

وصدر كتابين عن د. فضيل كوسة الأول: الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، والثاني: منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، الصادرين عن دارهومة، 2010.

- أما في المغرب فصدرت عدة دراسات وطنية أهمها ما كتبه د. عبد القادر تعيلاتي ، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الطبعة الثانية، الأحمدية، المغرب، 2001.

وعثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2003-2004.

-أما في تونس فكتب العديد من الفقهاء في هذا المجال ومن أهمها: كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، الطبعة الثانية حسب قانون المالية 22 ديسمبر 2008، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2009.

وكدراسة جمعت هذه الدول المتمثلة في الجزائر والمغرب وتونس فهي من أولى البحوث العلمية الأكاديمية التي تناولت بشكل مفصل وبالتحليل والمقارنة بين تشريعات هذه الدول في مجال منازعات الضرائب المباشرة.

المنهج المتبع:

تم الاستعانة في البحث بعدة مناهج يمكن ترتيبها كمايلي:

- المنهج التحليلي، ذلك أن الموضوع يستند إلى عدة نصوص قانونية وطنية ومقارنة بالإضافة إلى ما تم توظيفه من أحكام قضائية والتي تحتاج جميعها إلى تحليل بقصد الوصول إلى مدى نجاعتها من خلال تحديد مواطن قوتها والنقصان الذي شابها والكشف عن التناقض إن وجد.

- المنهج المقارن: فالدراسة تعتمد على مقارنة النص التشريعي في الجزائر مع ما هو مطبق في كل من المغرب وتونس لرصد درجة التوافق والاختلاف القائمة بين هذه النصوص، وتحديد أيها أولى بالتمسك والافتداء من أجل خلق رؤية موحدة بين الجارات الثلاث، وتجدر الإشارة إلى أن المقارنة غلب عليها الطابع الشكلي في العديد من الأجزاء في الرسالة نظرا للاختلافات الكبيرة الموجودة بين هذه التشريعات بما يصعب من المقارنة الموضوعية التي لم يخلو منها البحث في بعض الأحيان، أي أن الإشارة إلى أوجه الشبه والاختلاف جاءت بشكل متفرق ضمن البحث .

- المنهج الوصفي: لم يخلو البحث من عملية وصف وتفسير لحقائق سبق لها الفقهاء في المجال الضريبي أو حتى الإداري من خلال سرد المفاهيم وما يرتبط بها من خصائص.

الخطة المتبعة:

بناء على الإشكالية التي سبق طرحها تراءت مجموعة من التقسيمات التي تعتمد في معظمها على التعرض لمنازعات الوعاء ثم لمنازعات التحصيل، نظرا لكون هذا الموضوع تتحكم في معالجته مجموعة من القواعد الإجرائية فإنه من مفيد التركيز عليها لذلك فإنه سيتم تقسيمه إلى بابين:

أما الباب الأول فتم التعرض فيه إلى مفهوم منازعات الضرائب المباشرة والآليات الإدارية المعتمدة في فض المنازعة من خلال تقسيمه إلى ثلاثة فصول، في حين تم التطرق إلى دور القضاء في فض هذا النوع من المنازعات ضمن الباب الثاني وذلك بالنظر إلى عظم وفعالية المهمة التي يمارسها هذا الجهاز وذلك بتقسيمه هو الآخر إلى ثلاثة فصول، ونظرا للاختلاف الكبير بين التوجه الذي يتبناه كل من المشرع الجزائري والمغربي باختيارهما لعرض منازعات الضرائب المباشرة على القضاء الإداري، في حين يتبنى المشرع التونسي توجهها غريبا نوعا ما في اختياره للقضاء المختص بالفصل في هذا النوع من المنازعات من خلال تدخل نوعين من الجهات القضائية أي القضاء العادي والإداري، فقد خصص لها الفصل ثالث ضمن الباب الثاني.

وعليه ظهرت الخطة المتبعة على الشكل الآتي:

- الباب الأول: مضمون منازعات الضرائب المباشرة وتسويتها في المرحلة الإدارية.
- الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة.
- الفصل الثاني: نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن.
- الفصل الثالث: عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن.

مقدمة

- الباب الثاني: دور القضاء في فض منازعات الضرائب,
- الفصل الأول: ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي.
- الفصل الثاني: إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي.
- الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء التونسي.

صعوبات البحث:

- في هذا الإطار تجدر الإشارة إلى بعض الصعوبات التي اعترضت عملية البحث في ميدان منازعات الضرائب المباشرة كدراسة مقارنة جمعت بين التشريع الجزائري والمغربي والتونسي ويمكن إجمالها فيما يلي:
- لازالت الأنظمة في هذه الدول تعاني من ظاهرة الجمود والإجحاف في التعامل مع البحث العلمي بوضع صعوبات لتواصل بين الباحثين أو بين الباحث والمصادر الأكاديمية، قد يصل الأمر إلى حد الطرد من المؤسسة العلمية لمجرد أن الباحث أجنبي وهو الواقع الذي صادفنا في تونس أو صعوبة الحصول على رسائل الاستقبال فهم يخلطون أوراق السياسة وخلافاتها بأعمال البحث العلمي.
 - ندرة الأحكام والقرارات القضائية المنشورة خاصة في الجزائر.
 - عزوف إدارة الضرائب بالجزائر والدول المقارنة عن تقديم أي توضيحات عن أعمالها في مجال المنازعات بحجة السر المهني، ناهيك عن ما تشهده من امتناع عن تقديم أي معلومات إحصائية حديثة على مستوى مواقعها الإلكترونية.

الباب الأول:

مضمون منازعات الضرائب المباشرة

وتسويتها في المرحلة الإدارية

الباب الأول:

مضمون منازعات الضرائب المباشرة وتسويتها في المرحلة الإدارية

يتناول التشريع الضريبي بصفة عامة العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، ونظرا لكون تنظيم العلاقة بين طرفين يستلزم تحديد حقوقهما والتزاماتهما المتبادلة، فالقانون الضريبي باعتباره فرعا من فروع القانون العام فإنه يحدد العلاقة بين طرفي المعاملة الضريبية والتي تعد هي الأخرى من قبيل روابط القانون العام.

فطبيعة هذه العلاقة تجعل من إدارة الضرائب في مركز متميز عن المكلف بالضريبة، إلا أن غاية كل مشروع في العادة هي تحقيق قدر من التوازن بين طرفي العلاقة، وبصفة خاصة الامتيازات المقررة للإدارة والضمانات الواجب توفيرها للمكلف بالضريبة، والإخلال بهذا الهدف من شأنه فتح باب واسع للتنازع بين الطرفين.

فالمنازعة الضريبية على اختلاف مفاهيمها لا تكتسي صبغة واحدة بل تأخذ أشكالا متعددة تبعا للمرحلة الضريبية التي ينشأ فيها النزاع فهناك نزاعات تظهر خلال مرحلة تحديد وعاء الضريبة وأخرى ترتبط بمرحلة تحصيلها.

كما أنه لا يمكن إنكار الطابع المتميز لمنازعات الضرائب المباشرة باعتبارها المجال المعني بالبحث فهي منازعات تمر بعدة مراحل لتسويتها؛ أي أنها لا ترفع إلى القضاء ابتداء بل لابد من مرحلة إدارية قبل رفعها أمام القضاء، وذلك بممارسة طعن إداري مسبق أو الطعن أمام اللجان الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء، إلا أن تطبيق الأسلوبين معا يختلف من تشريع إلى آخر في كل من الجزائر والمغرب، ومع ذلك فهناك من التشريعات ما لا تأخذ بهذا الحل مطلقا كما هو الحال في التشريع التونسي.

الباب الأول: مضمون منازعات الضرائب المباشرة وتسويتها في المرحلة الإدارية

ويأتي تطبيق هذا الأسلوب بغية تمكين الإدارة من فرض رقابة ذاتية على أعمالها ولتخفيف العبء على القضاء، وعليه قد تعمل الإدارة في سبيل ربط الضريبة أو تحصيلها على ارتكاب الأخطاء عن طريق مخالفة الإجراءات أو قد تعمل على تطبيق المقتضيات القانونية المتعلقة بها تطبيقا غير سليم، ومن هنا كان لزاما فرض رقابة دائمة على أعمال الإدارة إما بإحداث جهة إدارية لتلقي تظلمات المكلفين بالضريبة أو بإنشاء لجان تتمتع بالقدر الكافي من الاستقلال والحياد لحل مثل هذه المنازعات، وهو ما يدفع إلى التساؤل عن حظوظ المكلف بالضريبة في منازعات الضرائب المباشرة في الحصول على الضمانات التي خولها له المشرع الجزائري والمقارن بإجباره على إتباع الطريق الإداري في حل المنازعة دون المساس بحقوق الخزينة العامة؟

هذا ما سيتم التطرق إليه من خلال الفصول التالية:

- الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة.
- الفصل الثاني: نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن.
- الفصل الثالث: عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن.

الفصل الأول:

ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

تحتل المنازعة الضريبية مكانة رفيعة بين خانات المنازعات القضائية بصفة عامة ولا عجب في ذلك فهي منازعة تجمع بين طرفين لم تهدأ علاقتهما عبر العصور ولم تعرف لها مستقر أو مرسى وهما الدولة والفرد، ففرض الضريبة منذ وجودها يثير إشكالا كبيرا على اعتبار أن مفهومها لم يرتبط في المجتمعات النامية ومنها الجزائر وجارتها تونس والمغرب بمفاهيم الواجبات نحو الدولة، بل لازالت ترتبط في أذهان الكثير من المكلفين بالضريبة بسلطة الدولة، غير أن هذا لا ينفي وجود بعض الفئات المثقفة والثرية التي تخرج عن إطار هذا التأويل.

وعليه فالسلوكيات السلبية التي يمارسها الخاضعين للضريبة تتحكم فيها هواجس عدة كغياب المواطنة وسيطرة هاجس الجشع نحو الثراء، وغياب التفكير في واجب التضامن والمشاركة في أعباء الدولة بالإضافة إلى انتشار ظاهرة الفساد في مختلف المستويات ضمن مؤسسات الدولة بما يؤدي إلى سوء تسيير النفقات العامة التي يساهم فيها المواطن، فكل هذه الأسباب وغيرها سيطرت على طرفي العلاقة إدارة الضرائب والخاضعين لها.

وعلى هذا الأساس فإن المنازعة الضريبية لا تخلو من أخذ ورد بين طرفيها على اعتبار أن فرض الضرائب لا يعد أمرا هيئا فغالبا ما يلقي مقاومة من طرف المكلف بالضريبة ويقابله عمل إدارة الضرائب في توفير الموارد المالية للخزينة العامة فيترتب عن تلك الوضعية خلافات ومنازعات بين هاذين الطرفين، لذا فإن الهدف من إقرار حق التنازع في المجال الضريبي هو ضمانة لأمرين:

- حق الإدارة الضريبية في الدفاع عن المال العام.
- حق المكلف بالضريبة الذي يسير في الموازاة مع مبدأ شرعية الضريبة أي الإمكانية المعترف بها للدفاع عن حقوقه في حالة المساس بها.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وقد تنبه المشرع في كل من الجزائر والمغرب وتونس إلى هذه الوضعية فاعترف للمكلف بالضريبة بحقه في المنازعة بناء على الأسس الجبائية المعتمدة من قبل إدارة الضرائب وفتح أمامه مسالك متعددة من خلال وضع قواعد إجرائية تحدد له الكيفية التي تتم بها هذه المنازعة، وقبل ذلك فمن الأولى تحديد طبيعة هذه المنازعة حتى يتسنى تحديد الإجراءات التي تمر بها لتسويتها.

هذا ما سيتم التطرق إليه تفصيلا في المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم المنازعة الضريبية.

المبحث الثاني: أطراف منازعات الضرائب المباشرة.

المبحث الثالث: تحديد الطبيعة القانونية لمنازعات الضرائب المباشرة.

المبحث الأول:

مفهوم المنازعة الضريبية

تتميز العملية الضريبية بطابعها الإجرائي إذ تتم بإتباع إدارة الضرائب للإجراءات والتي من خلالها ترسم الإطار الذي تمارس فيه الإدارة صلاحياتها في عملية تحديد الأساس الضريبي وتقدير قيمة ما سيدفع من ضريبة، وذلك بعد ثبوت الواقعة المنشأة لها، والتي تثبت بتحقق دخل لدى شخص معين سواء كان طبيعيا أو معنويا أصبح مطالبا بدفع قسط منه لصالح الخزينة العامة باعتباره مكلفا بالضريبة، ولا ينحصر دور إدارة الضرائب في هذا الجانب فقط بل يمتد ليشمل قيامها بالإجراءات اللازمة لتتبع وتحصيل الدين الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.

إن تعدد وترابط هذه الإجراءات وتعقيدها انعكس على مفهوم المنازعة الضريبية نظرا لتشعب مجالاتها،

ليصبح

تحديد مفهوم هذه المنازعة أمرا مرهقا تعددت فيه الأقوال التي وضعها الفقهاء واختاروها كتعريف للمنازعة الضريبية التي يساهم في إحداثها العديد من العوامل التاريخية والقانونية والإدارية، خاصة وأن النزاع يدور في الأصل بين طرفين غير متكافئين إدارة الضرائب صاحبة السلطة العامة والمكلف بالضريبة صاحب الدخل الذي بذل لأجله جهدا كبيرا ليجد نفسه مجبرا على مشاركة الدولة فيه بدعوى المساهمة في النفقات العامة.

وعليه ومن خلال هذا المبحث سيتم معالجة مفهوم المنازعة الضريبية وتحديد أطراف النزاع ودراسة

الأسباب المؤدية لنشوبه أو التي تساهم في توسيع دائرته، وذلك ضمن المطالب التالية:

المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية.

المطلب الثاني: مميزات المنازعة الضريبية.

المطلب الثالث: أسباب المنازعة في الضرائب المباشرة.

المطلب الأول:

تعريف المنازعة الضريبية

إن المتتبع لمعنى المنازعة في اللغة العربية يجد لها عدة معاني يمكن أن تكون ذات فائدة في تحديد

مصطلح المنازعة الضريبية ومجالها، فمن المسلم به في علم المصطلحات أن دلالة أي مصطلح سواء كان

قانونيا أم سياسيا أم اقتصاديا يستند على الدلالة اللغوية.

الفرع الأول: المعنى اللغوي:

ويقصد بالمنازعة الضريبية من الناحية اللغوية كما أوردها ابن منظور في كتابه لسان العرب ما يلي:

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

- المنازعة⁽¹⁾: من نزع: نزع الشيء نزعاً، فهو منزوع ونزيع. ومنازعة الكأس: معاطاته، قال الله

عز وجل: (يَتَنَازَعُونَ فِيهَا كَأْسًا لَا لَغْوٌ فِيهَا وَلَا تَأْتِيمٌ) يتعاطون والأصل فيه يتجادبون، ويقال نازعني

فلان بنانه أي صافحني، والمنازعة المصافحة، قال الراعي:

يُنَازِعُنَا رُحْصَ البَنَانِ، كَأَنَّمَا يُنَازِعُنَا أَهْدَابَ رِبْطِ مَعْضِدِ

والمنازعة: المجادبة في الأعيان والمعاني ومنه الحديث: (أنا فرطكم على الحوض فلا ألفين ما نوزعت

في أحدكم فأقول هذا مني)، أي يجذب ويأخذ مني. والنزاعة والمنزعة: الخصومة، والمنازعة في الخصومة:

مجادبة الحجج فيما يتنازع فيه الخصمان، وقد نازعه منازعة ونزاعاً: جاذبه في الخصومة، قال ابن مقبل:

نازعت ألبابها لبي بمقتصر

... والتنازع التخاصم، وتنازع القوم اختصموا، وبينهم نزع أي خصومة في الحق.

- الضريبة⁽²⁾: واحدة الضرائب التي تأخذ في الأرصاء والجزية، ونحوها ومنه ضريبة العبد: وهي غلته،

وفي حديث الحجام: كم ضريبتك؟ الضريبة ما يؤديه العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه، وهي

فعلية بمعنى مفعولة وتجمع على ضرائب ومنه حديث الإماء اللاتي كان عليهن لمواليهن ضرائب،

يقال ضريبة عبدك في كل شهر. والضرائب: ضرائب الأرضيين وهي وظائف الخراج عليها، وضرب

على العبد الأتاوة ضرباً: أوجدها عليها بالتأجيل. والاسم الضريبة.

وبذلك يكون المعنى اللغوي للمنازعة الضريبية يتمثل في المجادبة في الحجج فيما فرض من خراج

على العبد من سيده أي بين الحاكم والرعية فيما فرض عليهم من خراج.

(1)- أبو الفضل جمال الدين محمد ابن مكرم (ابن منظور)، لسان العرب، الجزء 14، دار صادر، بيروت، 2003، ص163.

(2)- أبو الفضل جمال الدين محمد ابن مكرم (ابن منظور)، لسان العرب، الجزء 09، دار صادر، بيروت، 2003، ص29.

الفرع الثاني: المعنى الاصطلاحي:

يفرض تحديد معنى المنازعة الضريبية أولاً تحديد المقصود بمصطلح المنازعة التي تشير إلى وجود خلاف بين شخص وآخر يدين كل منهما أحقيته في الشيء موضوع الخلاف، وعليه فالمنازعة تعني وجود تعارض بين ادعاءات طرفين لم يتحقق التوفيق بينهما ويطلب إلى القاضي التدخل للفصل فيه. فوجود المنازعة بهذا المفهوم يعتبر شرطاً لازماً لكي يباشر القاضي وظيفته وإن كان هناك من يرى بأن الدولة لم تعد تنظم القضاء بقصد الفصل في المنازعة وإنما لتؤكد إرادتها التي عبرت عنها بواسطة التشريع في الحالات المحددة وأنه في أغلب الحالات يؤدي إلى الفصل في المنازعة بين الطرفين⁽¹⁾. تعددت المفاهيم التي قدمها الفقه للمنازعة الضريبية فالبعض يتبع مفهوماً ضيقاً والآخر يتبع مفهوماً واسعاً، كما اهتم جانب منهم بموضوع النزاع في حين ذهب الجانب الآخر منهم إلى التركيز على الإجراءات المتبعة في حل النزاع وهو ما سيتم توضيحه في ما يلي:

الفقرة الأولى: المعنى الواسع:

عرف جانب من الفقه المنازعة الضريبية بقوله أن: «المنازعة الضريبية تشمل مجموعة الإجراءات التي ينظمها القانون الضريبي والتي تحدد قواعد الشكل والمواضيع اللازمة لتطبيق أحكامه»⁽²⁾. يشمل هذا التعريف العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية في جميع حالاتها سواء في الوضعية العادية التي لا خلاف فيها وسواء في حالة وجود خلاف بين الطرفين.

(1) - محمد حامد عطا، المنازعة الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2005، ص 33.

- كمال العياري، النزاعات الجبائية، مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس، 2006، ص 07.

- د. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 07.

(2) - محمد حامد عطا، المرجع السابق، ص 40.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

ويعرفها جانب آخر بأنها: «الخلافاً التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية حيث تباشر اختصاصها كسلطة ضريبية، والقواعد التي يقرها القانون للفصل فيها»⁽¹⁾.

كما تعرف بأنها: «الخلافاً الذي يثور بين إدارة الضرائب والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها قانون الضريبة أو أي قانون آخر»⁽²⁾.

أما عن الفقه المغربي فقد عرفها في الجزائر الأستاذ سعد بن سحلي بقوله: "أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى"⁽³⁾.

وعن الفقه المغربي فقد عرفها الأستاذ عبد الرحمن أبليليا بقوله: «الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلافاً بين المكلف والإدارة الجبائية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تصنيفها أو تحصيلها، ومن جهة أخرى تعني المسطرة الإدارية والقضائية المقرر قانوناً سلوكها لتسوية هذا الخلافاً»⁽⁴⁾.

كما عرفها عن الفقه التونسي الأستاذ محمد عاشور بقوله: «هي مجموعة من الإجراءات القانونية العادية وغير العادية المعمول بها في النزاعات القائمة بين المكلف بالدفع وإدارة الضرائب بمناسبة عمليات مراقبة الوعاء أو التحصيل الضريبي المفروضة على المكلف بالضريبة»⁽⁵⁾.

(1)– GAUDEMET (P.M.), MOLINIER (J.), Finance publiques, tome 02, MONTCHRESTIEN, 1988, p.310.

(2)– رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية للتوزيع والنشر، القاهرة، 2006، ص18.

(3)– ورد في مرجع د. حسين فريجة، المرجع السابق، ص 08.

(4)– د. محمد مرزاق، عبد الرحمن أبليليا، النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب، طبعة أولى، مطبعة أمنية، الرباط، 1996، ص05.

(5)– ورد في مرجع د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هوم، الجزائر، ص09.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

ويبدو من التعريفات المتقدم ذكرها أنها لا تميز بين الجهة التي تنتظر في المنازعة المثارة سواء كانت أمام الإدارة الضريبية نفسها أو أمام جهة إدارية أو قضائية مستقلة ، في حين أن طلب المكلف من الإدارة الضريبية نفسها لا يعدو أن يكون التماساً بإعادة النظر في مسألة أو عمل قانوني اتخذته الإدارة الضريبية ، من دون أن يتصف هذا الطلب بالمنازعة لسببين :

- أما السبب الأول: فمن الناحية الموضوعية لا يمكن نسبة الخصومة إلى الإدارة الضريبية في هذه المرحلة بالذات لكونها لم تتخذ موقفاً نهائياً بشأن المسألة التي أثارها المكلف.

- أما السبب الثاني : فمن الناحية الشكلية فإن المنازعة الضريبية يجب أن تنتظرها جهة أخرى مستقلة عن الإدارة الضريبية مما يجعل الخصومة بين طرفيها واضحة ومحددة ونهائية.

لكل ما تقدم يمكن تعريف المنازعة الضريبية بأنها: كل خصومة بين المكلف والإدارة الضريبية مستندة إلى الأعمال القانونية الصادرة بموجب أحكام القانون الضريبي بمعناه العام، والمثارة أمام جهة قضائية أو ذات اختصاص قضائي.

الفقرة الثانية: المعنى الضيق:

ويركز أصحاب هذا الاتجاه على موضوع النزاع أو الواقعة المنشئة للنزاع دون الإجراءات المقررة للفصل فيه، وهو ما نستشفه من خلال سرد البعض منها:

تعرف بأنها: «المنازعات المتعلقة بالتطبيقات الفردية للقانون الضريبي»⁽¹⁾، وفي تعريف آخر قالوا هي: «المنازعات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها»⁽²⁾ أي المنازعات المتعلقة بالالتزام بالوفاء بها.

(1)- TROTOBAS (b.), COTTERET (j.m.), Droit Fiscal, 4ème édition, p. 286.

(2)- إبراهيم المنجي، الطعن بالنقض الضريبي، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الاسكندرية، 2006، ص 14.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

ويرى الأستاذ أحمد الورفلي عن الفقه التونسي بأن المنازعة الضريبية هي التي تتعلق بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها مادامت تتضمن المنازعة في صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة وليس بموضوعها بصفة مباشرة⁽¹⁾.

فهم بذلك يخرجون كل ما يتعلق بالضرائب والرسوم بصفة غير مباشرة ومن قبيل ذلك مثلا الدعاوى التي يرفعها بعض الأفراد لمطالبتهم برد ضرائب أو رسوم كانوا قد دفعوها بدلا منهم، فمثل هذه الدعاوى لا تتضمن منازعة ما في صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة كما أنها تمس الضريبة بصفة غير مباشرة، كما تستثني أيضا الخلافات التي تثار أحيانا بين الهيئات الإدارية حول الضرائب كأن تنازع الحكومة المركزية إحدى البلديات حقها في فرض نوع من الضرائب أو الاستقلال بحصيلة دون غيرها من الأشخاص العامة.

ويذهب رأي آخر إلى القول بأن المنازعة الضريبية بمعناها الضيق تقتصر على المنازعات المتعلقة بالربط دون التحصيل⁽²⁾، وهو ذاته الرأي الذي تبناه الفقيه المغربي الدكتور عبد القادر التعلاتني إذ يرى أن منازعات التحصيل رغم صبغتها الجبائية، إلا أنها تبقى محصورة في إطار الجانب الشكلي لقرارات الربط الضريبي⁽³⁾، ومع ذلك فلا يمكن إنكار صفة التنازع حتى وإن تعلق الأمر بالجوانب الشكلية فالمكلف بالضريبة ينازع في صحة الإجراءات المتبعة في اتخاذ قرارات التحصيل.

وبذات الموقف يقر القاضي التونسي كمال العياري فيرى بأنها جملة العمليات التي تنجز لغاية ضبط وتقدير المادة الخاضعة للضريبة وهي بذلك تشكل القاعدة التي تطبق عليها الضريبة⁽⁴⁾.

(1) - كمال العياري، المرجع السابق، ص 53.

(2) - زكريا محمد بيومي، منازعات الضرائب في ربط و تحصيل الضريبة، دار الاتحاد العربي، القاهرة، 1974، ص 07.

(3) - عبد القادر تعلاتني، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الطبعة الثانية، الأحمديّة، المغرب، 2001، ص 05.

(4) - كمال العياري، المرجع السابق، ص 53.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وعليه فإن المنازعة الضريبية هي التي تخول للجهة التي تبت فيها صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية والتنظيمية وفي حالة ما تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا للضريبة، وهذا لا يتحقق إلا في حالة النزاع في أساس الضريبة واحتسابها والذي يهدف المكلف من ورائه إسقاطا كليا أو جزئيا للضريبة.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن معنى المنازعة الضريبية تشمل شقا موضوعيا وآخر شكليا، أما الأول فيرتبط بالواقعة المنشئة للنزاع والتي تحدث نتيجة القيام بإحدى العمليات الجبائية المرتبطة بأساس فرض الضريبة أو في حالة تحصيلها، في حين يقصد بالجانب الشكلي الإجراءات المقرر إتباعها لحل هذا النزاع، إذ لا جدوى من الاقتصار على تحديد معنى المنازعة دون القواعد المقررة للفصل فيها، أما فيما يتعلق بالجانب الجزائي فإنه يخرج عن إطار المنازعة الضريبية فهو يرتبط بالجريمة الجبائية.

وعليه فالمنازعة بهذا المعنى أشمل من الدعوى الضريبية التي تعني حق الشخص في المطالبة أمام القضاء، فالمنازعة الضريبية تبدأ منذ نشوء الحق الضريبي في ذمة شخص معين، وقبل أن يقرر القانون لصاحبه الحق في رفع الدعوى القضائية للمطالبة به.

ومن خلال معنى المنازعة الضريبية يمكن إجمال عناصرها في ما يلي⁽¹⁾:

1- أن يكون أحد طرفيها إدارة ضريبية: فالمنازعة التي تكون بين طرفين لا يمثل أحدها الإدارة الضريبية لا تعد منازعة ضريبية، حتى لو تعلقت بالضريبة كما سبق بيانه.

2- أن تتعلق المنازعة بعمل من الأعمال الضريبية: بمعنى أن تكون المنازعة متعلقة بما تقوم به الإدارة الضريبية من أعمال مرتبطة بدين ضريبي وأهمها عمليات الأساس والتحصيل ، وعليه لا يمكن اعتبارها كذلك كلما كانت الإدارة الضريبية طرفا فيها لأنها عبارة عن وحدة إدارية كغيرها في الهيئات

(1)-د.رمضان صديق محمد، المرجع السابق، ص 22.

الإدارية الأخرى كالمنازعات التي تكون بينها وبين موظفيها، أو المتعلقة بتسيير أعمالها وتخضع فيها لقوانين العقود الإدارية أو القانون المدني وغيرها من القوانين.

3- أن يكون المرجع فيها لقانون ضريبي: أي أن الخلاف يكون حول تفسير القانون الضريبي أو تأويله أو تطبيقه على الوجه الصحيح، ومن ثمة لا تعد منازعة ضريبية تلك المتعلقة بتفسير قوانين أخرى ولو كانت مرتبطة بالأعمال الضريبية التي تختص بها الإدارة الضريبية، كالمنازعة بينها وبين المكلف بخصوص إصداره شيك لصالحها دون رصيد.

المطلب الثاني:

مميزات المنازعة الضريبية

تتمتع المنازعة الضريبية بذاتية خاصة تميزها عن غيرها من المنازعات الأخرى، إذ تتعلق في الغالب بالفصل في حقوق مالية تدعيها الدولة واقعة في ذمة المدعي وهو المكلف بأدائها، يحاول بدوره إثبات براءة ذمته من هذا الإدعاء أو أن الحق المالي المطالب به أقل مما هو عليه في النزاع، كما أن الحق المالي المتنازع فيه يختلف عن غيره من الحقوق المالية المتنازع فيها في الدعاوى الأخرى غير الضريبية حيث يكون المدعى عليه فيها دائنا بمال حصل عليه فعلا، أو يحصل على مقابله سلعة أو خدمة أديت له، بخلاف الدين الضريبي حيث يلزم المكلف بأدائه جبرا دون أن يكون قد حصل على المقابل بصفة مباشرة.

هذا إلى جانب التطور التاريخي الذي مرت به المنازعة الضريبية وما شهدته من ظروف متقلبة أكسبتها طابعا متميزا خاصة وأنها ترتبط بتطبيق القانون الذي لا يتوقف عن التغيير المستمر الأمر الذي يجعلها تتسم بالشثات والخصوصية وهو ما سيتم بيانه في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: تشتت المنازعة الضريبية

ساهمت العديد من العوامل في شتات المنازعة الضريبية منها ما كان بسبب عوامل تاريخية وأخرى موضوعية كما هو موضح في ما يلي:

الفقرة الأولى: العوامل التاريخية:

أدى التطور التاريخي للمنازعة الضريبية كما سيأتي بيانه إلى تعدد الهيئات المختصة بالفصل فيها ذلك أن الحق المالي موضوع المنازعة الضريبية يقره أحد أطراف الدعوى وينازع فيه الطرف الآخر، إما لعدم وجود مستند محدد لقيمة هذا الحق، أو لارتباط الضريبة محل النزاع بوقائع ومعاملات يصعب على الطرف الدائن بها متابعتها والتأكد منها، أو لقيام المدين بإخفاء الحقيقة تهربا من أداء كل أو جزء من المبلغ المستحق عليه، مما يجعل تحديد هذا الحق تقديريا من وجهة نظر أي من طرفي النزاع⁽¹⁾.

ولهذا فقد حرصت التشريعات الضريبية على أن لا ينظر القضاء في هذه المنازعة بمجرد قيامها، بل تركت فرصة لطرفيها في أن يجلسا بعيدا عن ساحة القضاء، للتفاوض في موضوع المنازعة وقيمة الضريبة، سعيا لتقريب وجهة نظرهما، ويتفقا دون إحالة الأمر للقضاء للنظر فيه على هدى ما تم إقراره من قبل.

فالمنازعة الضريبية تمر بمرحلتين إذ تتولى كل من الإدارة واللجان صلاحية فض النزاع في المرحلة الأولى وإلا تم نقله إلى القضاء كمرحلة ثانية والتميز هو الآخر بتنوعه⁽²⁾، فهناك من يمنح فيه الاختصاص للقضاء الإداري كما هو الحال في الجزائر والمغرب، ومنه من يمنح الاختصاص للقضاء العادي والإداري معا الأمر الذي جعل المنازعة لا تعرف القدر الكافي من التنظيم والنجاعة وأدى إلى غياب رؤية تشريعية

(1) - د. رمضان صديق محمد، المرجع السابق، ص36.

(2) - محمد بوغالب، ((الرقابة الإدارية و القضائية في مجال المنازعات الضريبية))، مجلة المناظرة، عدد 12، 2008، مطبعة الجسور، وجدة، ص03.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

واضحة في هذا المجال بما يفقد المكلف ثقته بحقه في التقاضي، هذه الثقة إن تحققت قد ترجع على الإدارة بنتائج غير مرغوبة.

ذلك أن منح السلطة القضائية فرصة لترتيب عملها يمكنها من الضغط على الإدارة الضريبية التي لم تتعود على هذا الوضع ولا حتى على احترام حقوق المكلف بالأداء منذ فترة طويلة، فقد كانت الضريبة دائما ولازالت محل رفض وتمرد من قبل المكلف بها عبر التاريخ البعيد، فمن مظاهر الاحتجاج الضريبي قديما ذلك الذي عرفته الحضارة الفرعونية حيث كان الفراعنة يوزعونها على عامة الشعب بينما استثنى رجال الجندية والكهنة من أدائها، ونفس الاستبداد عرف إبان الحقبة الرومانية.

كما ارتبط مولد النظام الضريبي الحديث بنشأة المجالس النيابية في الدول الأوروبية عقب الحروب المريرة التي خاضتها الشعوب ضد حكام هذه الدول والتي كانت أهم أسبابها الضرائب الجائرة التي دأبت النظم الحاكمة على فرضها دون الرجوع إلى الشعب الذي تحمل وحده عبء الضرائب بينما تمتع النبلاء بالمزايا والإعفاءات المالية.

وقد بدأت بوادر الإصلاح الضريبي في بريطانيا بصدور وثيقة إعلان الحقوق التي نصت على ضرورة الحصول على رضا ممثلي المكلفين بها قبل فرض أي ضريبة، كما تبنت الثورة الفرنسية 1789 مبدأ عدم شرعية أي ضريبة لا يقرها البرلمان⁽¹⁾.

(1)- د. رمضان صديق محمد، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، دون دار نشر، 1997، ص5، 6.
-د.عاصم أحمد عجيبة، د.محمد رفعت عبد الوهاب، د.أحمد عبد الرحمن شرف الدين، مبادئ التشريع الضريبي، نهضة مصر، القاهرة، ص7.
-أحمد قيش، المنظومة الجبائية المحلية بين إشكالية التنازع وحركية التقاضي، رسالة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2000-2001، ص04.

وهناك من يرى بأن المنازعة الضريبية أريد لها أن تنشئت وتضيع، لأن في ذلك ضياع لحقوق المكلف بالأداء وحفاظ على مصالح الإدارة التي ظلت لفترة طويلة تبحث عن تمويل الخزينة دون أن تعباً بحقوق الطرف الآخر⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: العوامل الموضوعية:

ويقصد بذلك ارتباط موضوع المنازعة بمادة ضريبية تتميز بتعدد مجالات وميادين تطبيقها إذ لا يمكن حصرها في نطاق ضيق، فقانون الضرائب يطبق على النشاطات التجارية، والفلاحية، والصناعية، كما يخضع له أيضا أصحاب المهن الحرة... وغيرها، فتشعب هذه المجالات يفقدها في الغالب القاسم المشترك الجامع بينها الأمر الذي سيؤثر مباشرة على المنازعة الضريبية، فإن كان القانون الذي تخضع له الضريبة يتسم بالتعدد والتشابك فمن المنطقي أن يتميز النزاع الناشئ عن تطبيقه بنفس الميزة.

وما تجدر الإشارة إليه في هذا الصدد أن خاصية التشتت لها تأثير سلبي على المنازعة الضريبية سواء من الناحية القانونية، فهو يفتح للمشرع مجالا واسعا للوقوع في التناقض وعدم التنسيق بين نصوص القانون الضريبي المتعددة، و سواء من الناحية القضائية بإمكانية إصدار أحكام متناقضة خاصة في الدول التي تمنح الاختصاص القضائي لكل من القضاء العادي والإداري كما هو الحال في تونس، مما يضعف عجلة تطوير الإدارة الضرائب ذاتها لأن عملها سيكون فاقدا للصرامة القانونية اللازمة لافتقاده للرقابة القضائية الجادة.

أما من الناحية الواقعية فإن التشتت يضعف من الثقافة الجبائية لدى المكلفين بالأداء والمهتمين بالقانون الجبائي من محامين وغيرهم ولعل قلة المتخصصين في هذا الفرع القانوني تؤكد هذا الرأي بالمقارنة

(1) - كمال العياري، النزاعات الجبائية، المرجع السابق، ص 27.

- كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، الطبعة الثانية حسب قانون المالية 22 ديسمبر 2008، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2009، ص 45.

مع الفروع الأخرى، وبين هذا وذاك يسجل ضياع حقوق المكلفين بالأداء لأسباب بسيطة تتعلق بعدم معرفة الجهة المختصة، أو الآجال وغير ذلك من الإجراءات.

إنّ هذا الواقع فرض على العديد من المشرعين توحيد القواعد الإجرائية والموضوعية التي تخضع لها المنازعة الضريبية وذلك بصياغة منظومة قانونية خاصة بها، وقد كانت تونس من الدول المغاربية السبّاقة في هذا المجال حين أصدر المشرع التونسي مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية سنة 2000⁽¹⁾، تلاها فيما بعد المشرع الجزائري بإصداره لقانون الإجراءات الجبائية سنة 2002⁽²⁾، أما المشرع المغربي فلم يفرد لها نص خاص وإنما اكتفى بتنظيمها ضمن المدونة العامة للضرائب⁽³⁾ في الكتاب الثاني الموسوم بالمساطر الجبائية في القسم الثاني منه بعنوان المنازعات المتعلقة بالضريبة.

الفرع الثاني: خصوصية المنازعة الضريبية:

تكمن خصوصية المنازعة الضريبية في دورها الأساسي في ضمان ذلك التوازن الهش بين قبول الضريبة ورفضها من طرف المجتمع المدني وجمهور الملزمين بها على وجه الخصوص، حيث تلعب أي منازعة صمام الأمان الذي يحافظ على درجة معينة من الضغط والحيلولة دون الانفجار⁽⁴⁾، وذلك من خلال إجراءات المنازعة التي تساهم في الاقتطاع الضريبي كالتزام دستوري وتمكين المكلف من إفراغ عنصر رضاه وسخطه من هذا الاقتطاع في إطار قانوني منظم.

- (1)- القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المصادق على مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .
- (2)- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية.
- (3)- المحدثّة بموجب المادة 05 من قانون المالية رقم 43/06 لسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 31 ديسمبر 2006.
- (4)- محمد شكيري، ((خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 75، سنة 2007، ص32.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وتختلف المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات الأخرى سواء كانت ضمن المنازعات الإدارية أو العادية وذلك بالنظر إلى خصوصيتها التي يمكن إرجاعها إلى الأسباب التالية:

- خضوع موضوع المنازعة لقانون ضريبي.

- ازدواجية الاختصاص في الفصل فيها.

- إتباع إجراءات مختلفة عما هو سائد في بقية الدعاوي.

الفقرة الأولى: خضوع موضوع المنازعة للقانون الضريبي:

كما هو معلوم أن القواعد القانونية التي تنظم العلاقات التي تكون الدولة طرفاً فيها باعتبارها صاحبة السلطة والسيادة تعتبر من قواعد القانون العام، ولما كان القانون المالي بصفته ينظم ميزانية الدولة والضرائب والقروض وكلها مسائل تظهر فيها الدولة كممثلة للجماعة، فإنه يعتبر من فروع القانون العام ولا يمكن إخضاعه لقواعد القانون الخاص.

ويعد القانون الضريبي شطراً من القانون المالي المتضمن لمجموعة القواعد القانونية المنظمة لعلاقة الدولة بالأشخاص فيما يخص حقوق الخزنة العامة⁽¹⁾.

وقد كان القانون الضريبي إلى عهد غير بعيد يعتبر أحد موضوعات القانون الإداري، ولكن أخذ يستقل عنه شيئاً فشيئاً، حتى أصبح من المسلم به فقها وقضاء استقلاليته وأن له ذاتيته التي تجعل منه فرعاً من فروع القانون العام ومن أبرز الاختلافات الموجودة بينهما نذكر ما يلي:

1- بالنسبة للتنفيذ المباشر تستخدمه الإدارة الضريبية للحصول على مستحقاتها، أما القانون الإداري فإنه يفرض على الإدارة اللجوء إلى القضاء للحصول على حقوقها.

(1)- د. عاصم أحمد عجيلة، د. رفعت عبد الوهاب، د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، المرجع السابق، ص 17.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

2- يمكن إيقاف تنفيذ القرار الإداري إذا طلب ذلك من القضاء وقدر بأنه يتعذر تدارك نتائج التنفيذ، في حين لا يمكن تطبيق هذه القاعدة في القانون الضريبي لأنه يخضع لقاعدة وجوب تحصيل الضرائب في مواعيدها إلا بعد دفع ضمان مسبق.

3- عدم إمكانية تطبيق نظرية العقد في القانون الضريبي لأن الضريبة تنشأ بالإرادة المنفردة لإدارة الضرائب في حين ينظم القانون الإداري في إطاره العقود الإدارية.

4- لا يعتمد القانون الضريبي إلا على مصدر واحد وهو التشريع خلافاً للقانون الإداري الذي تتعدد مصادره.

ومع ذلك لا يمكن إنكار العلاقة الموجودة بين الفرعين ذلك أن فئة المكلفين بأداء الضريبة الخاضعين للقانون الضريبي هم أنفسهم يخضعون إلى القانون الإداري مع غيرهم من فئات المجتمع، ولما كان القانون الإداري ينظم مرافق الدولة ومصالحها فإن القانون الضريبي يستعين به في كثير من الحالات، بل حتى فيما يخص الجانب القضائي حين يختص القضاء الإداري بالفصل في المنازعة الضريبية كما سيأتي بيانه.

الفقرة الثانية: ازدواجية الاختصاص:

لقد كان لظهور ازدواجية القضاء في فرنسا بعدما شهدت أحداث تاريخية طال فيها الصراع بين الإدارة والقضاء، والرغبة في إخضاع الإدارة للرقابة بما يدعم فكرة دولة القانون⁽¹⁾، فنتج عنه ظهور جهازين قضائيين عادي وإداري، هذا الواقع الذي تأثرت به العديد من الدول في العالم بما فيها الدول المغاربية، فقد

(1) - عبد الواحد القريشي، القضاء الإداري ودولة الحق والقانون بالمغرب، الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، الدار البيضاء، المغرب، ص 55.

أحدثت تونس المحاكم الإدارية سنة 1972 وتلتها المملكة المغربية سنة 1990 وأخيرا الجزائر في سنة 1998⁽¹⁾.

ومع ذلك لم تجمع كلها على إخضاع المنازعة الضريبية لاختصاص القضاء الإداري على اعتبار أن أحد أطرافها الدولة ممثلة في وزارة المالية المستعملة لامتيازات السلطة العامة التي تجعلها في موقف أقوى من المكلف بالأداء، ففي تونس يختص بالمنازعة كل من القضاء العادي والإداري خالقا بذلك نوعا من الازدواجية القضائية في النزاع الواحد، وهو ما يخالف التوجه التاريخي العام الذي رافق المنازعات التي تكون الإدارة طرفا فيها بأن يتم الفصل فيها من طرف القضاء الإداري كقاعدة عامة ولا يتدخل القضاء العادي إلا بصفة استثنائية⁽²⁾.

الفقرة الثالثة: خصوصية الإجراءات المتبعة في النزاع:

تخضع المنازعة الضريبية إلى قانون خاص بها كما هو الشأن في تونس والجزائر أو قواعد إجرائية خاصة بها كما هو الحال في المغرب ومع ذلك فإنه في حالة النقص أو الغموض فإنه يتم الاستناد إلى

(1)- في تونس بموجب القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 01 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية المعدل والمتمم.

-في المغرب بموجب الظهير الشريف رقم 1-91-225 المؤرخ في 01-09-1991 القاضي بتنفيذ القانون 41/90 المحدث للمحاكم الإدارية، وتم إنشاء محاكم استئناف إدارية بموجب الظهير الشريف رقم 1-60-70 المؤرخ في 14/02/2006 القاضي بتنفيذ القانون رقم 80/03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية.

-في الجزائر بموجب المادة 152 من دستور 1996، ويخضع مجلس الدولة للقانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وعمله وتنظيمه، جريدة رسمية 37، أما المحاكم الإدارية فيحكمها القانون رقم 02/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية.

(2)- عبد الواحد القرشي، القضاء الإداري ودولة الحق والقانون بالمغرب، المرجع السابق، ص 55.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

قواعد المرافعات المدنية أو الإدارية على حسب الجهة المختصة، ومع ذلك تبقى لهذه القواعد الإجرائية ذاتيتها التي تميزها على بقية قواعد التقاضي الأخرى من عدة زوايا⁽¹⁾:

1- سرعة الفصل في المنازعة الضريبية بالمقارنة مع المدة المستغرقة في الدعاوى الأخرى والتي قد تمتد لسنوات عديدة⁽²⁾، فموضوع المنازعة يتعلق بنشاط يزاوله المكلف بالأداء، أو مال يديره، أو عمل يؤديه، بما يعني أن طول مدة الفصل سيضر بمصلحته لأنه لا يعرف قيمة الدين الضريبي الملزم به في نهاية مرحلة التقاضي الأمر الذي أوجب أن تنتظر هذه الدعاوى على وجه السرعة، حتى تستقر المراكز الضريبية للمكلفين بها، وبما يحقق مصلحة الخزينة العامة، لأنها ترتبط بحق الدولة المستخدم كمورد مالي للمساهمة في الإنفاق العام الذي تحدده الميزانية وهو أمر لا يحتمل التأجيل، وهو ما يبرر مبدأ الاستمرارية في تحصيل الضريبة حتى ولو كان النزاع أمام القضاء.

2- محاولة المشرع تبسيط الإجراءات، ومثاله إعفاء المتقاضين من وجوب إنابة محامي أمام المحكمة المختصة، ومع ذلك فإن مثل هذا الإعفاء يشكل في حد ذاته مصدرا للتعقيد فهو لا يعد ميزة حسنة في مثل هذه المنازعات، إذ تستخدم فيها آجال وشكليات لا نجد لها مثيل في غيرها من الدعاوى، وبما يعني محدودية تطبيق هذا الإعفاء في المنازعة الضريبية لأن صاحبها يبقى في حاجة إلى تدخل أهل الاختصاص للدفاع عن حقه، وهم الأشخاص الذين يتمتعون بدرجة واسعة في الميدان الجبائي

(1) - بلحسن الخلافي، ((حقوق الدفاع في التقاضي الجبائي من خلال مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية))، مجلة القضاء والتشريع، وزارة العدل، العدد 02، فيفري 2005، ص 134.

(2) - د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص 08.
- CHARLES (D.), Contentieux Administratif, DALLOZ, Paris, 1978, p.833.

والقادرين بحكم تكوينهم وعملهم على الإلمام بكل التفاصيل الجبائية وهم عادة المحامون والمستشارون الجبائيون والخبراء المحاسبون وغيرهم⁽¹⁾.

3- سرية الملف الضريبي محل المنازعة، لأنه يتعلق في الغالب بالنشاط الاقتصادي للمكلف بالضريبة وهي أمور يحرص على عدم إذاعة تفصيلاتها أو ما تربطه من علاقات تجارية أو مالية يمكن أن يستغلها منافسوه في السوق لغير صالحه، وهو ما يتعارض مع مبدأ علانية الجلسات الذي يحرص عليه القانون الإجرائي كقاعدة عامة، وعليه احتراماً لحق المكلف في الحفاظ على أسراره، فقد كفل له القانون ضماناً بإلزام الموظف بالإدارة الضريبية بعدم إفشاء الأسرار التي علمها عنه أثناء أدائه لوظيفته.

4- أن إثبات الحق في المنازعة الضريبية يحتاج إلى وسائل خاصة به خروجاً عن وسائل الإثبات المعتادة، فلا يتصور أن يعلق حق الدولة على يمين يؤديه المكلف أو على شهادة الشهود.

المطلب الثالث:

أسباب المنازعة في الضرائب المباشرة

إن المتمتع في المنازعة الضريبية يجدها واقعة في قبضة محكمة بما يضعف من مرتبة المكلف بالضريبة الذي يكون دائماً في مركز المطالب بالدين، وفي مقابل ذلك تمارس الإدارة الضريبية سلطات واسعة تتولى من خلالها تحديد وحصر وعاء الضريبة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيلها تطبيقاً للقانون الضريبي.

(1)- كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، المرجع السابق، ص32.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

فالعلاقة بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة تحكمها أعداد كبيرة من القرارات الإدارية مما يوسع من نطاق المنازعات التي تثور بين الطرفين، فتعتبر الإدارة المكلف بالضريبة الذي لم يبادر إلى سداد ما عليه في الآجال القانونية متهرب من مسؤوليته الجنائية، وعليه فهي تسعى من خلال هذه المنازعات إلى استرداد محاصيلها المالية باستعمال أساليب جبرية و التي يواجهها المكلف بالضريبة بالرفض لأنه يرى بأن الإدارة أخطأت في حقه عند تطبيق التشريع و التنظيم الجبائي، كما أن نظرة المواطن للضريبة لا زالت تحمل صورة خاطئة عنها في كونها واجب في حين أصبحت تشكل وسيلة تسيير مثل الوسائل الأخرى المتاحة لتسيير و بناء المؤسسات⁽¹⁾.

وبذلك يمكن إرجاع أسباب قيام المنازعة الضريبية إلى سببين اثنين هما: أسباب تشريعية أو قانونية، وأسباب إدارية وهو ما يتم التعرف عليه في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: الأسباب القانونية

يثير تطبيق القانون الضريبي العديد من الخلافات بين المكلف بالضريبة والإدارة المختصة، ومرد ذلك إلى تعقيد القانون الضريبي ويمكن إبرازه من عدة زوايا:

الفقرة الأولى: تعقيد النظم الضريبية المعاصرة:

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعا للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو النامية.

(1)– GHANEMI (M.A.), ((La Gestion Du Contentieux Fiscal Par L'administration Algérienne)), revue tunisienne de fiscalité, centre d'études fiscales, faculté de droit de sfax, n°03 , 2005 , p. 164.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وكما هو معلوم أن اختيار نظام للضريبة على الدخل أكثر تعقيدا من اختيار نظام لفرض الضريبة على الرؤوس، لأن الضريبة على الدخل تثير العديد من الأسئلة التي تتعلق بماهية الدخل، وأنواعه وأين ومتى يعتبر محققا، بخلاف الضريبة على الرؤوس التي يكون وعائها واضحا ومحددا بوجود الشخص ذاته بغض النظر عن دخله وثروته، ومع ذلك فإن هذا النوع لا يلقى قبولا في العصر الحديث لمنافاتها للعدالة ومقتضيات الكرامة الإنسانية.

فالنظام الضريبي الذي يتميز بتعددته وكثرة معدلاته واختلاف مواعيد تحصيله يعد نظاما معقدا يؤثر على العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة المسؤولة لأنه يصعب من مهمة موظفي إدارة الضرائب مما يؤدي إلى كثرة المنازعات⁽¹⁾، كما أن النظام الضريبي القائم على ضرائب نوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف لا يعبر عن القدرة الحقيقية بما يجعله بعيدا عن المقاييس العادلة لفرض الضريبة.

فاستحداث أي جباية يتطلب درجة من البناء على مستوى التصور والتقنيات والتطبيق، خصوصا أن هناك مزوج بتخفيض تأثير الاقتطاعات على رأس المال المنتج من جهة وتطوير درجة العدالة في النظام الضريبي من جهة أخرى، وهذه الأهداف تبدو متناقضة لاقتصاد العرض ولجباية العرض المتضمنان في برنامج الإصلاح الجبائي الذي يهدف إلى إلغاء النظام النوعي وضمان أفضل توزيع للعبء الجبائي عن طريق توسيع القاعدة وتخفيض الأسعار وأيضا تقوية ضمانات المكلفين بالضريبة⁽²⁾.

(1) - د. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، للفترة 1992-2003، منشورات بغدادي، الجزائر، ص 21.

(2) - عبد الفتاح بلخال، ، المشروعية الجبائية والحماية القضائية في ظل الدستور المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون

العام، الجزء الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، السنة الجامعية

2001/2000، ص 197.

الفقرة الثانية: تعقيد إجراءات تطبيق الضريبة:

كلما تعددت الضرائب تعددت النصوص القانونية المبينة لتطبيقها والإجراءات المتبعة في ذلك فكل ضريبة ترسانة مليئة باللوائح والقرارات والتعليمات يصعب متابعتها من طرف الخبراء أو المكلفين، كما أن الأمر لا يقتصر في تحديد الضريبة على قانونها وحده بل تجد لها أحكاما متفرقة في عدة قوانين أخرى، كقانون الاستثمار، والقانون المدني والتجاري وغيرها، مما يجعل الإلمام بالمعاملة الضريبية الصحيحة وتحديد الدين الضريبي على نحو دقيق أمرا في غاية الصعوبة على كل من الإدارة الضريبية والمكلف بالأداء.

الفقرة الثالثة: التعقيد في المصطلحات المستخدمة:

يعتبر عدم فهم النصوص الضريبية و التأويل الخاطئ لبعض أحكامها من قبل المكلف بالضريبة من أهم الأسباب المنشئة للمنازعة الضريبية نظرا لصعوبة النصوص وما تتضمنه من مفردات تقنية⁽¹⁾، فالباحث في القانون الضريبي يصطدم باستخدام المشرع لمصطلحات يصعب على الرجل العادي فهمها، كما يصعب على المتخصص أحيانا تعيين معنى محدد لها لتعارضها أو اختلافها مع مدلول هذه المصطلحات في قوانين أخرى، أضف إلى ذلك الصياغة السيئة لبعض هذه النصوص وعدم إصدار التفسيرات المناسبة والدقيقة، أو قيام الإدارة الضريبية بإصدار منشورات وتعليمات تفسيرية ليست لها قوة القانون لتفسير النصوص على ضوء ما تراه مناسبا⁽²⁾.

ونظرا لآثار السلبية المترتبة على تعقيد القانون الضريبي بصفة عامة فقد دعا صندوق النقد الدولي إلى ضرورة تبسيط النظم الضريبية المعتمدة في الدول النامية، ففي سنة 1988 وضع مشروعا تمت فيه دراسة تجربة الإصلاح الضريبي في تسع دول نامية حتى تستفيد منها دول أخرى ممن تبغي الإصلاح⁽³⁾.

(1) - GHANEMI (M.A.), op.cit, p. 164.

(2) - رباح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص 174.

(3) - هذه البلدان هي: أندونيسيا، بوليفيا، تركيا، زمبابوي، كولومبيا، كوريا، ملاوي، المغرب، المكسيك.

- رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعة الضريبية، المرجع السابق، ص 41.

- د.ناصر مراد، المرجع السابق، ص 07.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

ومن عناصر التبسيط، أن يشمل النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب وأن يكون لكل ضريبة عدد قليل من الأسعار، والإعفاءات المحدودة، مع توسيع وعاء الضريبة وإقرار معاملة ضريبية مماثلة لمختلف الأنشطة والأفراد عند تشابه ظروفهم الاقتصادية.

أما فيما يخص واقع الإصلاح الضريبي في دول المغرب العربي، فقد كانت المملكة المغربية هي السبّاقة في ذلك، حيث قدمت الحكومة مشروع قانون يتضمن الإصلاح وتمت المصادقة عليه أمام البرلمان ودخل حيز التطبيق سنة 1988 ومجمل ما جاء به ما يلي:

- إقامة نظام ضريبي من يستجيب للمتغيرات التي قد تحدث.
- مشاركة الأعوان الاقتصاديين في إعداد مشروع الإصلاح.
- القيام بحملة إعلامية واسعة مست الجمهور.
- توفير الكتب والدلائل المتضمنة لهذه التدابير.

أما في تونس فقد بدأ الإصلاح فيها هي الأخرى سنة 1988 ويهدف إلى ما يلي:

- تبسيط النظام الضريبي.
- تخفيض المعدلات الضريبية.
- توسيع الوعاء الضريبي.
- تحسين شفافية ومردودية النظام الضريبي.

أما في الجزائر فقد شكلت لجنة وطنية للإصلاح الضريبي سنة 1987 وقدمت تقريرها سنة 1989 ودخل

حيز التنفيذ سنة 1992 ويهدف إلى ما يلي:

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

- تجنيد إيرادات مالية كافية لتمويل وظائف الدولة.

- التوزيع الفعال للموارد.

- عدالة النظام الضريبي.

- تبسيط النظام الضريبي حتى ينسجم مع بقية النظم في الدول الأخرى.

وتبدو أهمية التبسيط الضريبي من ناحيتين، الأولى كونه يرجع بالفائدة على الإدارة الضريبية، وذلك بالتقليل من عدد المكلفين الملزمين بتقديم الإقرارات على أساس بلوغهم حدا معيناً من رقم الأعمال أو الدخل أو الأرباح، بما يعني التقليل من عدد المكلفين الخاضعين لرقابة الإدارة للتأكد من صحة إقراراتهم، وذلك باستبعاد فئة من تقديم الإقرارات، كإعفاء المنشآت الصغيرة من تقديم الإقرارات الدورية والتوسع في فحص ورقابة كبار المكلفين فقط.

أما الثانية كونه يفيد المكلف، فهو ينقص من تكلفة الالتزام بالقانون الضريبي وما يستلزمه من نفقات مالية بإمساك الدفاتر والاستعانة بمحاسبين ومحامين، ومصاريف قضائية، وتعويضها بأداء ضريبة نهائية تحجز من المنبع، مما يشجع على الوفاء في الميعاد.

الفرع الثاني: الأسباب الإدارية:

من أهم الأسباب التي تؤدي إلى كثرة المنازعات الضريبية ما تتمتع به الإدارة الضريبية من سلطة تقديرية واسعة مخولة لها قانوناً، بالإضافة إلى عمليات التواطؤ بين البعض من موظفي الإدارة الضريبية والمكلفين بالأداء مما يدخل تحت طائلة الفساد الإداري وهو ما سيتم توضيحه في ما يلي:

الفقرة الأولى: السلطة التقديرية لإدارة الضرائب:

ويقصد بالسلطة التقديرية أن يترك للإدارة قدرا من الحرية في التصرف حين تباشر اختصاصاتها، بحيث يكون لها الحق في أن تقرر بمحض إرادتها مدى سلامة تدخلها لممارسة عمل معين، واختيار الوسائل المناسبة له والوقت الملائم⁽¹⁾.

وتكون سلطة الإدارة مقيدة إذا لم يترك المشرع لها أي اختيار أو تقدير بالنسبة لجميع أركان العمل الإداري سواء بالنسبة لسببه أو محله أو شكله أو غايته، إلا أن السلطان تتداخلان معا باستمرار ومن الصعب الفصل بينهما⁽²⁾.

وعليه تفترض السلطة التقديرية وجود عدة اختيارات وعدة حلول كلها صحيحة ومشروعة فيمنح للموظف أن يختار أحسن وأنسب الحلول ليواجه بها مقتضيات العمل، ويقصد تحقيق المصلحة العامة دون أن يكون الهوى الشخصي أو التعنت الجائر للموظف هو الباعث لها، ولذلك فهي تخضع للرقابة القضائية فيما يتعلق بنطاق المشروعية قصد تصحيح أي انحراف بهذه السلطة أو تجاوز لحدودها.

وقد منحت مختلف القوانين الضريبية في كل من الجزائر وتونس والمغرب للإدارة الضريبية ممارسة سلطتها التقديرية في حالات عديدة فيما يتعلق بأساس الضريبة وبالأخص في تحديد الوعاء:

(1)- د. أبو صالح بن عبد الله، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، المطبعة العربية، الجزائر، 2005، ص 67.
- د. عمار بوضياف، القرار الإداري دراسة تشريعية قضائية فقهية، الطبعة الأولى، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص 157.

- د. عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الطبعة الأولى، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 199.

(2)- الدكتور سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربي، القاهرة، ص 720.
- د. رمضان محمد طبيخ، الرقابة على أداء الجهاز الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 101.

فبالنسبة للمشرع الجزائري منح قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب قانون المالية رقم 01 - 21 لسنة 2002 المعدل والمتمم ضمن المادة 19 للمفتشين على مستوى الإدارة الضريبية صلاحية رقابة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين المعنيين كما يملكون أيضا صلاحية تصحيحها⁽¹⁾. وقد أكدت المستشارة كربي زبيدة مستشارة بمجلس الدولة الجزائري على أن التحقيق الجبائي يعد من أهم الأسباب المؤدية للنزاع الضريبي⁽²⁾، كما تستعمل مصلحة الضرائب سلطتها التقديرية عند بحث الاعتراضات أو الطعون⁽³⁾، وفيما يتعلق بالبت في التخفيض التلقائي⁽⁴⁾.

أما فيما يخص المشرع التونسي فقد منح هو الآخر لإدارة الضرائب سلطة تقديرية في إجراء المراقبة الجبائية وتصحيح التصريحات المقدمة من طرف المطالب بالأداء على ضوء ما ثبت عندها من قرائن قانونية ووفقا لما جاء في الفصل 06 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية⁽⁵⁾، وبالمقارنة نجد أن المشرع المغربي كان صريحا في منح السلطة التقديرية للإدارة الجبائية في ممارسة عملها فيما يتعلق بالرقابة على تصريحات المطالب بالأداء وذلك بوضع المادة 213 تحت عنوان «سلطة الإدارة التقديرية» الواردة في

(1) - المادة 19: "يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية..."

- ... يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات..."

(2) - كربي زبيدة، ((المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية))، مجلة مجلس الدولة، عدد 07، ص 12.

(3) - المواد: 76، 77، 78، 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) - المادة: 95-1 من قانون الإجراءات الجبائية "يستطيع المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب كل في مجال اختصاصه وفي أي وقت أن يمنح تلقائيا تخفيضات لمبالغ الضرائب والرسوم أو لأجزاء منها إذا تم النص على ذلك بموجب حكم تشريعي أو تنظيمي". وتجدر الإشارة إلى أن المشرع استعمل مصطلح "حكم" للدلالة على منطوق نص تشريعي أو تنظيمي والأصل أن الحكم يصدر من القضاء ولا يتضمن نصا قانونيا كالتشريع والتنظيم.

(5) - الفصل 06 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية: "يمكن لمصالح الجباية في نطاق المراقبة أو المراجعة المنصوص عليها في الفصل 5 من هذه المجلة أن تطلب كل الإرشادات و التوضيحات والمبررات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمطالب بالأداء . ويحق لها أن تضبط الأداء وتصحح التصاريح بالاستناد إلى القرائن القانونية والفعلية المتمثلة خاصة في المقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة".

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

المدونة العامة للضرائب، كما منحت المادة 236 من نفس النص للإدارة الجبائية صلاحية الإسقاط الكلي أو الجزئي لمبلغ الضريبة في حدود ما يسمح به القانون⁽¹⁾.

غير أن الممارسات العلمية والواقعية كثيرا ما تدل على تجاوز بعض موظفي الإدارة حدود تطبيق السلطة التقديرية خاصة في مجال تحديد وعاء الضريبة و حسابها ويظهر ذلك في عدة صور:

1- الحكم بعدم سلامة الإقرار أو التصريح الضريبي المقدم من المكلف بالأداء.

2- المغالاة في التقدير الإداري بالالتجاء إلى أسباب واهية أو ممارسات سيئة ومنها:

أ- التقدير غير المستند على أسس تدعمه.

ب- افتراض مزاولة النشاط بالرغم من عدم وجود دليل أو افتراض الاستمرارية في المزاولة.

ج- المحاسبة عن سنوات سابقة لتاريخ تحديد النشاط.

د- المحاسبة وفقا لنظام ضريبي حقيقي بأثر رجعي لفترة كان يخضع فيها للنظام الجزافي.

3- عدم دراسة ما يبديه المكلف من اعتراضات بصفة جدية للوصول إلى حل الخلاف كعدم فحص

الوثائق والمستندات التي يقدمها.

ومع ذلك يبقى تمتع الإدارة بسلطتها التقديرية خاضعا لرقابة القضاء فقد استطاع القاضي الإداري

ممارسة رقابته بخصوص سلطة إدارة الضرائب في تحديدها للمعامل المعترف أثناء تقدير الضرائب على

(1) - المدونة العامة للضرائب المعدلة بقانون المالية لسنة 2011.

- حسن العفوي، ((المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل))، مجلة القانون والاقتصاد، العدد 24، ديسمبر 2009، ص 34.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

الأنشطة الاقتصادية المحدد قانونا تبعا لأهمية النشاط المهني، فاعتبر أن سلطة إدارة الضرائب في تحديد القيمة الضريبية مقيدة بعدم الغلو في أعمال هذه السلطة⁽¹⁾.

ومثال ذلك ما تتمتع به إدارة الضرائب من سلطة تقديرية في تحديد قيمة الضريبة على النشاط المهني المزاول من طرف المكلف بالضريبة فإنه يخضع لرقابة القاضي الإداري يفرضه حد أدنى من المعقولية وتجنبه الوقوع في أي خرق أو غلو في التقدير، كأن يحدد المشرع معامل التقدير بين حدين أدنى وآخر أقصى فاختيار الإدارة لتقدير الضريبة وفقا للحد الأقصى دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف المادية التي أثرت على النشاط المزاول يجعلها مسيئة للتقدير، فمن الضروري تدخل القاضي لإعادة التوازن في مثل هذه الحالة من خلال إعادة تقدير الضريبة وفقا للمعامل المناسب دون أن يتعدى الحد الأدنى أو الأقصى، فتمتع الإدارة بالسلطة التقديرية لم يغنه عن إخضاع المعامل لرقابة القضاء لتلافي كل فرق ظاهر بين مردودية نشاط المكلف بالضريبة والقيمة الضريبية المفروضة.

فلا يمكن بأي حال من الأحوال اتهام القضاء بتطاوله على سلطة الإدارة وتجاوزه حدوده في رقابة المشروعية، فالقرار الضريبي الذي لا يراعي قدرا من العدالة الضريبية ولا يعير أدنى اعتبار لمبدأ التناسب بين الوعاء الضريبي والقيمة الضريبية هو قرار غير مشروع ليعيب في غرضه، فالسياسة الضريبية تهدف دائما إلى تحقيق العدالة الضريبية وكل تفريط في هذا الجانب من الإدارة يجعل قرارها لاغيا لا لعدم ملاءمته وإنما لكونه مشوب بعدم المشروعية، فالقرار المشوب بغلو في التقدير لا يمكن أن يحقق غرضه بأي حال

(1) - حكم المحكمة الإدارية، مكناس، رقم 73، بتاريخ 12 ديسمبر 2003، وجاء فيه: ((إن المعامل المعتمد بالنسبة للعنصر المتغير إذا كان يدخل فعلا في السلطة التقديرية للإدارة فإن ذلك لا يعني أن هذه السلطة هي سلطة مطلقة وغير خاضعة لأي مراقبة فهذا المعامل يبقى خاضعا لرقابة القضاء لتلافي كل غلو في التقدير من جانب الإدارة، الشيء الذي يجعل المحكمة تعتبر أن المعامل الواجب التطبيق هو المعامل 01 لذا يتعين إعادة تحديد الضريبة خلال الفترة محل النزاع على ضوء الأسس المذكورة)).

- سمير والقاضي، عشر سنوات من المحاكم الإدارية بالمغرب 1994-2004، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس السويسي، الرباط، 2010/2009، ص136.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

من الأحوال، وبالمقابل فإن القرار الموسوم بقدر غير فادح من الملائمة أو التناسب بين سببه ومحلّه يمكن إلغاؤه وفقاً لدرجة تحقق غرضه إذ يكفي أن يتأكد من تحقيقه⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: الفساد الإداري والمالي:

تعد بيئة العمل الضريبي مجالاً خصباً لانتشار ظاهرة الفساد⁽²⁾ وهي ظاهرة استحوذت على اهتمام كبير من الباحثين وتعدتها إلى حد توحيد الجهود الدولية لمحاربة هذه الآفة ومحاولة القضاء عليها باعتبارها مسؤولية تقع على جميع الدول، وأن عليها التعاون معاً لترسيخ مبادئ الشفافية والنزاهة والإدارة السليمة كركيزة أساسية ومعيّاراً سليماً من معايير الحكم الراشد فضلاً عن كونها مؤشراً هاماً على قدرة المجتمعات وفعاليتها في التقدم والرفق.

ولا يزال هناك عدم اتفاق بين الباحثين على وضع تعريف محدد واضح ومقبول لمفهوم الفساد رغم اتفاق الجميع على أن ظاهرة الفساد واسعة الانتشار لا تقتصر على مجتمع دون آخر أو ثقافة دون غيرها مع أن الجميع متفقون على استنكار هذه الظاهرة بجميع صورها وأشكالها.

(1) - سمير والقاضي، الرسالة السابقة، ص 137.

- عصام بن جلون، ((السلطة التقديرية للإدارة وقضاء الغلوة))، المجلة المغربية للاقتصاد والقانون، العدد 19، 2004، ص 201.

(2) - وردت كلمة الفساد في القرآن الكريم في أكثر من خمسين (50) موضع نذكر منها على سبيل المثال:
- الآية 11-12 سورة البقرة: ((وإذا قيل لهم لا تفسدوا في الأرض قالوا إنما نحن مصلحون (11) ألا إنهم هم المفسدون ولكن لا يشعرون)).

- الآية 83 سورة القصص: ((تلك الدار الآخرة نجعلها للذي لا يريدون علواً في الأرض ولا فساداً والعاقبة للمتقين)).
- د. محمود محمد معابرة، الفساد الإداري وعلاجه في الشريعة الإسلامية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 75 وما بعدها.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وقد حدد البنك الدولي معنى الفساد بشكل عام في أنه : «إساءة استخدام الوظيفة العامة لتحقيق منافع خاصة»⁽¹⁾.

وللفساد مظاهر متعددة نذكر منها على وجه الخصوص الفساد الإداري و المالي الذين يرتبطان بمجال الضرائب⁽²⁾:

- الفساد الإداري: ويتعلق بالانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأدية مهامه الوظيفية المخالفة للتشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية التي لا ترقى للإصلاح وسد الفراغ لتطوير التشريعات فتعتم الفرصة للاستفادة من الثغرات بدلا من الضغط على صناع القرار والمشرعين لمراجعتها وتحديثها باستمرار.

- الفساد المالي: ويتمثل في مجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة والشركات.

أما فيما يخص المشرع الجزائري فرغم استحداثه لقانون الوقاية من الفساد و مكافحته⁽³⁾ إلا أنه لم يحدد المقصود منه فقد نصت المادة 02 من هذا القانون على مايلي: ((يقصد في مفهوم هذا القانون بما يأتي:

أ- **الفساد**: كل الجرائم المنصوص عليها في الباب الرابع من هذا القانون)).

- (1)- رمضان محمد صديق، إنهاء المنازعة الضريبية، المرجع السابق، ص 49.
- د. هاشم الشمري، د.إيثار الفتلي، الفساد الإداري والمالي وأثره على الاقتصادية والاجتماعية، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 15.
- (2)- د. محمد خالد المهاني، آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري، ص 26- محمد علي إبراهيم الخصبية، الفساد المالي والإداري وسبل مكافحته، الملتقى العربي الثالث بعنوان ((آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري))، المنعقد بالرباط، المملكة المغربية، ماي 2008، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009 ص 158
- (3)- القانون رقم 01/06 المؤرخ في 20 فيفري 2006 يتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وفي الباب الرابع ذكر المشرع مجموع الجرائم التي تدخل ضمن الفساد في مجال الضرائب في المادة 31 وتتمثل في جريمة الإعفاء والتخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم⁽¹⁾ التي تتعارض مع المادة 64 من الدستور والتي تتم بالمنح أو بالأمر كما هو مبين في مايلي:

1- منح إعفاء أو تخفيض دون ترخيص من القانون:

ويتمثل النشاط الإجرامي في هذه الصورة في إقدام الموظف العمومي على إعفاء الملزم بالضريبة من الالتزام بأدائها أو التخفيف من عبء هذا الالتزام، أي أن يعمل الموظف العام على إعفاء المكلف بالضريبة من أدائها كلها أو بعضها، وقد يكون الإعفاء نتيجة لنشاط إيجابي كإصدار قرار يقضي بذلك أو نتيجة لنشاط سلبي كالتغاضي عن فرض الضريبة أو وضع الجدول، وتقتضي هذه الحالة أن يكون الجاني مختص في تحصيل الضرائب أو في وضع الجداول كما هو الحال بالنسبة لرؤساء مصالح الضرائب على المستوى المحلي أو قابض الضرائب.

2- الأمر بالإعفاء أو التخفيض دون ترخيص من القانون:

ويتمثل النشاط الإجرامي في هذه الصورة في إعطاء أوامر للمرؤوسين لإفادة المكلف بالضريبة من إعفاء أو تخفيض لم ينص عليه القانون، وتقتضي الجريمة بهذه الصورة أن يكون الجاني صاحب سلطة عامة كأن يتمتع بسلطة إصدار القرار في مجال المال العام كالوزير مثلا⁽²⁾.

(1)- المادة 31 من القانون رقم 01/06.

(2)- ولقمع هذه الجريمة فقد خصص لها المشرع العقوبة بالسجن من 05 إلى 10 سنوات وبغرامة من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج.

- د. أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الثاني، الطبعة العاشرة، دار هومة، الجزائر، ص95.
- وقد بدا المؤسس الدستوري التونسي أكثر حرصا على محاربة ظاهرة الفساد حيث رفع منزلة مكافحته إلى صف القواعد الدستورية وهي من أهم المستجدات التي حملها الدستور الجديد المصادق عليه من قبل المجلس التأسيسي في 26 جانفي 2014 حيث نص في فصله العاشر الفقرة الثانية على مايلي: "تضع الدولة الآليات الكفيلة بضمان استخلاص الضريبة ومنع الفساد وكل ما من شأنه رهن الموارد والسيادة الوطنية ومقاومة التهريب والغش الجبائين...".

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

فنظرا للسلطات الواسعة التي يتمتع بها موظف الإدارة الضريبية أيا كان مستواه وما يترتب عليها من تحميل المكلف بالضريبة بأعباء مالية يمكن تخفيضها بصورة غير مشروعة عن طريق إغواء الموظف المختص بالرشوة أو الاستجابة لطلبه إياها أو في حالة اختلاس المال العام.

وعلى الرغم من أن الفساد في المجال الضريبي يشبه التهرب الضريبي في أن كلاهما يتم من خلال أفعال غير مشروعة قانونا ويؤديان إلى تخفيض الدين الضريبي بغير وجه حق، إلا أنه يمكن التمييز بينهما بوضوح على أساس أن التهرب الضريبي يمكن أن يتم من جانب واحد وهو المكلف، بينما يلزم الفساد الضريبي تعاون أكثر من طرف وهما المكلف وموظف إدارة الضرائب.

ويرد الفساد الضريبي إلى عدة دوافع من أهمها:

1- ضعف رواتب موظفي إدارة الضرائب، فكلما دخل شخص في معاملات مالية و في ظل غياب الوازع

الأخلاقي فقد تزين له نفسه و تسول له السمو والارتقاء إلى معيشة أفضل من التي هو عليها بما يشجعه على طلب أو قبول الرشاوى والهبات⁽¹⁾.

2- ضعف مستوى الرقابة على الموظفين في الإدارة الضريبية خاصة في ظل ما يتمتعون به من حرية كبيرة في التصرف في المجال الضريبي.

3- تمتع العديد من كبار المكلفين بحماية من الجهات السامية في الدولة مما يشجعهم على الضلوع في عمليات رشاوى للاستفادة من تخفيض الضرائب المفروضة عليهم.

وتجدر الإشارة إلى أن الفساد الضريبي يلحق أضرارا بالغة بالمجال الضريبي من عدة نواحي:

(1)- جواد العسري، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس-أكادال-الرباط، 2000-2001، ص 39 وما بعدها.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

- 1- أن الفساد الضريبي يؤدي إلى نقص الإيرادات العامة للدولة عمّا هو الحال في ظل انعدام الفساد، وهو ما يؤثر سلباً على مجالات أخرى للإتفاق العام بما قد يحمل إلى الاقتراض.
- 2- إخلال الفساد الضريبي بمبدأ العدالة لأنه يحمل الدولة على فرض ضرائب إضافية تثقل من أعباء المكلفين لتعويض النقص الناتج عن الفساد، كأن تقوم الإدارة برفع الدين الضريبي على فئة من المكلفين لتغطية النقص الذي أحدثته فئة المكلفين المتواطئين في عمليات الفساد خاصة في ظل ما تتمتع به من سلطة تقديرية في فحص وتصحيح التصريحات، ما يعني الإخلال بمبدأ التوازن الضريبي ومبدأ العدالة في فرض الضريبة، أي أن فئة من المواطنين ستمتع بدخلها دون اقتطاع كلي أو جزئي مقارنة مع غيرهم مما يفقد الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.
- 3- ينعكس الفساد الضريبي سلباً على حجم الاستثمارات المنتجة لأنه يعطي إشارات غير جيدة للمستثمرين الراغبين في إقامة مستثمراتهم داخل الدولة فلا يمكنهم تحمل العبء المالي للرشاوى المقدمة للإدارة الضريبية لأمد طويل.
- 4- كما يؤثر الفساد الضريبي سلباً على ميزان المدفوعات في الدولة وعلى حصيلتها في النقد الأجنبي، لأنه يشجع على تهريب الأموال إلى الخارج فيزيد الطلب على العملة الأجنبية لتمويل المبالغ المهرة بالعملة الوطنية إلى عملة البلدان الأجنبية المتجهة إليها.

المبحث الثاني:

أطراف منازعات الضرائب المباشرة

إن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية علاقة لها مكانتها ووزنها، لأنها تؤدي إلى تحصيل المبالغ اللازمة للمساهمة في نفقات الدولة، وبالتالي تحمل الأشخاص جزءاً من الأعباء العامة المتمثلة في النفقات العامة، فهي علاقة حتمية فرضت على الطرفين بموجب القانون وليست علاقة اختيارية، ومن المسلم به أن أية علاقة بين طرفين أو أكثر تحكمها ضوابط إدارية أو جبرية لا بد وأن تكون محل نزاع دائم بسبب عدم رضا أحد طرفي هذه العلاقة على الأقل بما هو مفروض عليه قسراً.

ومن المقرر أن أية منازعة تقوم على عنصرين أحدهما شخصي ويمثله الأطراف وثانيهما موضوعي ويمثل المحل والسبب، ولا تختلف المنازعة الضريبية عن غيرها من سائر المنازعات فهي تقوم بين طرفين محددين هما: الطرف الدائن في الالتزام الضريبي وهي الدولة التي تفرض الضريبة وتحصلها وتمثلها الإدارة الضريبية، والطرف المدين في الالتزام الضريبي وهو الممول.

ولتحديد طرفي المنازعة بدقة والعلاقة بينهما سيتم التطرق لكل منهما من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني: الإدارة الضريبية.

المطلب الثالث: ضوابط العلاقة بين طرفي المنازعة الضريبية.

المطلب الأول:

المكلف بالضريبة

تهتم التشريعات الضريبية المختلفة بتحديد الطرف المدين في العلاقة الضريبية، ومع ذلك فإنه لم يوضع تعريف محدد ودقيق لهذا الطرف كما اختلفت المصطلحات التي تطلق عليه فإن كان المشرع الجزائري يصطلح عليه بالمكلف بالأداء هو والمشرع المغربي الذي يخاطبه أحيانا بالملزم، فإن المشرع التونسي أطلق عليه اسم المطالب بالأداء: وهو كل شخص طبيعي أو معنوي عين بمقتضى القانون لدفع المداخيل الجبائية لخزينة الدولة⁽¹⁾.

ومهما اختلفت التسميات فإنها تتحد في كونها تطلق على الشخص الذي يعينه المشرع للخضوع للضريبة والالتزام بأدائها بصفة أساسية، كما أنها تعطي للمكلف بالأداء فرصة التيقن من أنه المقصود بهذه الأحكام وفي ذلك إعمالا لقاعدة دستورية مؤداها لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا بنص.

وقد حدد المكلف بالأداء في كل شخص طبيعي أو معنوي ينطبق عليه هذا اللفظ والجدير بالذكر أن الإدارة الضريبية تتمتع بسلطات واسعة قبل المكلف بالأداء أثناء القيام بإجراءات الرقابة والمحاسبة الضريبية، ومن هنا كان لابد من الاعتراف ببعض الضمانات التي يتمتع بها الطرف الضعيف في العلاقة حتى تمنع عنه أي تعسف قد يقع عليه خلال ممارسة تلك الصلاحيات، ومن أهم هذه الضمانات هي وضع ميثاق لفئة المكلفين بالأداء يتضمن حقوقهم وواجباتهم وكذلك يعرفهم بحقوق الإدارة الضريبية وواجباتها والتأكيد على السر المهني وضرورة التبليغ المسبق، وغيرها من الضمانات، وفي مقابل ذلك يلتزم المكلف بالأداء بتنفيذ كل ما تفرضه عليه القوانين واللوائح الضريبية والتزامه بتقديم إقرار ضريبي صادق وكذا دفعه للدين الضريبي الثابت في حقه باعتباره يساهم في تمويل إيرادات الدولة التي تحول لخدمة المجتمع ككل.

(1) - مذكرة عامة عدد 2002/19، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وفيما يخص المركز القانوني للمكلف بالأداء فهو يتحدد بمجموع الحقوق التي يخولها له القانون الضريبي والالتزامات المفروضة عليه وهو بذلك يدخل ضمن المراكز القانونية العامة لأن الضريبة لا تفرض بناء على رابطة عقدية بين المكلف بالأداء والإدارة الضريبية، وإنما يتم فرضها وتنفيذها وفقاً للقوانين المعمول بها في هذا المجال وعليه فمركزه القانوني مركز لائحي أو تنظيمي، ولا يوجد ما يمنع فيه من تدارك الأخطاء التي قد تقع أثناء فرض الضريبة، فللمكلف استرداد المبالغ المدفوعة بغير حق، وللإدارة الضريبية المطالبة بدفع المبالغ المستحقة زيادة على ما تم دفعه ما لم يسقط الحق بالتقادم.

أما بالنسبة لنشأة هذا المركز القانوني فالأصل فيه أنه ينشأ بنشأة الالتزام الضريبي أو الالتزام بالوفاء بالضريبة وينتهي بانتهائها وينشأ هذا الأخير في ذمة المكلف بالأداء بتحقق الواقعة المنشأة للضريبة أي مع ميلاد الإيراد الخاضع للضريبة، وقبل صدور قرار فرض الضريبة أو تحصيلها لأنها تعد إجراءات تنفيذية، وهذا ما قضت به محكمة الإستئناف الإدارية بالمغرب بقولها: ((حيث أن مبدأ الأثر الفوري لسريان القانون هو تطبيقه على وقائع تحققت بعد دخوله حيز التنفيذ الذي يسري من تاريخه كذلك أي نسخ أو تعديل يكون قد تم بمقتضاه ما لم ينص فيه صراحة على الأثر الرجعي له بالنسبة للوقائع التي نشأت قبل صدوره ولما كانت المادة 18 من قانون المالية لسنة 2000 قد نصت على أن تنسخ ابتداء من 01 يناير 2001 أحكام البند 02 وما يليه من الفصل المذكور من قانون المالية لسنة 1980 رقم 79/38 دون التنصيص أن هذا النسخ يسري على الوقائع التي نشأت في ظل القانون المنسوخ...)).

إن سلوك الإدارة لمسطرة مراجعة الإقرار المتعلق بالضريبة موضوع النزاع والذي سبق للشركة المستأنف عليها أن أدلت به سنة 2000 يجعل هذه الأخيرة غير مخاطبة بمقتضيات قانون المالية لسنة 2001 مادامت الواقعة المنشئة لتلك الضريبة قد تحققت قبل إلغاء القانون المنظم لها مما يجعل الضريبة

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

المفروضة مشروعة ويكون الحكم المستأنف قد قضى بخلاف ذلك مجانبا للصواب ويكون بالتالي معرضا للإلغاء ويتعين بعد التصدي للحكم برفض الحكم⁽¹⁾.

وفيما يخص تحديد الأشخاص الطبيعية والمعنوية الخاضعة للضريبة المباشرة فهي محددة كما يلي في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: تحديد الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة المباشرة:

سيتم تحديد الأشخاص الطبيعية في كل تشريع على حدا:

أولا: في التشريع الجزائري:

تتمثل أهم الإصلاحات التي تبناها المشرع سنة 1992 في إخضاع الأشخاص الطبيعية لنوع واحد من الضرائب وهي المسماة بالضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك بموجب قانون المالية لسنة 1991 ضمن المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بقولها: «تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة».

وعليه يخضع الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل بوصفه فردا سواء كان يزاول نشاطا تجاريا أم صناعيا أم مهنيا أم غير تجاري، يستثمر بذلك ماله الخاص حيث يعمل مستقلا من خلال تنظيم يعرف بالمنشأة الفردية أو يعمل تابعا لدى الغير فيحصل على مرتبات وما في حكمها يخضع بسببها للضريبة، وسواء كان هذا الشخص الطبيعي بالغا أم قاصرا.

وحددت المواد 03، 04، 07 من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لهذا النوع

من الضريبة بصفة حصرية لا تقبل التوسع كما يلي:

(1)- قرار محكمة الاستئناف الإدارية، الرباط، رقم 119، بتاريخ 18 أبريل 2007.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

- 1- الأشخاص الذين يتوفرون على إقامة جبائية في الجزائر: وهم المنتمين لإحدى الفئات التالي ذكرها:
 - أ- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له أو منتفعين به أو مستأجرين له سواء كان ذلك باتفاق وحيد أو اتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
 - ب- الأشخاص الذين لديهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية.
 - ج- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء كانوا أجراء أم لا.
 - د- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي ولا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- 2- الأشخاص الذين لا يتوفرون على إقامة جبائية في الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري.
- 3- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يخول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.
- 4- الشركاء بصفة شخصية في حصة الفوائد العائدة من الشركة للأشخاص التالية⁽¹⁾:
 - أ- الشركاء في شركات الأشخاص.
 - ب- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضاءها.
 - ج- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تأخذ شكل شركة أسهم أو شركة المسؤولية المحدودة على أن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
 - د- أعضاء الجمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

(1)- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هوم، الجزائر، 2005، ص32.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

ويتم الخضوع الاختياري بتقديم طلب في هذا الغرض إلى مفتشية الضرائب التي تنتمي إليها المؤسسة إقليميا من طرف الشركة المعنية ويتم هذا الاختيار بصفة نهائية ويقدم على مدى حياة الشركة.

ثانيا: في التشريع المغربي:

حدد المشرع المغربي الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل أيضا ضمن الإصلاح الضريبي الذي تبناه سنة 1982 تحديدا حصريا ضمن المادة 21 من المدونة العامة للضرائب بقولها: «تفرض الضريبة على الدخل على دخول وأرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المشار إليهم في المادة 03 أعلاه الذين لم يختاروا نظام الضريبة على الشركات».

من خلال هذا النص يتضح أنه قد تم تقسيم الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل إلى نوعين، أشخاص يخضعون بصفة إلزامية وآخرون بصفة اختيارية:

1- الأشخاص الطبيعيين الخاضعين إلزاميا للضريبة على الدخل:

وتم تحديدهم ضمن المادة 23 من المدونة العامة للضرائب بصفة حصرية وهم كما يلي:

أ- الأشخاص الطبيعيين الذين لهم موطن ضريبي بالمغرب فيما يخص جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ المغربي.

ب- الأشخاص الطبيعيين الذي تكون جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ المغربي إذا لم يكن لهم موطن ضريبي بالمغرب.

ج- الأشخاص المتوفرون أو غير المتوفرون على موطن ضريبي بالمغرب إذا حققوا أرباحا أو قبضوا دخولا يخول حق فرض الضريبة عليها بالمغرب عملا باتفاقيات تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يخص الضريبة على الدخل.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

د- موظفو الدولة الذين يمارسون مهام الوظيفية أو يكلفون بمأمورية في الخارج إذا كانوا يتمتعون بالإعفاء من الضريبة الشخصية على الدخل في البلد الأجنبي الذي يقيمون به فيتحقق لهم موطن ضريبي بالمغرب.

ويتحدد الموطن الضريبي للشخص الطبيعي إذا كان له محل سكن دائم أو مركز مصالحه الاقتصادية، أو كانت مدة الإقامة متصلة أو غير متصلة تزيد على 183 يوما عن كل فترة 365 يوما، مع العلم أن المشرع المغربي لم يشر فيما إذا كان يتم حسابها في السنة المالية الواحدة أي بدءا من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر من كل سنة أم لا والراجح أنها تحسب من كل سنة مالية، وعلى خلاف المشرع الجزائري الذي حدد المدة بسنة كاملة مع اشتراط تواصل المدة دون انقطاع.

2- الأشخاص المعنويين الخاضعين لإلزاميا للضريبة على الدخل:

وهم المحددين ضمن المادة 3 فقرة 2، 3 من المدونة العامة للضرائب وهم كما يلي:

- الشركات الفعلية التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين.
- الشركات ذات غرض عقاري مهما كان شكلها وينقسم رأس مالها إلى حصص مشاركة أو أسهم اسمية.

- المجموعات ذات النفع الاقتصادي المعرفة بالقانون رقم 09 - 13.

3- الأشخاص المعنويين الخاضعين اختياريا للضريبة على الدخل:

ونصت عليهم المادة 3 فقرة 1 وهم شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب والتي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين، وشركات المحاصة شريطة ألا يختاروا الخضوع لنظام الضريبة على الشركات في التصريح بالتأسيس كما هو منصوص عليه في المادة: 148 فقرة 8 ولو مرة واحدة.

ثالثاً: في التشريع التونسي:

لم يحد المشرع التونسي على النهج الذي تبناه نظيره فأخضع الأشخاص الطبيعيين لما يسمى بالضريبة على الدخل وذلك بالنص عليها في الفصل 01 من قانون 144 لسنة 1989 المتضمن إصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بقولها: «توظيف الضريبة على دخل كل شخص طبيعي مهما كانت حالته العائلية وذلك بعنوان دخلها الجملي الصافي»، كما تم حصر الأشخاص الطبيعيين في نوعين على حسب الإقامة في البلاد التونسية كما جاء في الفصلين 2، 3 من نفس المجلة وهما:

1- الأشخاص الطبيعيون المقيمون في الجمهورية التونسية وهم:

أ- الذين لهم مسكن رئيسي على ذمتهم بالبلاد التونسية.

ب- الذين يقيمون بالبلاد التونسية بصفة مستمرة أو غير مستمرة لمدة لا تقل عن 183 يوماً أثناء السنة المدنية فإن لم يكن على ذمته مسكن رئيسي بها، وهو تقريبا نفس المنحى الذي أخذ به المشرع المغربي بل الأكثر من ذلك فقد حدد السنة التي تحسب فيها المدة 183 في السنة المدنية، خلافاً للمشرع الجزائري الذي يحدد المدة في سنة كاملة واشترط الاستمرارية في الإقامة.

ج- الموظفون وأعاون الدولة الذين يباشرون وظائفهم أو مهامهم في بلد أجنبي وذلك في صورة عدم إخضاعهم في هذا البلد لضريبة شخصية على دخلهم الإجمالي.

2- الأشخاص الطبيعيون الذين لا يتوفر لهم محل إقامة في البلاد ويشترط أن يحققوا مدا خيل فيها.

كما أخضع هو الآخر الشركاء في بعض الأنواع من الشركات التي لها مكان استغلال بالبلاد، بصفة

شخصية للضريبة على الدخل وهم:

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

- شركات المفاوضة، والشركات الفعلية، وشركات القابضة البسيطة وشركات المحاصة، وأعضاء تجمعات المصالح الاقتصادية الذين لهم صفة أشخاص طبيعيين وشركات الأشخاص، الشركات المدنية التي ليس لها صفة شركات رؤوس الأموال بصفة فعلية.
- أيضا المالكون المشتركون في الصناديق المشتركة للديون.
- ومن خلال ما سبق يمكن القول أن الضريبة على الدخل يخضع لها الشخص الطبيعي بصفة فردية، إذا كان يمارس نشاطا ربحيا أو يدر عليه دخلا، كما يخضع لها أيضا الشخص الطبيعي إذا كان شريكا في إحدى الشركات المحددة سلفا التي يغلب عليها الطابع الشخصي لا التضامني حيث يحاسب كل شريك بصفة فردية على دخله بغض النظر عن باقي الشركاء.

الفرع الثاني: تحديد الأشخاص المعنوية الخاضعة للضرائب المباشرة:

أخضع المشرع الضريبي في الدول المغاربية الأشخاص المعنوية للضريبة حيث توحدت التسمية المختارة لهذا الصنف حيث، عبر عليها المشرع الجزائري بقوله: «الضريبة على أرباح الشركات»⁽¹⁾، بينما اصطلح عليها كل من المشرع المغربي والتونسي بعبارة: «الضريبة على الشركات»⁽²⁾ وهي ضريبة سنوية تفرض على الأرباح التي تحققها الأشخاص المعنوية فهي تخضع إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار رقم الأعمال المحقق.

ويندرج تأسيس ضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعية وهذا التمييز يبرر الاختلاف القانوني الموجود بين

(1)- المادة 135 من القانون رقم 36/90 المؤرخ في 31 /12 /1990 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) - المادة 01 من المدونة العامة للضرائب.

- الفصل 45 من قانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 يتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

الشخص المعنوي والشخص الطبيعي، لذلك فإن هذا النوع من الضريبة يعد أكثر ملائمة للشركات فهي تعمل على عصرنة جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي⁽¹⁾ وذلك بتخفيض العبء الضريبي المطبق على الشركات.

وإذا ما أردنا التطرق لهذه الأشخاص المعنوية المعينة بالضريبة يجب أولاً أن نفضل في مدى إمكانية خضوع الدولة كأول شخص معنوي عام للضريبة؟

اختلف الفقه في الرد على هذه الإشكالية في رأيين:

- أما الأول فيرى صاحبه⁽²⁾ بأن الدول لا تعد من بين الأشخاص الخاضعة للضريبة، فلا يقع عليها التزام ضريبي لكونها تعد منذ البداية الجهة التي فرضت هذه الضريبة وهي التي ستؤدي إليها، فلا يمكن أن يتناول الالتزام في جانبه المدين وهي الدولة ذاتها فتصبح دائناً ومديناً في نفس الوقت، كما أنهم يرون بعدم ضرورة النص على إعفاء الدولة من الخضوع للضريبة، لأن ذلك أصلاً عاماً يتفق وفكرة الضريبة ذاتها.

- أما أصحاب الرأي الثاني⁽³⁾ فيذهبون إلى القول أن الدولة من أشخاص القانون العام يمكن أن تفرض عليها الضرائب إذا ما زاولت نشاطاً يخضع للضريبة، سواء قامت به بصفة أصلية أو كلفت شخصاً

(1) - ظهرت الضريبة على الشركات في زمن متأخر بالمقارنة مع الضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، ففي الدول الأوروبية لم تؤسس هذه الضريبة إلا بعد الحرب العالمية الثانية ففي إنجلترا سنة 1965، وبلجيكا 1962، إيطاليا 1974، في حين كان السبق لكل من الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا حيث طبقتا هذه الضريبة سنة 1929.

- د. ناصر مراد، المرجع السابق، ص 70.

- قرقوري محمد، وعاء ومنازعات الضرائب، مطبعة أمنية، الرباط، 2002، ص 71.

(2) - د. حسين خلاف، الأحكام العامة في القانون الضريبي، دون دار للنشر، ص 74.

- محمد حامد عطا، المرجع السابق، ص 48.

(3) - د. السيد عبد المولى، الوسيط في التشريع الضريبي المصري، مطبعة جامعة القاهرة، 1988، ص 23.

- د. أميرة صدقي، النظام القانوني للمشروع العام ودرجة أصالته، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981، ص 372.

آخر لمزاولة النشاط نيابة عنها طالما آلت أرباح النشاط إليها، ولا يهم أن تكون هذه الأرباح مآلها في

النهاية إلى الميزانية العامة للدولة، وحجتهم في ذلك ما يلي:

تجسيدا لمبدأ المساواة أمام الضريبة، إذ يجب أن يخضع الأشخاص والأموال وأنواع النشاط الخاصة للضريبة، لأن العمل بخلاف ذلك يلحق ضررا بالغا بالمشروعات الخاصة التي تتحمل وحدها عبء التمويل الضريبي.

وإن كان الأصل أن نفصل في مفهوم الدولة أولا باعتبارها شخصا معنويا حتى يمكن الرد على مدى إمكانية إخضاعها للضريبة، كأصل عام يقصد بالدولة بمعناها الضيق مجموع السلطات الإدارية المركزية⁽¹⁾ والتي يمكن ردها إلى كل من رئاسة الجمهورية والحكومة المكونة إما من وزارة أولى أو رئاسة حكومة ومجموع الوزارات.

فهذه الهيئات لا تتمتع بالشخصية المعنوية للدولة فتتصرف باسمها ولحسابها، فالأصل فيها أنها لا تؤدي نشاطات ربحيا أو تقوم كأصل عام بأعمال تجارية أو صناعية فوظائفها تغلب عليها الميزة الإدارية وإن قامت أحيانا بنشاط يشبه نشاط الأفراد فهو أمر عارض واستثنائي وليس أصلا لذلك فلا يمكن أن تخضع هذه الأجهزة للضريبة على الشركات لأنها لا تمارس نشاطات هدفها تحقيق الربح.

كما أن المتصفح لقانون الضريبة في كل من الجزائر والمغرب يجد أن المشرع فيها لم يذكرها ضمن الإعفاء المؤقت أو الدائم لدليل كافي على أن الأصل فيها عدم الخضوع للضريبة وليس العكس لأن الإعفاء يستوجب أن يكون الشخص يمارس نشاطا خاضعا للضريبة لكن تم إعفاؤه لسبب ما كتشجيع الاستثمار أو مراعاة الجانب الاجتماعي لبعض الفئات، خلافا للمشرع التونسي الذي أشار إلى الدولة وهيئاتها ضمن الإعفاءات في الفصل 46 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

(1)- د. محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عناية، 2009، ص 257.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

أما فيما يخص بقية الأشخاص المعنوية الأخرى العامة منها والخاصة فقد اتفق المشرع في الدول الثلاث على أن البعض منها يخضع إجباريا للضريبة على الشركات في حين منح للبعض الآخر حق اختيار الخضوع لنظام الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل، مع ذلك فقد اختلف كل مشرع في طريقة تحديد الأشخاص لذلك سيتم التعرض لها في كل تشريع لوحده كما يلي:

أولاً: في التشريع الجزائري:

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة بالجزائر بمفهوم المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سواء كانت تلك الأرباح عائدة للشركات الوطنية أو الأجنبية المتواجدة بالجزائر وعليه يلغى التمييز بين الشركات الوطنية والأجنبية وكذلك بين الشركات العمومية والشركات الخاصة، وتطبق هذه الضريبة إما بصفة إجبارية أو اختيارية.

أما فيما يخص الخضوع الإجباري للضريبة على أرباح الشركات فقد نصت عليه المادة 136 من نفس القانون فيشمل:

1- الشركات مهما كان شكلها وغرضها:

مع الأخذ بعين الاعتبار بعض الاستثناءات وما ورد في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الواردة ضمن المادة 07 من نفس القانون فيمكن تحديدها فيما يلي⁽¹⁾:

- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة أسهم.

- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها.

2- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

3- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

(1)- رضا خلاصي ، المرجع السابق، ص 31.

وبذلك يكون المشرع قد أخرج المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري من نطاق الضريبة لأنها لا تهدف إلى تحقيق الربح أصلا.

أما الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات فهي التي تخضع أصلا للضريبة على الدخل إلا أن المشرع سمح لها بإمكانية اختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات اختيارا نهائيا لا رجعة فيه كما سبق أن بيناه في الأشخاص الطبيعيين.

ثانيا: في التشريع المغربي:

أحدثت الضريبة على الشركات بالقانون 86-24 ودخلت حيز التنفيذ بداية من سنة 1987 لتحل محل الضريبة على الأرباح المهنية المطبقة على الشركات⁽¹⁾، وتخضع لهذا النوع من الضريبة من حيث الامتداد الإقليمي حسب ما جاء في المادة 3 من المدونة العامة للضرائب كل من الشركات المغربية أي الشركات التي لها مقر بالمغرب وكذا الشركات الأجنبية التي لا تملك مقرا بالمغرب وذلك عن الأرباح التي تحققها والمداخيل المحصل عليها داخل تراب المملكة.

وطبقا لما ورد في المادة 02 من نفس المدونة فإن تطبيق هذه الضريبة لا يمس جميع الشركات، فهو إجباري بالنسبة للبعض منها واختياري بالنسبة لشركات أخرى وهو ما سيتم توضيحه فيما يلي⁽²⁾:

(1)- ظهير شريف رقم 86/239 المؤرخ في 31 ديسمبر 1986 لتنفيذ قانون رقم 24/86 المتعلق بالضريبة على الشركات. بموجبيه أصبحت الشركة تخضع للضريبة على الدخل التي تحصل عليها بقطع النظر عن أصنافها بعدما كانت تخضع للضريبة على الدخل المهنية بالنسبة لدخولها التجارية وللضريبة الحضرية عن دخولها الكرائية وللضريبة الفلاحية عن دخولها الفلاحية وهكذا قاد النظام القديم إلى تجزئة المادة الضريبية وجعل الشركات التي تزاول أنشطة اقتصادية مختلفة تخضع لأعباء مخففة.

(2)- عبد الفتاح بلخال، الرسالة السابقة، ص197.

1- الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على الشركات:

وهي المتمثلة في كل من:

- شركات الأموال.
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة التي تضم أشخاصا معنوية بالإضافة إلى الأشخاص الطبيعيين ولا تقتصر فقط على هؤلاء⁽¹⁾.
- المؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنوية التي تهدف إلى الحصول على الربح.
- الشركات العقارية غير المتوفرة على شروط الإعفاء.
- مراكز التنسيق، ويقصد بها كل شركة تابعة أو فرع لشركة أو مجموعة دولية يوجد مقرها بالخارج وتزاول لفائدة الشركة أو المجموعة الدولية وحدها مهام الإدارة أو التسيير أو التنسيق أو المراقبة في دائرة جغرافية محددة⁽²⁾.

2- الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على الشركات:

وتضم كل من شركات الأشخاص وشركات المحاصة إذا ما اختارت الخضوع اختياريا لهذه الضريبة في التصريح بالتأسيس أو الاستقرار المودع لدى المصالح المحلية للضرائب حسب ما سبق بيانه، فهذه

(1)- عز الدين بنستي، دراسات في القانون التجاري المغربي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة، دار البيضاء، 1998، ص110، 111.

- عز الدين بنستي، الشركات في التشريع المغربي والمقارن، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، ص 50.

(2)- دورية مديرية الضرائب رقم 704 المكررة الصادرة في مارس 1998.

- القرقوري محمد، المرجع السابق، ص77.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

الشركات يمكنها اختيار الخضوع للضريبة على الشركات وفي هذه الحالة لا يمكنها التراجع عن هذا الاختيار.

من خلال ما سبق نجد أن كل من المشرع الجزائري والمغربي اعتمدا نسقا واحدا في تحديد الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على الشركات وتصنيفها إلى صنفين وجوبية واختيارية.

ثالثا: في التشريع التونسي:

تبنى المشرع التونسي هو الآخر نظام الضريبة على الشركات ضمن الباب الثاني من المجلة، فيما يخص الامتداد الإقليمي لتطبيق هذه الضريبة فهي تمس الأشخاص المعنوية والشركات التي تمارس نشاطا في البلاد التونسية بالنسبة للمقيمين طبقا لما ورد في الفصل 45 فقرة 01، أما فيما يخص غير المقيمين إذا ما حققوا مداخيل ناشئة في تونس حسب الفصل 45 فقرة 02.

وفيما يتعلق بتحديد الأشخاص المعنوية والشركات فقد حصرها المشرع التونسي في الفصل 45 في تنظيم واحد إجباري خلافا لما تبناه كل من المشرعين الجزائري والمغربي وهي محددة كما يلي:

- 1- تعاضديات الإنتاج والاستهلاك أو الخدمات واتحاداتها.
- 2- المنشآت العمومية والهيئات ذات الصيغة الصناعية والتجارية المتمتعة بالاستقلال المالي والتابعة للدولة أو الولاية أو البلدية.
- 3- الشركات المدنية إذا ثبت أن لها فعليا خصوصيات شركات الأموال.
- 4- الشركاء في شركات المحاصة وأعضاء تجمعات المصالح الاقتصادية والمالكيين المشتركين في الصناديق المشتركة للديون الذين لهم شكل أشخاص معنويين خاضعين للضريبة على الشركات، أما إذا اتخذوا شكل أشخاص طبيعيين فإنهم سيخضعون للضريبة على الدخل، وبذلك يكون المشرع

التونسي قد منح للشركاء في هذه الحالة اختيار نوع الضريبة التي سيخضعون لها انطلاقاً من اختيارهم للصفة التي يريدونها.

المطلب الثاني:

الإدارة الضريبية

يعد الطرف الدائن بالضريبة هو الشخص العام الذي قام بفرض الضريبة والمتمثل أساساً في الدولة التي تمثلها الإدارة الضريبية التي تنظم وفقاً لأسس قانونية ومالية مع مراعاة أسس الإدارة العلمية لتحقيق أهداف السياسة الضريبية حيث يتوقف نجاح النظام الضريبي في أي بلد على كفاءة إدارتها الضريبية، كما أن محاربة الغش الضريبي لا تكمن في الوسيلة الجزرية بقدر ما ترتبط بانضباط الإدارة وأجهزتها، فتنظيمها والاهتمام بها من شأنه أن يؤثر إيجاباً وسلباً لا فقط على المردودية الضريبية ولكن يتجاوزها ليشمل مبدأ المساواة والعدالة الضريبية التي تعد ضمانة كل إصلاح ضريبي.

ويختلف تنظيم الإدارة الضريبية من تشريع لآخر تبعاً لعوامل مختلفة منها: النظام السياسي والاجتماعي، درجة الوعي الضريبي وهيكل النظام الضريبي⁽¹⁾، لذلك فإن السلطة التنظيمية في كل من الجزائر وتونس والمغرب حاولت في كل مرة من خلال الإصلاح الضريبي الاعتناء بتنظيم الإدارة الضريبية الشكل الذي يجعلها تستجيب للأهداف المرجوة من النظام الضريبي، وفي غالب الأحيان ترتبط هذه الإصلاحات إما بإعادة هيكلة الأجهزة المكونة للإدارة الضريبية أو تدعيم سلطاتها المتعلقة بالعمليات الضريبية وعليه سيتم عرض تنظيم هذه الإدارة في كل دولة كما يلي:

(1) - د. محمد مرزاق، د. عبد الرحمان أبليل، المرجع السابق، ص 20.

- محمد حامد عطا، المرجع السابق، ص 57.

أولاً: في التشريع الجزائري:

تعتبر الإدارة الضريبية تنظيماً مستقلاً له ميزات ومهام أساسية يسهر على تنفيذها، والتي لا يمكن تحقيقها إلا بتكاتف الجهود وتنظيمها وتوزيع المهام، وهو ما يمكن أن نلمسه من خلال المتابعة الضريبية على المكلفين بها والتي تتم في إطار تنظيمي مضبوط ومنظم من المستوى المحلي إلى المركزي، وبالرجوع إلى المرسوم التنفيذي 91-60⁽¹⁾، وكذا المرسوم التنفيذي 02-303⁽²⁾ نجدهما يقسمان إدارة الضرائب إلى المصالح التالية:

- 1- المديرية الجهوية للضرائب.
- 2- مديرية كبريات المؤسسات.
- 3- المديرية الولائية للضرائب.
- 4- المصالح الجهوية للبحث والمراجعة.
- 5- مفتشيات الضرائب.
- 6- قباضات الضرائب.

أما المديريات التي سيتم التركيز عليها هما: المديرية الولائية، ومديرية كبريات المؤسسات وذلك بالنظر إلى دورهما الضريبي وما أسند لهما من مهام خلال النزاع.

(1)- المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

(2)- المرسوم التنفيذي 02-303 المؤرخ في 28/09/2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

1- مديرية كبريات المؤسسات:

- وتتكون حسب المادة 04 مكرر من المرسوم التنفيذي 02-303 من خمس مديريات فرعية ولكل واحدة منها ما لا يزيد عن 4 مكاتب وهي:
- أ- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
 - ب- المديرية الفرعية للتحويل.
 - ج- المديرية الفرعية للتسيير.
 - د- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
 - هـ- المديرية الفرعية للمنازعات.

2- المديرية الولائية للضرائب:

- الأصل فيها أن تتكون من مديريات فرعية لكل واحدة منها 03 مكاتب⁽¹⁾:
- أ- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
 - ب- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
 - ج- المديرية الفرعية للتحويل.
 - د- المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية.
- قد يتقلص هذا العدد في بعض الولايات⁽²⁾.

(1)- قرار مؤرخ في 16 أكتوبر 1995 يحدد تنظيم المديريات الجهوية، والمديريات الولائية للضرائب واختصاصها الإقليمي.

(2)- حسبما ورد في القرار المؤرخ في 16 أكتوبر 1995 السابق الذكر فإنه حدد الولايات التي تحتوي مديرياتها الضريبية على 03 مديريات في كل من: الأعواط، أم البواقي، بسكرة، بشار، الجلفة، سعيدة، قالمة، برج بوعريش، الطارف، سوق أهراس، ميلة، عين الدفلة، عين تيموشنت، غرداية، غليزان.

أما الولايات التي تتكون مديرياتها الضريبية من مديريتين فقط فهي: أدرار، تمنراست، البيض، إليزي، تندوف، تيسمسيلت، خنشلة، النعامة.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

أما فيما يخص اختصاص هذه المديرية فنتناوله باختصار:

أ- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

وتتولى تطبيق البرنامج السنوي المتضمن لعدد معين من المكلفين الذين يحولون إلى التحقيق وتقسمة

إلى سداسيين وبها ثلاث (03) مكاتب:

- مكتب عن المادة الخاضعة للضريبة.

- مكتب المراجعة ومراقبة التقديرات.

- مكتب الوثائق وجمع المعلومات الجبائية.

ب- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

وتتولى متابعة نشاط المفتشيات وأعضائها، وإعلامها بكل ما هو جديد فيما يخص تطبيق القوانين

والتعديلات الواردة وبها ثلاث (03) مكاتب:

- مكتب الجداول.

- مكتب الإحصائيات.

- مكتب التنظيم ونشاطات العلاقات العمومية.

مع العلم أنه أحيانا تدمج المديريتين معا.

ج- المديرية الفرعية للتحصيل:

وهي تسهر على إجراء الرقابة الأخيرة وتسعى إلى تحصيل الضرائب لفائدة الخزينة العامة وبها ثلاث (03)

مكاتب:

- مكتب الرقابة والتحصيل.

- مكتب الإحصائيات.

- مكتب البلديات والمؤسسات.

د- المديرية الفرعية للمنازعات:

وتتواجد على مستوى كل من مديريات كبريات المؤسسات والمديريات الولائية للضرائب ولها دور رئيسي في مجال ضبط المنازعات سواء المتعلقة بالوعاء أو التحصيل. ففي مجال الوعاء الضريبي تسهر على جمع المعلومات الجبائية والعناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية وتعد برنامجا للتدخل لدى المكلفين وتتابع تنفيذه وتقيم نتائجها، كما تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها، كما تتابع الدعاوى المعروضة أمام القضاء. أما في مجال التحصيل حيث تقوم برقابة قبلية لحسابات تسيير قباضة الضرائب وتصفياتها وتتابع نشاطهم ومدى تحملهم لمسؤولياتهم، كما تنظم وتضبط ملفات المنازعات وتطور الدعاوى أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.

ثانيا: في التشريع المغربي:

يتميز تنظيم الإدارة الضريبية في المغرب (فيما يخص الضرائب المباشرة) بالتميز العضوي بين وظيفتي الربط والتحصيل، أي أن هناك مصالح مكلفة بتحديد وعاء الضريبة تختلف عن تلك المكلفة بتحصيلها، فتتولى الاختصاص الأول ما يسمى بمديرية الضرائب أما الثاني فنختص به إدارة الخزينة العامة وهي مقسمة كما يلي:

1- مديرية الضرائب: ومن أهم هياكلها نذكر⁽¹⁾:

(1)- د. عبد القادر تغيلاتي، الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء، مداخلة في يوم دراسي حول القضاء الإداري وحماية النشاط الاقتصادي، كلية الشريعة بأكادير بالتعاون مع الغرفة التجارية والصناعية بالمدينة، يوم: 17 ماي 1996، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، أبريل 1997، ص21.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

أ- هيئة وعاء الضريبة والعمليات المرتبطة به بحيث تقوم بإحصاء وتجميع المادة الضريبية وإصدار الجداول والإشراف على العلاقات مع الميزانية العامة وكذلك مختلف القبضات، كما تملك صلاحية إجراء المراقبة والمراجعة الجبائية في إطار ربط الضريبة.

ب- إدارة الخزينة العامة التي ينحصر دورها في عملية تحصيل موارد الدولة بما فيها الضرائب المباشرة وهي من صلاحيات القابض، ويقصد بالتحصيل مجموعة العمليات التي ترمي إلى نقل المال من ذمة الممول إلى الخزينة، إما بطريقة ودية إذا ما تم الوفاء في الآجال القانونية وإما عن طريق الإكراه عند انتهاء الأجل المحدد.

2- هيئة للمنازعات الجبائية :

أو ما يسمى بقسم المنازعات الإدارية والقضائية وتضم قسمين الأول خاص بالمنازعات والآخر بالتحريات:

فبالنسبة لقسم المنازعات فيختص بالنظر في الشكايات المعروضة عليه ويقوم بإعداد الملفات بشأنها و يفصل في الاعتراضات التي تدخل في اختصاصه والمتمثلة في التماس إعادة النظر في أساس فرض الضريبة أو في مبلغها بالتخفيض منها أو إرجاعها إلى المعني بالأمر في حالة الأداء المزدوج، كما تتولى تمثيل إدارة الضرائب أمام القضاء، أما قسم التحريات أو التحقيقات فيختص بالقيام بأعمال البحث والتحري التي تفرضها الملفات المعروضة على مصلحة المنازعات⁽¹⁾.

(1)-CHERKAOUI (M.), Le Contentieux Fiscal Au Maroc, mémoire d'études supérieures de droit, faculté des sciences juridique économique et sociales, université MOHAMED V, RABAT, 1982, p. 17.

ثالثاً: في التشريع التونسي:

تختص الإدارة الجبائية بالبلاد التونسية وهي إحدى المرافق الأساسية التابعة للدولة بتنفيذ المالية السنوية والجبائية وذلك بغية حماية حقوق الخزينة العامة من جهة وحقوق المطالبين بالأداء من جهة أخرى، ويسهر على هذا العمل جهازين إداريين الإدارة العامة للأداءات، والإدارة العامة للمحاسبة العمومية والاستخلاص ولكل منهما وظيفته الخاصة:

1- الإدارة العامة للأداءات:

نظم الفصل 19 من الأمر 556/91 المتعلق بتنظيم وزارة المالية⁽¹⁾ المهام التي تتولى الإدارة العامة

للأداءات القيام بها، عن طريق نوعين من المصالح المركزية وخارجية:

أ- المصالح المركزية: وتحتوي على عدة وحدات من أهمها:

- وحدة البرمجة والتنسيق والصلح الإداري.

- وحدة النزاع الجبائي والصلح القضائي

- وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية.

ب- المصالح الخارجية: وتضم هي الأخرى جهازين إداريين هما:

- المراكز الجهوي لمراقبة الأداءات: والتي تتولى في حدود اختصاصها الترابي السهر على تطبيق

التشريع الجبائي الجاري به العمل وتأمين عمليات المراقبة الميدانية وتسوية الإغفالات والاكتشافات

والمراجعة الجبائية، بالإضافة إلى إعداد قرارات التوظيف الإجباري للأداء، ومقررات صاحب النظام

التقديري، كما تتولى القيام بإجراءات النزاع الجبائي المتعلقة بأساس الأداء أمام المحاكم المختصة.

(1)- الأمر 556/91 المؤرخ في 1991/04/23 المتعلق بتنظيم وزارة المالية، الرائد الرسمي عدد 30 السنة 134، المعدل

والمتمم بالأمر 1198-2007 المؤرخ في 2007/05/14 الرائد الرسمي عدد 40.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

- إدارة المؤسسات الكبرى: وتهتم بالتصرف في الملفات الجبائية لصنف من المؤسسات وفقا لأهمية قطاع نشاطها و رقم معاملاتها في مجال تدخلها المحدد قانونا، بالإضافة إلى إعداد قرارات التوظيف الإجباري للأداء والقيام بإجراءات النزاع الجبائي المتعلقة بأساس الأداء أمام المحاكم المختصة.
- أما فيما يخص مهام الإدارة العامة للأداءات فيمكن ذكر أهمها فيمايلي:
- تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الصبغة الجبائية ومراقبة مراجعة الأداءات والضرائب والمعاليمة والأتاوى وغيرها من الموارد الجبائية الخاضعة لمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.
- مراقبة مدى احترام المطالبين بالأداء لواجباتهم الجبائية ومراجعة ذلك من خلال مختلف عمليات المراقبة الجبائية.
- متابعة عرائض المطالبين بالأداء وتفعيل الصلح الإداري والصلح القضائي.
- القيام بإجراءات النزاع الجبائي لدى المحاكم المختصة ومتابعتها.
- تقديم خدمات الإرشاد والتوجيه لفائدة المطالبين بالأداء.

2- الإدارة العامة للمحاسبة العمومية والاستخلاص:

- تقوم الإدارة العامة للمحاسبة العمومية والاستخلاص بالسهر على متابعة عملية تحصيل الديون العمومية بما فيها الناتجة عن الضرائب المباشرة وما ينجم عنها من منازعات طبقا للفصل 21 من الأمر 556/91 وتتكون من عدة إدارات فرعية من أهمها وحدة الاستخلاص وتحتوي على إدارتين فرعيتين:
- إدارة الإجراءات وتنشيط الاستخلاص.
 - إدارة نزاعات الاستخلاص.
- ومن أبرز مهامها التي تقوم بها الإدارة العامة للمحاسبة العمومية والاستخلاص:
- تأطير ومتابعة المصالح الخارجية للإدارة العامة والسهر على حسن تطبيقها.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

- القيام بتنشيط الميداني للاستخلاص في القباضات المالية وتأطير ومتابعة أمانات المال الجهوية في مهمة تنشيط الاستخلاص على المستوى الجهوي.

- متابعة النزاعات المتعلقة بالأشخاص ومساندة المصالح الخارجية للإدارة العامة للمحاسبة العمومية والاستخلاص ومتابعة القضايا المنشورة لدى المحاكم.

إن أهم ما يميز العمليات الضريبية أن لها طبيعة مزدوجة: طابع إداري، وطابع محاسبي، مما يجعل تنفيذ هذه العمليات تخضع لمبدأ هام ينص عليه علم المالية العامة يقضي بضرورة الفصل بين الوظائف الإدارية التي يدخل فيها الوعاء والتصفية، والوظائف المحاسبية وهي المتعلقة بالتحصيل، فلا يجوز مبدئياً لموظف واحد أن يجمع بين مصلحتي الأمر بالصرف وعملية الاستخلاص، فكلتا العمليتين يجب أن يقوم بهما موظفون متخصصون ومستقلون عن بعضهم ولعل هذا ما لمسناه عند التعرض لتنظيم الإدارة الضريبية في كل من الجزائر والمغرب وتونس فاتفقوا على ضرورة تحقيق الفصل الوظيفي لعمليتي الوعاء والتحصيل، وإن اختلفت طريقة تطبيقها ودرجتها.

فبالنسبة للمشرع الجزائري نجده يدمج بين المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل في ما يقارب 17 ولاية، وعدم النص على مكانة مديرية التحصيل في 03 ولايات كما سبق بيانه، أما المشرع المغربي وإن كان عمل بهذا التقسيم في الضرائب المباشرة فقد أغفله في بقية أنواع الضرائب والرسوم، أما المشرع التونسي فقد كان أكثر وضوحاً بتخصيصه جهازاً إدارياً مستقلاً أحدهما يتولى تحديد وعاء الضريبة وتصفيته وما يثار بشأنها من منازعات وآخر يسهر على تحصيل الضريبة وما يثار بشأنها من نزاعات، ويجد مبدأ الفصل في الوظيفيتين (الأمر بالصرف، والتحصيل) مبرراته انطلاقاً من أساس علمي وآخر قانوني⁽¹⁾:

(1) - د. عبد القادر تغيلاتي، المرجع السابق، ص 28.

- د. محمد مرزاق، د. عبد الرحمن أبليل، المرجع السابق، ص 22.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

فمن الناحية العملية يسهل إعمال المبدأ تنفيذ العمليات الضريبية ويساهم في تطويرها فلا فائدة ترجى من جمع الاختصاصات لدى موظف واحد لأن هذا الخلط يؤدي إلى نتائج رديئة للعمل الذي يقدمه نفس الموظف، فنجاح كل صلاحية تبقى رهينة للتخصص فيها.

أما من الناحية القانونية فيعد وسيلة للرقابة الداخلية والخارجية، فعلى الصعيد الداخلي يساهم في تفادي الانحرافات والاختلاس، فالأمر بالصرف يتمتع بسلطة التقرير في حين لا تتوفر تحت يده الأموال، أما القائم بالتحصيل أو المحاسب فالأموال موضوعة تحت يده لكنه لا يستطيع اتخاذ القرار باستعمالها لأن دوره هو تنفيذ الأوامر التي يتلقاها، أما على المستوى الخارجي فتتم هذه الرقابة عن طريق أجهزة مستقلة كمجلس المحاسبة، فمبدأ الفصل يمكنها من النظر في سجلات المحاسبة الإدارية التي يضبطها الآمرون بالصرف و حسابات القائمين على التحصيل والمقارنة بينها للكشف عن الانحرافات إن وجدت.

المطلب الثالث:

ضوابط العلاقة بين طرفي المنازعة الضريبية

إن إلقاء نظرة عابرة على القضايا الضريبية التي تزدهم بها المحاكم على اختلاف درجاتها يعد دليلا واضحا على ما آثاره تطبيق القوانين الضريبية في العالم العربي على وجه العموم وعلى صعيد دول المغرب العربي على وجه الخصوص من خلافات بين طرفي العلاقة الضريبية، إذ يعد كل من المكلف بالأداء والإدارة الضريبية شخصا النظام الضريبي وطرفي النزاع الضريبي في نفس الوقت، ذلك أن الأول دائما مطالب ومدين وملتزم أما الثاني فهو يطلب ويفحص ويراقب وينفذ، وبطبيعة الحال إذا ما وجد الأشخاص في أي نظام فلا بد أن يكون هناك إما طرف ضعيف وآخر قوي وإما أن تتعادل القوتين.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وفيما يخص العلاقة التي نحن بصددتها تضم طرفين غير متكافئين⁽¹⁾ إذ نجد طرفا ضعيفا وهو المكلف بالأداء باعتباره معني بالقانون الضريبي من حيث أنه ملتزم قبل الخزنة العامة للدولة بأن يساهم في نفقات الدولة بدفع جزء من دخله، وإذا ما أخل بهذا الالتزام أو تأخر عنه فإنه يتعرض للجزاءات والعقوبات ويجبر على دفع ديونه.

أما الإدارة الضريبية فهي الطرف الأقوى لأنها المعنية بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية بما لها من حقوق وسلطات قانونية، وتجدر الإشارة في هذا الصدد أنه لا يمكن التسليم بفكرة أن المشرع منح صلاحية فرض الضرائب للإدارة لأنها خاطئة، ذلك أن هذه الصلاحية ذات طبيعة سيادية فالمشرع لا يستطيع منح صلاحية تحديد أسس الضريبة ونسبها إلى السلطة التنفيذية وإنما يتولى هو وضعها وتحديدتها ويمكن أن يخولها وضع قواعد وتعليمات إدارية لتنظيم عملية التقدير والتحصيل، وتتولى الإدارة الضريبية تطبيق القانون وإحاطة الأفراد علما بمضمونه.

كما أنه لا يجوز للمشرع السماح للسلطة التنفيذية بوضع القواعد الخاصة بأحد العناصر الأساسية للضريبة أو بمنحها سلطة تقديرية واسعة في تطبيق القواعد التي يقرها، كأن يعهد للإدارة الضريبية سلطة تقديرية بشأن منح المزايا الضريبية، بل عليه تحديد شروط الاستفادة من هذه المزايا وفقا لمعايير واضحة لا تقبل التأويل⁽²⁾ وبذلك يكون اختصاصها مقيد في الغالب.

(1) - د. شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص36.

- د. عبد القادر تغيلاتي، ((الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، سنة 1997، ص21.

(2) - د. موفق سمور المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص64.

وما تجدر الإشارة إليه في هذا الصدد أن العلاقة بين المكلف بالأداء والإدارة الضريبية تخضع لأمرين هامين، أما الأول فيتمثل في ضرورة مراعاة قواعد ومبادئ فرض الضريبة من طرف المشرع عند اختياره للنظام الضريبي والثاني فيظهر من خلال مجموع الحقوق والالتزامات المقررة لكل طرف في هذه العلاقة وللتوضيح أكثر سيتم التعرض لهما في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: المبادئ العامة لفرض الضريبة:

لما كانت الضريبة وسيلة لمد الدولة بالمال وهو عصب حياتها، وتضحية مادية من جانب الأفراد بانتزاع جانب من مالهم، وجب أن تخضع في تطبيقها بقدر الإمكان تبعاً لهذين الاعتبارين (الضرورة والتضحية)، لقواعد بينة تسمح للدولة بكفاية حاجاتها والحصول على ما يلزمها بأقل إرهاق ممكن للمكلفين، وهي المتمثلة في القواعد الأربعة التي أوردها آدم سميث في كتابه (ثروة الأمم)، وتشمل كل من العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد والتي أصبحت فيما بعد بمثابة المبادئ العامة التي تخضع لها القاعدة القانونية الضريبية، ويرى البعض أن آدم سميث لم يكن أول من وضع هذه القواعد وإنما فضل صياغتها في عبارات واضحة بعد أن نقلها عن الاقتصادي الفرنسي من المدرسة الطبيعية تورقو TURGOT وغيره من الكتاب مثل: جونا فو جوستي JONANNE VOU justi الذين خصصوا جانباً من كتاباتهم للقواعد العامة للضريبة⁽¹⁾.

ولعلنا نكون مجحفين إذا سلمنا كلية بهذا القول و ناكرين لتاريخنا الإسلامي الذي عرّف العلم بحقيقة العدالة و تطبيقاتها واقعياً في عدة ميادين بما فيها الضرائب، فقد ظهر النظام الضريبي الإسلامي بعد سنوات

(1) - د. رمضان محمد صديق، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، المرجع السابق، ص34.

- عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987، ص44.

- صعمة صفعك الشمري، (قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم 1955/03 بين النص التشريعي وسوء التطبيق))، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، ص109.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

قليلة من الدعوة الإسلامية فالزكاة فرضت في السنة الثانية للهجرة بقوله تعالى: «خذ من أموالهم صدقة تطهرهم و تزكهم بها...» الآية، ووضع أسس هذا النظام الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) و يقوم أساسا على فكرة العدالة في توزيع الأعباء العامة بين رعايا الدولة الإسلامية⁽¹⁾.

أما قاعدة اليقين والوضوح فنجدها مجسدة في القرآن الكريم والسنة النبوية وذلك بتحديد أنصبة الزكاة في جميع أنواع المواد المزكى عنها⁽²⁾، كما أن وقت تحصيلها محدد بمرور حول كامل بالإضافة إلى أنها تتسم باللين حين تطبيقها سواء بالنسبة للقائمين على جمعها أو المكلفين بأدائها، بل والأكثر من ذلك فإن البيان جاء حتى فيما يخص الفئات المستفيدين منها⁽³⁾، فاحترام الدولة لهذه القواعد يخفف من حدة هذه الأعباء ويجعلها مقبولة ومستساغة لدى الأفراد، في حين يعد الإخلال بها ظلما وتعسفا في استعمال حقها في فرض الضرائب عليهم، فهي قواعد ذات فائدة مزدوجة لأنها تحقق مصلحة المكلفين بالضريبة من جهة

(1) - لما فتح المسلمون بلاد العراق وأزالوا دولة الفرس منها وفتحوا الشام والجزيرة وطردهم الروم منها طلب كثير من الصحابة من الخليفة عمر بن الخطاب أن يقسم الأرض المفتوحة على الفاتحين والمجاهدين كما قسم عليها الغنائم المنقولة من متاع، ولكن رأى عمر أن تكون الأرض المفتوحة فيئا لعموم المسلمين على مر العصور واستند في رأيه على آيات الفيه الموجودة في سورة الحشر أية الفيه هذه لعموم المسلمين حتى في العصور القادمة، وألح عليه الصحابة في تقسيم الأرض ولكنه أبى وأيده في رأيه عبد الرحمن بن عوف، وجعل عمر لهذه الأرض عليها مقدارا معين من المال تدفع كل عام لبيت المال وهو ما عرف بالخراج.

- صباح نغوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، 1987، ص 203 وما بعدها.

(2) - المال الواجب في الزكاة أربعة أقسام: زكاة النقد، وزكاة السوائم و الأنعام والماشية زكاة الزروع والثمار، وزكاة الركاز والمعادن.

- عبد الله ناصح علوان، أحكام الزكاة على ضوء المذاهب الأربعة، دار السلام، ص 07.

- كمال خليفة أبو زيد، أحمد حسين علي حسين، دراسة نظرية وتطبيقية في محاسبة الزكاة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 51 وما بعدها.

- د.علي محي الدين القرة الداغي، بحوث في فقه القضايا الزكاة المعاصرة، الطبعة الأولى، دار بشائر الإسلامية، بيروت، 2009، ص 105 وما بعدها.

(3) - قال تعالى: "إنما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل فريضة من الله والله عليم حكيم" الآية 60 سورة التوبة.

- نفس المرجع، ص 313 وما بعدها.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

ومصلحة الخزينة العامة من جهة أخرى، إذ تهتم في أغلبها بالشروط الخارجية للضريبة والعلاقة بين الدولة والمكلف بالضريبة بمناسبة وضع وعاء وإصدار الضريبة وتحصيلها ونوجزها في ما يلي:

الفقرة الأولى: قاعدة العدالة:

لما كانت الضريبة تعتمد على عنصر الإلزام في فرضها فإنه يتعين تخفيفاً لوطأتها الاستقرار على أساس موضوعي لتوزيع أعبائها توزيعاً عادلاً على الأفراد، ويقتضي ذلك إعمال قاعدة العدالة التي تقتضي بأن يكون توزيع الضرائب على المكلفين بنسبة قدرتهم على الدفع أي ما يحصلون عليه من دخل وما يمتلكون من مال، وتبعاً لهذا الرأي تفضل الضريبة النسبية التي تفرض بسعر نسبي ثابت فتنحقق بذلك المساواة الحسابية، ولكن لم يبرأ هذا الرأي من النقد، لأن الضريبة النسبية تعد عبئاً على الفئات ذوات الدخل المحدود بالمقارنة مع ذوات الدخل المرتفع، بما ينفي صفة العدالة على هذا النوع من الضريبة⁽¹⁾.

وتبعاً لذلك ظهر اتجاه جديد يحمل لواء المساواة في التضحية أي أن يساهم الأفراد في تحمل الأعباء العامة وفقاً لمقدرة كل منهم التكلفية، بحيث يتحمل الأفراد ذوي الدخل المرتفع عبئاً ضريبياً أكبر مما يتحمله أصحاب الدخل المنخفض وهي ما يعرف بالضريبة التصاعدية⁽²⁾، بالإضافة إلى ذلك فإنها تحقق إعادة توزيع الدخل بين الأفراد بصورة فعالة من أجل تخفيف حدة التفاوت بين دخول الفئات الاجتماعية المختلفة. ويترتب على تطبيق قاعدة العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع في تحمل عبء الضريبة مسألتين

هامتين هما:

(1) - د. رمضان صديق محمد، المرجع السابق، ص 39.

- د. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 26.

(2) - د. عبد الأمير شمس الدين، المرجع السابق، ص 47.

- د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، كلية الحقوق، منشورات جامعة دمشق، 2010، ص 244.

01- الشمولية الشخصية للضريبة أي أن تفرض الضريبة على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا، وعليه فالتزام الأشخاص بالضريبة لا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها بل يمتد ليمس المقيمين في الخارج إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية، كما يشمل أيضا المقيمين في الدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية.⁽¹⁾

وإذا كانت هذه القاعدة عامة فما يرد عليها من استثناء لا يفقدها خاصيتها كفرض إعفاءات لبعض أعضاء السلك الدبلوماسي على أساس اعتبارات عدة كالعرف الدولي أو المجاملة أو مبدأ المعاملة بالمثل أو الاتفاقيات، أو الإعفاءات النصوص عليها في القوانين الضريبية لصالح بعض الأشخاص تحقيقا لأغراض اقتصادية أو اجتماعية.

ولكن في بعض الأحيان تنشأ بعض الصعوبات عندما يتعلق الأمر بنفس الشركة أو نفس الشخص لما يرى دخله خاضعا للضريبة مرتين وهي الحالة التي يكون للدخل مصدر في دولة ما وينفق في دولة أخرى وتدخل ضمن ما يعرف بالازدواج الضريبي في القانون الدولي وهذه الظاهرة تجد حلها في الاتفاقيات والمعاهدات الدولية⁽²⁾.

(1)- محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 198.

(2)- ومن أمثلة الازدواج الضريبي الدولي فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات أن يكون لمؤسسة ما فروع في دول أخرى فتقوم الدولة الموجود فيها كل فرع من هذه الفروع بفرض ضريبة على أرباح هذا الفرع في نفس الوقت الذي تقوم فيه الدولة التي يتواجد بإقليمها المقر الرئيسي للمؤسسة بفرض ضريبة على مجموع أرباحها، أيضا فيما يتعلق بالضريبة على ناتج القيم المنقولة (الأسهم والسندات) فقد يقيم شخص في دولة ما بينما يملك أسهم وسندات صدرت في دولة أخرى فتقوم الدولة الأولى بصفتها دولة الموطن بفرض ضريبة على دخل هذه القيم المنقولة كما تقوم الدولة الثانية بصفتها دولة مصدر الدخل بفرض ضريبة على نفس الدخل.

- د. عاصم أحمد عجيلة، محمد رفعت عبد الوهاب، أحمد عبد الرحمان شرف الدين، المرجع السابق، ص 59.

- د. باهر محمد عتلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة مصر، القاهرة، ص 164.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وحتى تكون الضريبة عادلة يجب أن تكون عامة أي تفرض على جميع الأشخاص والأموال في الدولة⁽¹⁾، فلا يجوز أن تعفى فئة من الضريبة دون سبب يعود أثره على المجتمع كله من هذا الإعفاء، أي أن تكون الإعفاءات لدواع سياسية واقتصادية واجتماعية مقصودة وليس بدافع المحاباة أو إعطاء الامتيازات مما يستبعد التناقض بين العدالة الضريبية والعمومية⁽²⁾.

02- مبدأ العمومية المادية للضريبة ويعني أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات فيما عدا ما ينص القانون الضريبي على استثنائه صراحة من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية فقد أخذت العديد من الدول بنظام الضرائب الشخصية فيما يخص الضرائب المباشرة، الذي بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة شخص المكلف وظروفه ومركزه المالي وحالته الاجتماعية، فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة ولكن بالنظر إلى القدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف⁽³⁾، ومثالها تقرير إعفاء للحد الأدنى اللازم للمعيشة

(1)-BACCOUCHE (N.), Droit Fiscal General, NOVAPRINT, Sfax, 2008, p.91.

- BESBES (S.), Le Principe De Légalité De L'impôt En Droit Tunisien, thèse pour le doctorat d'état en droit public, faculté de droit et de sciences politique de Tunis, 2004/2005, p.18.

(2)- حيث قضت محكمة القضاء الإداري المصرية في القضية رقم 727 لسنة القضائية الخامسة في 1953/06/23، بضرورة مراعاة قاعدتي العدالة والمساواة في فرض الضرائب والإعفاء منها بقولها: ((إن من ضمن الأحكام العامة التي تفرضها المبادئ الدستورية أن المصريين لدى القانون سواء ، وأنهم متساوون في التمتع بالحقوق المدنية و السياسية و فيما عليهم من الواجبات و التكاليف العامة، و أنه لا يجوز الإعفاء من الضرائب إلا في إطار تطبيق مبدأ العدالة و المساواة...ومتى كان الأمر كذلك كان أساسا للإعفاء...))

- نعيم عطية، صلاح الدين عبد الوهاب، مجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة في الضرائب والرسوم معلق عليها، مكتبة القاهرة الحديثة، القاهرة، ص 62.

(3)- د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2009، ص 127 وما بعدها.

- د. يوسف شباط، المرجع السابق، ص 301.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

أو تقرير الإعفاء بسبب الأعباء العائلية أو التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخل بحسب مصادرها حيث يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة ضريبية تفضيلية عن الدخل الناتج عن رأس المال.

أما الضرائب العينية فالمشرع لا ينظر إلى الظروف الشخصية للمكلف ولكنه يهتم فقط بالمادة الخاضعة للضريبة وهذا النوع يقتصر فقط على الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة⁽¹⁾.

ومن جملة ما تقدم يتبين أن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق فعليا فكرة العدالة و المساواة بين المكلفين بها، كي يتحقق لهم الشعور بالأمان والثقة والاطمئنان.

الفقرة الثانية: قاعدة اليقين:

ويقصد بها أن يكون النظام الضريبي واضحا يبين بصراحة نوع الضريبة وقيمتها ووقت تحصيلها وما يترتب على مخالفة هذه الأمور وفي ذلك تسهيلا لعمل الموظفين والمكلفين بالضريبة⁽²⁾ كما هو مبين في الآتي:

- **وعاؤها:** وهو نوع المال الخاضع للضريبة ففي الضرائب المباشرة تحدد كمايلي:
 - وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي وهو الدخل.
 - وعاء الضريبة على أرباح الشركات وهي الأرباح.
- **نسبتها:** تختلف النسبة من سنة إلى أخرى بسبب التعديل والتجديد في قوانين المالية.
- **طريقة دفعها:** هناك ضرائب تدفع من المكلف بالضريبة إلى مصلحة الضرائب وهناك ضرائب يتم اقتطاعها من مصدرها كالضرائب المفروضة على الرواتب و الأجور.
- **موعد تحصيلها:** يحدد موعد الدفع بالقانون ويجب أن يحدد بعد موعد تحقيق الدخل.

(1)- AUGÉ (p.), Droit Fiscal Général, édition ELLIPSES, Paris, 2002, p.07.

(2)- DISLE (E.), SARAF (j.), Droit Fiscal, DUNOD, 2006, p.02.

- YAICH (A.), Théorie Fiscale, édition RAOUF YAICH, Tunisie, p.13.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

- **إعفاءاتها:** يمكن للمكلف بالضريبة الاستفادة من الإعفاءات التي يحددها النظام الضريبي.

ويرتبط بقاعدة اليقين مسألتين هامتين:

1- عدم إمكانية فرض الضريبة بأثر رجعي، فلا تفرض الضريبة بأثر رجعي على تصرفات أو إيرادات تمت في الماضي⁽¹⁾.

2- ضرورة تحقيق الاستقرار لقواعد القانون الضريبي وذلك بعدم الإكثار من التعديلات المستمرة في التشريعات الضريبية⁽²⁾، وذلك بالتضييق من مداها والتقليل من عددها لأن كثرة التغييرات لها آثار غير مرغوبة سواء للمكلفين بالضريبة لأنهم كيفوا أوضاعهم المالية على الضريبة القديمة، وسواء لإدارة الضرائب التي تقع في تضاربات وتناقضات أثناء التنفيذ.

الفقرة الثالثة: قاعدة الملائمة:

وتعني أن يصدر التشريع الضريبي ملائماً لظروف المكلفين بالضريبة حتى يتمكنوا من أداء الضريبة المستحقة عليهم بطريقة مناسبة وفي الوقت المناسب⁽³⁾، لذلك تحدد التشريعات الضريبية الواقعة المنشئة للضريبة بدقة تبعا لنوع الدخل الخاضع لها، أي بعد تحقق الدخل في نهاية السنة الضريبية وهو الواقعة المنشئة للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي والمهني، كما يعتبر حصول الشخص على المرتب

(1)- وهي قاعدة دستورية لا تختلف الدساتير حولها فلو رجعنا إلى الدستور الجزائري 28 نوفمبر 1996 نجدها مجسدة في نص المادة 64، وتجدر الإشارة إلى أنه تم تعديله مرتين: القانون 03/02 المؤرخ في 10 أبريل 2003، وبموجب القانون 19/08 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008 .

- الدستور المغربي 01 يوليو 2011 الصادر بموجب ظهير شريف رقم 1.11.91 بتاريخ 29 يوليو 2011 فنص عليه ضمن المفصل 06 فقرة 04.

- الدستور التونسي 26 فيفري 2014 في الفصل 10.

(2)- رمضان صديق محمد، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، المرجع السابق، ص 47.

(3)- محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 29.

- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، 2011، ص 21.

- د. سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 130.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

أو الأجر نهاية كل شهر هو الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات والأجور... إلخ، وتهدف هذه القاعدة في حقيقة الأمر إلى تجنب تعسف الإدارة في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية أو التحصيل.

الفقرة الرابعة: قاعدة الاقتصاد:

فلا يجب أن تفرض ضريبة تحتاج لتحصيلها وتجنب التهرب منها إلى تكاليف باهظة بحيث تؤثر في صافي إيرادات هذه الضريبة بعد خصم تكاليف تحصيلها، فتكون ضئيلة إلى الحد الذي يجعل هذه الضريبة عديمة الفائدة، وعليه لا يمكن أن نرهق المكلف بأداء ضريبة لا تعود بالنفع العام كما لا يمكن القبول بضياح جهود الإدارة الضريبية في تحصيل ضريبة ذات عائد بسيط⁽¹⁾.

تقتضي هذه القاعدة أيضا عدم الإسراف في رفع سعر الضريبة في حالات متعددة في القطاعات الاقتصادية لما لها من تأثير في زيادة الأسعار وخفض الاستهلاك والإنتاج والأرباح مما يتولد عنه في النهاية انخفاض مردودية الضريبة، وبالتالي يكون التناقض بالنسبة للضريبة ذاتها⁽²⁾، لذلك يجب على الدولة الاعتماد على مخطط في تحديد الإيرادات العامة من خلال اعتماد نظام ضريبي تراعى فيه الأوضاع الشخصية والاقتصادية ضمن خطة متجانسة.

الفرع الثاني: حدود توازن العلاقة بين الطرفين:

إن وجود علاقة جيدة بين طرفي العلاقة الضريبية يفرض تحديد حقوق كل طرف من أطراف العلاقة ضمن حدود القانون، فتتحد بذلك التزامات المكلف وسلطات الإدارة الضريبية وما يقابلها من ضمانات لصالح

(1)– GAUDMET (p.m.), Finance Publique, tome 01, édition Montchrestien, Paris, 1981, p. 39.

(2)– عبد الأمير شمس الدين، المرجع السابق، ص 49.

- د. سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 130.

- د. يوسف شباط، المرجع السابق، ص 304.

الطرف الضعيف والهدف هو ضمان أكبر قدر ممكن من التوازن في العلاقة بين الطرفين وهذا ما سيتم توضيحه فيما يلي:

الفقرة الأولى: حقوق والتزامات المكلف بالضريبة:

لما كان الدين الضريبي مفروض بحكم القانون، تتوقف نشأته على إرادة الإدارة الضريبية والتزام المكلف بالأداء، لذلك وفي مقابل هذا الالتزام وجب الاعتراف لهذا الأخير بمجموعة من الحقوق التي ترسم معالمها القوانين الضريبية إلى جانب تحديد التزاماته و يمكن إيجازها على النحو التالي:

أولاً: حقوق المكلف بالضريبة:

ومن أهم الحقوق الأساسية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة نذكر الآتي:

1- الحق في الاستعلام الضريبي:

إذ يقع على عاتق الإدارة تزويد المكلفين بالمعلومات الكافية التي يستعملونها، وهذا الحق نجده يتفق مع أحد قواعد فرض الضريبة، وهي قاعدة اليقين، بحيث ينبغي أن يعرف المكلف القواعد التي ستطبق عليه ومبلغ الضريبة الواجب دفعه.

2- الحق في المساعدة الضريبية:

قد يعترض المكلفين بالضريبة بعض الصعوبات في ملء بيانات الإقرار الضريبي كما في حالة المكلف الأمي أو المكفوف، فهؤلاء لهم الحق في اللجوء للإدارة الضريبية لمساعدتهم فكثيرا ما تقوم بإصدار منشورات تتضمن تعليمات وإيضاحات بكيفية مسك السجلات وتعبئة بيانات الدخل والأرباح الخاضعة للضريبة، كما أن كبار المكلفين يستعينون بخبراء في المحاسبة والضرائب ومحامين حتى يكونون على دراية وبينة من وضعهم اتجاه إدارة الضرائب.

3- إعادة المبالغ غير المستحقة:

إذ تنص مختلف التشريعات على ضرورة رد المبالغ الضريبية التي دفعها المكلف زيادة على المبلغ المعترف به، فبالنسبة للمشرع الجزائري فقد نص عليها بموجب المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، أما المشرع المغربي فأشار إليها ضمن المادة 253 فقرة 06 من المدونة العامة للضرائب، أما المشرع التونسي فنص عليها ضمن الفصل 28 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

4- الحق في الاعتراض:

وهو حق مقرر لصالح المكلف بالضريبة فيجوز له تقديم اعتراضه على قرار فرض الضريبة أمام الإدارة الضريبية وفي حالة ما رفضت هذه الأخيرة اعتراضه أو التزمت الصمت جاز له رفع هذا الاعتراض أمام اللجان الضريبية المتخصصة، وقد نص على هذا الحق كل من المشرع الجزائري في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية والمشرع المغربي في المادة 253 من المدونة العامة للضرائب⁽²⁾.
أما المشرع التونسي فقد ألغى حق المكلف بالطعن أمام الإدارة بموجب الفصل 44 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية⁽³⁾.

(1)- د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هوم، الجزائر، 2011، ص 96.

- الأمراني زنطار حسن، المنازعات الجبائية، طرق استخلاص الضرائب والمنازعة فيها، الجزء الأول، دار النشر الأحمدية، الدار البيضاء، 1996، ص 73.

- عبد الله هلال، موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبري، المطبعة العمالية، صفاقس، 2008، ص 54.

(2)- د. حسين فريجة، المرجع السابق، ص 13.

- د. محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، الطبعة الأولى، مطبعة صومعة، 1997، ص 157.

(3)- كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجنائية، المرجع السابق، ص 211.

- سعداوي الثابت، ضمانات المتقاضي في نزاع التوظيف الجبائي، مذكرة في الدراسات المعمقة، القانون العام، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الوسط، سوسة، 2001/2000، ص 41.

5- الحق في الطعن القضائي:

ذلك أن حق التقاضي من الحقوق الأساسية لأي إنسان، فإذا لم يلق اعتراضه صدى لدى المصالح الإدارية المختصة بالنزاع جاز له رفع دعوى قضائية أمام القضاء المختص والذي يختلف من دولة لأخرى، فهناك من يمنح الاختصاص للقضاء الإداري وهناك من يجعلها من حظ القضاء العادي كما سيتم توضيحه⁽¹⁾.

ثانيا: التزامات المكلف بالضريبة:

تحدد القوانين الضريبية المختلفة إلى جانب حقوق المكلف بالضريبة، مجموع الالتزامات التي تقع على عاتقه فلم يجعل القانون التزام المكلف بالأداء محصورا إلا في دفع الضريبة المفروضة على عاتقه، بل فرض القانون على المكلف التزامات أخرى مثل التزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي وهو ما سيتم بيانه في ما يلي:

1- الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي:

الإقرار الضريبي هو بيان مالي يقر فيه المكلف بأموره المالية من إيرادات ونفقات وإعفاءات وصافي الدخل الخاضع للضريبة خلال فترة زمنية معينة، تحدد بسنة كاملة قبل فرض الضريبة ويساعد الإقرار الضريبي الإدارة في تحديد وعاء الضريبة والمبلغ الواجب أدائه⁽²⁾، ويحتل أهمية بالغة لأن المكلف هو الشخص الوحيد الذي يعلم جيدا عن دخله وعناصر دورته المالية وأرباحه. وقد نص المشرع الجزائري على

(1)- GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (P.), Droit Fiscal Général, 5ème édition, DALLOZ, Paris, 2005, p. 597.

- MESSI (M.), Nul n'est censé Ignorer La Lois Fiscale, tome 02, L'HARMATTAN, Paris, 2007, p.300.

(2)- سالم شوابكة، د. عبد الرؤوف الكساسية، ((وسائل الإثبات أما القضاء الضريبي))، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد 02، 2006، ص 05.

هذا الالتزام ضمن المواد 01، 04، 11 من قانون الإجراءات الجبائية، أما المشرع المغربي فقد أكد عليه ضمن الباب الخامس من المدونة العامة للضرائب و عنوانه بالإقرارات الضريبية من المادة 78 إلى المادة 86 ونظم فيه الإقرار في مختلف أنواع الدخل.

2- الالتزام بدفع الضريبة:

يعد الالتزام بدفع الضريبة من طرف المكلف بها التزاما جوهريا ومتبادل بين طرفي العلاقة الضريبية، فبالنسبة للمكلف يقع عليه التزام بدفعها وفي المقابل تلتزم الإدارة الضريبية بالقيام بعملية تحصيلها ، ويتمتع الدين الضريبي بصفة التتبع أي يحق للخزينة العامة تتبع أموال المكلف المدين باعتباره دينا ممتازا فله أولوية على سائر الدائنين وذلك حفاظا على حق الخزينة العامة من الضياع⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: ضمانات المكلف بالضريبة:

إذا كان وجود الضريبة في حد ذاته يجسد مفهوم السلطة العامة بما تملكه من امتيازات وما تخلفه من واجبات تقع على كاهل المكلف، فإنه في المقابل ينبغي الاعتراف بضمانات لصالح هذا الأخير قصد حمايته من كل تعسف وتحكم قد ينتج عن الإدارة أثناء تطبيقها للنصوص الضريبية، ومن أهم هذه الضمانات:

أولا: عدم إفشاء أسرار المكلفين:

أو ما يعبر عنه بالالتزام بالسر المهني الذي يقع على عاتق الإدارة الضريبية، ويعرف السر المهني بأنه خبر وقع العلم به من طرف شخص من الغير⁽²⁾، إذ يلتزم كل موظف فيها مهما كانت صلاحياته سواء

(1) - د. كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي، الطبعة الأولى، طوب بريس، الرباط، 2010، ص 94.

- عزيز أمزيان، المنازعات الجنائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، عين مليلة، ص 35.

(2)- BOUZAT (P.), ((la protection juridique du secret professionnel en droit pénal comparé)),

revue des sciences criminelles et droit pénal comparé, 1950, p. 54.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

تمت أثناء إعداد أو تحصيل الضريبة أو المنازعة فيها⁽¹⁾، بأن يلتزم بالحفاظ على المعلومات التي اطلع عليها فيما يخص المكلف بالضريبة ولا يدلي بها للغير إلا في حدود ترخيص القانون بذلك وهو ما أكد عليه المشرع الجزائري في المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما المشرع المغربي فقد نص عليه ضمن المادة 246 من المدونة العامة للضرائب، أما المشرع التونسي فقد نظمته في القسم الثاني من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بموجب الفصل 15، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري انفراد بتصريحه بالعقوبة الجزائية التي توقع على مخالفة السر المهني في نفس النص والمحددة في المادة 301 من قانون العقوبات بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 دج إلى 5000 دج وهي عقوبة بسيطة مقارنة مع خطورة الفعل المقترف.

أما المشرع التونسي فقد عاقب على مخالفة السر المهني بالفصل 109 من المجلة الجنائية بقوله: «يعاقب بالسجن مدة عام الموظف العمومي أو شبهه الذي بدون موجب ينشر ما فيه مضرّة للدولة أو لأفراد الناس كل كتاب أو تمن عليه أو حصل له علم به بسبب وظيفته أو يطلع عليه الغير».

والغاية من تجريم إفشاء السر المهني ليس للمحافظة على أسرار الناس التي يؤتمن عليها موظف المصلحة الإدارية إذ لو أبيع لهؤلاء الموظفين الإفشاء لأحجم الناس عن إطلاعهم على حقيقة مراكزهم وخفايا معيشتهم وامتنعوا عن معاونتهم بل لتعمدوا إخفاء أمور هي ضرورية للوقوف على حقيقة أحوالهم لتقدير الضريبة⁽²⁾.

(1) - مصطفى رشيد شبيحة، التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية، بيروت، 1988، ص 343.
(2) - غنام محمد غنام، الحماية الجنائية لأسرار الأفراد التي لدى الموظف العام، دون دار نشر، 1988، ص 79.
- محمد خليل بحر، حماية الحياة الخاصة في القانون الجنائي، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1983، ص 275.

ثانيا: ضمانات المكلفين أثناء المراقبة والمراجعة الضريبية:

تقوم الإدارة الضريبية عادة بإجراءات معينة بغرض مراجعة وتدقيق حالات المكلفين بالضريبة، للتأكد من صحة الإقرارات الضريبية وسلامتها، كما لها الحرية الكاملة في تحديد وقت إجراء الرقابة ومدتها⁽¹⁾، وفي هذا المجال يمكن القول بأن التوازن بين الإدارة الضريبية والمكلف لا يتحقق إلا بشرط حماية هذا الأخير بالاعتراف له بمجموعة من الضمانات خلال ممارسة هذه الإجراءات نذكر منها:

1- إرسال إشعار بالتحقيق:

لا يمكن إجراء رقابة محاسبية دون إشعار المكلف بذلك مسبقا وذلك بتسليمه شخصيا وصل استلام للإذن بالتحقيق يتضمن المعلومات الخاصة بأعوان المراقبة تاريخ توقيت التدخل الأول والفترة المحددة لذلك ومجالها.

2- منح أجل للتحضير:

يمنح المشرع غالبا وبصفة إلزامية مدة زمنية للمكلف كأجل للاستعداد للتحقيق قصد السماح له بجمع العناصر المتعلقة بالمحاسبة.

(1)- المادة 20 من قانون الإجراءات الجنائية، فقد منح المشرع للأعوان صلاحية إجراء رقابة مفاجئة مع تسليم إشعار بالتحقيق عند بداية المراقبة لمعاينة عناصر الاستغلال والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية على أن لا يبدئ الفحص الحقيقي إلا بعد مرور الأجل القانوني.

- العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار هومه، الجزائر، 2005، ص 38 وما بعدها.
- نظمها المشرع المغربي ضمن المادة 212 من المدونة العامة للضرائب أما إذا تعلق الأمر بمجرد معاينة مفاجئة فيكتفي بتسليم إشعار بها للمعني عند مباشرتها المادة 210 من نفس المدونة.
- محمد السماحي، المرجع السابق، ص 34 وما بعدها.
- أما فيما يخص المشرع التونسي فنص عليها في الفصول من 38-41 مع العلم أنه منح للإدارة صلاحية القيام بالرقابة المفاجئة دون سابق إعلام بناء على تكليف خاص نسلم نسخة منه مباشرة للمعني أو من ينوب عنه عند بدء الزيارة مقابل وصل تسليم و ذلك خارج إجراءات المراجعة المعمقة.

- BACCOUCHE (N.), op.cit, p.243.

3- الاستعانة بمستشار:

يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار متخصص في مجال المحاسبة يختاره، قصد متابعة عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب منذ بدء عملية التحقيق.

4- عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة:

عند انتهاء التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة بالنسبة للضريبة، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس الدفاتر والضرائب ولفترة إلا إذ أثبت استعمال المكلف مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.

5- الإشعار بإعادة التقييم:

يجب أن يتم إبلاغ المكلف وبصفة إلزامية عن نتائج التحقيق في المحاسبة بموجب إشعار، ومنح أجل معين للمكلف قصد إبداء رأيه بشأنه ويمكن خلاله أن يطلب أي توضيح شفوي حول مضمون الإشعار.

6- الحق في تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر خلال عملية الرقابة:

يمكن للمكلف بالضريبة تقديم شكوى ضد العون المكلف بالتحقيق إلى مسؤوله المباشر إذا ما تجاوز المبادئ والقواعد القانونية التي تحكم عملية التحقيق.

الفقرة الثالثة: سلطات الإدارة الضريبية والتزاماتها:

تعد الإدارة الضريبية أحد أطراف العلاقة الضريبية، ويقع على عاتقها تحديد الوعاء الضريبي من خلال تمتعها بمجموعة من السلطات القانونية تضمن لها تحقيق ذلك، كما يقع على عاتقها أيضا تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين وتوريدها للخزينة العامة في مواعيدها وحتى لا يضيع هذا الحق فقد منحها المشرع ممارسة عدة سلطات وتأدية عدة التزامات في هذا المجال وهو ما سيتم توضيحه فيما يلي:

أولاً: سلطات الإدارة الضريبية وحقوقها:

تتمتع الإدارة الضريبية في هذا المقام بنوعين من السلطات النوع الأول تمارسه خلال مرحلة الفحص والرقابة، والثاني خلال عملية التحصيل:

1- سلطة الفحص والرقابة:

لما كانت أغلب الضرائب المباشرة وأهمها تؤسس بناء على الإقرارات المقدمة من قبل المكلفين فإن العدالة الضريبية تتطلب التأكد من صحة المعلومات المصرح بها في هذا الإقرار، ومن هنا تبرز سلطة الإدارة في إجراء فحص دقيق من خلال التحقيق وإجراء رقابة محاسبية على كل عناصر الوعاء الضريبي، وفي إطار ممارسة هذه السلطة فإن القانون يخول للإدارة التمتع بعدة حقوق نذكر منها:

أ- الحق في الإطلاع:

وبموجبه يمكن لأعوان الإدارة الضريبية وقصد تأسيس الوعاء الضريبي أن يتصفحوا الوثائق، والمعلومات الموجودة لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات⁽¹⁾، كمصالح الضمان الاجتماعي والبنوك، شركات التأمين مثلاً، والبلديات والولايات وغيرها، ويسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الضريبية الحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

ب- الحق في الفحص الدقيق:

وبموجبه تتولى الإدارة الضريبية القيام بعمليات التحقيق في المحاسبة والرقابة وذلك باستخدام مجموعة من التقنيات والتعليمات الهدف منها مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة،

(1)- نص عليه المشرع الجزائري في المواد: 45، 64 من قانون الإجراءات الجبائية.

- أما المشرع المغربي فنص عليه في المادة 214 من المدونة العامة للضريبة.

- والمشرع التونسي في الفصول من 16 إلى 18 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية.

بالإضافة إلى إجراء رقابة محاسبية من خلال فحص ومراجعة محاسبته مهما كانت طريقة حفظها⁽¹⁾ ولو كانت بطريقة معلوماتية، للتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات الجبائية طبقاً للأسس المحاسبية المعمول بها في الدولة حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وذلك بمراقبة كل الحسابات وأرصدة الحسابات للأصول والخصوم في الميزانية إلى جانب جدول حساب النتائج، النفقات والإيرادات إذا كانت قانونية أم لا أو مبالغ فيها.

2- سلطات الإدارة الضريبية خلال عملية التحصيل:

بعد تحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة الواجب الوفاء بها وبحلول الأجل خول المشرع لإدارة الضرائب حسب الاختصاص صلاحية مباشرة عملية التحصيل من خلال قيامها بمجموعة من الإجراءات والسلطات وهي في الحقيقة تعد استثنائية عند مقارنتها بالقواعد العامة للالتزام، والهدف منها هو استنفاء ما للخزينة العامة لدى الغير⁽²⁾، كتوجيه الإنذار ثم إرسال أمر بالأداء فإذا لم يستجب المكلف المدين تباشر إجراءات التحصيل الجبري وذلك بنتبع أموال المدين والحجز عليها وحتى بيعها بالمزاد العلني، وكما قد يصل الأمر إلى غلق المحل التجاري تهديدا للمعني.

(1)- د. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه، الجزائر، 2011، ص 23.

- محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليل، المرجع السابق، ص 34.

- نظمها المشرع في المادتين 20،21 من قانون الإجراءات الجبائية.

- المشرع المغربي نص عليها في المواد: 210-211 إلى 213 من المدونة العامة للضرائب.

- المشرع التونسي في الفصول 5 إلى 14 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية.

(2)- نظم المشرع الجزائري عملية التحصيل ضمن قانون الإجراءات الجبائية في الجزء الرابع منه.

- أما المشرع المغربي فأخضعها للأحكام الواردة في القانون رقم 97-15 الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 175.00.

1 بتاريخ 3 ماي 2000، مدونة تحصيل الديون العمومية، و في الجزء الثاني من المدونة العامة للضرائب.

- نفس الشيء بالنسبة للمشرع التونسي إذ نظم عملية التحصيل في نص قانوني خاص بها ويتمثل في القانون عدد 81

لسنة 1973 المؤرخ في 31 ديسمبر 1973 يتعلق بإصدار مجلة المحاسبة العمومية المعدل والمتمم.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

ولعل المنطق يجد تبريرا لهذه الإجراءات الصارمة والتي تتبع أساسا بالنظر لأهمية الدين محل الوفاء و مكانته في ميزان إيرادات الدولة، كما أنه لو منح المشرع قدرا من حرية للمكلف المدين للوفاء بدينه الضريبي لعزف الكثيرون منهم وتهربوا من أدائه بما يؤثر سلبا على السياسة المالية للدولة مما يؤدي إلى فقدان الدولة لسلطانها وهيبتها.

ثانيا: التزامات الإدارة الضريبية:

تعد الإدارة الضريبية مثلها مثل بقية الإدارات العامة في الدولة، يفرض عليها واجب الالتزام بمجموع القوانين واللوائح العامة في الدولة، ونظرا لكونها إدارة متخصصة في تحديد وعاء الضرائب وتحصيلها، فإنه يقع عليها التزامات خاصة يفرضها القانون الضريبي وإن كانت غير محددة في نسق واحد وإنما يستدل عليها من خلال فحوى النصوص الضريبية ومن هذه الالتزامات نذكر على سبيل المثال:

1- عدم تعسفها في استخدام سلطتها وصلاحياتها المخولة لها قانونا.

2- أن تلتزم بالتطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار تفسيرات متناقضة.

3- الالتزام بالسرية المهنية.

4- تحمل عبء الإثبات عند الاقتضاء.

5- الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته.

6- الالتزام برد المبالغ المحصل عليها دون وجه حق.

من خلال العرض الموجز لمجموع الحقوق والالتزامات وكذا الضمانات التي يتمتع بها كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، وحتى يمكن القول بوجود توازن في العلاقة بينهما، يجب أن يتساوى كل منهما في الحقوق والواجبات المعترف بها قانونا، وهذا أمر غير ممكن فإن صح اعتراف المشرع لكل طرف بما له وما عليه وما يتمتع به من ضمانات إلا أنه عند مقارنتها لا نجد لها في مستوى واحد، فتبقى دائما لإدارة الضرائب

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

الأفضلية بالنظر إلى قوة سلطاتها واتساعها بالمقارنة مع ما اعترف به للمكلف ذلك أن طبيعة الصلاحيات التي تناط بإدارة الضرائب تعد مظهر من مظاهر سيادة الدولة.

ويبقى التخفيف من شدة التفاوت بين الطرفين وارد بما يقلل من ظاهرة كثرة المنازعات أمام الإدارة أو القضاء إذا ما قامت إدارة الضرائب بتطبيق مبدأ المشروعية بأن تباشر أعمالها وفقا لما تقضي به القواعد القانونية وإلا كانت غير مشروعة⁽¹⁾، ومبدأ المشروعية لا يقتصر على النصوص التشريعية وإنما يتسع ليشمل جميع مصادر هذا المبدأ بما يفرض على إدارة الضرائب بوجه خاص التقيد بمصادر مبدأ المشروعية عند ممارستها لصلاحياتها وعدم اتخاذ ذاتية القانون الضريبي ذريعة لمخالفته⁽²⁾.

كما تجدر الإشارة في هذا الجانب أن الطرف المدين أو المكلف لم يبق ذلك الشخص الطبيعي الضعيف تجاه جبروت الإدارة حيث تبرز علاقة القوي بالضعيف، علاقة يكون فيها الفرد العادي في مواجهة موظف يتمتع بالمعرفة والامتيازات ويمثل السلطة العامة، فهذا الأمر أصبح نسبيا إلى جانب وجود مكلف آخر وهو الشخص المعنوي، فهذا التطور أدى إلى ظهور كبار المكلفين الذين يستطيعون مواجهة الإدارة الضريبية كما يمكنهم الضغط عليها سواء في مرحلة الوعاء أو التحصيل.

-
- (1) - د. موفق سمور المحاميد، المرجع السابق، ص 63.
- د. عمار بوضياف، القرار الإداري، دراسة تشريعية قضائية فقهية، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص 66.
- د. عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دراسة تشريعية وقضائية وفقهية، الطبعة الأولى، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2009، ص 08 وما بعدها.
- د. محمود محمد حافظ، القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 22.
- (2) - د. جورج شفيق ساري، القضاء الإداري، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003، ص 20.
- كما أن احترام مبدأ المشروعية يرفع الدولة إلى مرتبة الدول التي تتمتع بوصف دولة القانون راجع في ذلك:
- د. جمال عبد الناصر مانع، ((دولة القانون))، مجلة التواصل، جامعة عنابة، عدد 13، 2004، ص 08 وما بعدها.

المبحث الثالث :

تحديد الطبيعة القانونية لمنازعات الضرائب المباشرة

تصنف المنازعة الضريبية ضمن المنازعات الموضوعية⁽¹⁾ لأنها تهدف في حقيقة الأمر إلى الدفاع عن وضعية المكلف بالضريبة أمام التشريع الجبائي فهي بذلك تلغي من اهتمامها جزءا كبيرا من القوانين الذاتية فالقاضي حين يفصل فيها لا ينظر في قوانين ذاتية قائمة بين طرفي العلاقة الضريبية، كما أنه لا يتم مقابلة الطرفين وجها لوجه عند ممارسة حقوقهما كما هو الشأن في قضايا القانون الخاص، بالإضافة إلى طبيعة العلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب التي تأخذ طابعا تنظيميا وليس تعاقديا.

إن عدم تكافؤ أطراف العلاقة الضريبية يعد من أهم الخصائص المميزة للمنازعة الضريبية أكثر مما عليه في المنازعات الأخرى، إذ تعمل إدارة الضرائب على استغلال صلاحياتها في فرض الضريبة من خلال إصدارها لقرار فرض الضريبة الذي يعد عملا فرديا قائما على دائرة اختصاص واحدة ويتمتع بقوة تنفيذية إلا في حالة إرجاء الدفع الذي تقررته إدارة الضرائب في حالة استيفاء شروط الإرجاء، أما إذا امتنع هذا الأخير عن دفع الضريبة فيمكن للإدارة استعمال وسائلها الخاصة لإجباره على الدفع.

(1)– KAMMOUN (S.), ((La Nature Juridique Du Contentieux De L'imposition)), revue de la jurisprudence et de la législation, N°07, 2008, p.25.

- وهذا ما أكد عليه القضاء في تونس ففي حكم صادر عن المحكمة الابتدائية في صفاقس، رقم 358، بتاريخ 23 مارس 2005 نص على مايلي: ((وحيث من الناحية المبدئية فإن القضاء الجبائي يصنف ضمن فروع القضاء الموضوعي أو قضاء المشروعية باعتبار أن مناط تعهد قاضي الجباية بتفحص شرعية قرار إداري ومراقبة استعمال الإدارة للصلاحيات المخولة لها قانونا لتوظيف الأداء أي أن قاضي الجباية يتعهد بمسألة موضوعية ممثلة في مراقبة مدى مطابقة قرار التوظيف وسائر الإجراءات المتبعة لإصداره للشرعية الجبائية بحيث لا يبت قاضي الجباية في حقوق شخصية أو ذاتية وهذا الرأي مستقر عليه فقها وقضاء)). -المجلة التونسية للجباية، مركز الدراسات الجبائية، كلية الحقوق صفاقس، عدد06، 2008، ص 338.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وفي مقابل كل هذه الامتيازات يحق للمكلف بالضريبة ممارسة طعن قضائيا ضد الإدارة المعنية مع ضرورة احترامه للشروط والآجال والأشكال القانونية وفي هذه الحالة لا بد من أن يعرف القاضي الذي سترفع إليه القضية فهل تدخل في اختصاص القضاء العادي أم القضاء الإداري؟ هذا ما سيتم التعرف عليه في المطلبين التاليين:

- المطلب الأول: تجاذب الدعوى الضريبية بين القضاء العادي والقضاء الإداري.
- المطلب الثاني: نطاق اختصاص القضاء الإداري في منازعات الضرائب المباشرة.

المطلب الأول:

تجاذب الدعوى الضريبية بين القضاء العادي والقضاء الإداري

يقع تحديد نوع الدعوى الضريبية في مفترق طرق تلتقي عنده عدة تخصصات قانونية منها القانون الإداري وما يتضمنه من أحكام تتعلق بالمنازعات الإدارية و القانون الجبائي والقانون الخاص:

الفرع الأول: تأصيل الجدل الفقهي:

رسم حدود هذا الجدل الفقهي في تحديد طبيعة الدعوى الضريبية فيما إذا كانت تنتسب إلى القضاء العادي أو القضاء الإداري اتجاhein فقهيين:

فقد ذهب الفقيه الفرنسي لوروج le rouge⁽¹⁾ إلى وجوب أن يعهد بالاختصاص في الفصل في المنازعة الضريبية إلى القضاء العادي فهو المختص بتطبيق القانون المدني الذي يعد الشريعة العامة لشتى

(1) - أورده د. زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مطبوعات جامعة القاهرة بالخرطوم، 1974، ص08، نقلا عن الفقيه لوروج:

- GASTON (L.), Essai l'unification Du Contentieux Fiscal, Librairie de droit et de jurisprudence, 1938.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

فروع القانون الوضعي فتطبق أحكامه فيما لم يرد بشأنه نص خاص، ومن شأن ذلك تحقيق ضمانات كافية للمكلف بالضريبة لا يحققها القضاء الإداري الذي يميل إلى الدفاع عن مصالح الخزينة العامة، فلا يجد المكلف بالضريبة الحماية الكافية إلا في أحضان القانون المدني الذي تطبقه المحاكم العادية، كما أن تفسير القاضي للقوانين المتعلقة بالضرائب يتم بالرجوع إلى القانون الخاص.

ويرد على هذا الموقف⁽¹⁾ بأنه لا يمكن تقبل الاتهام الموجه لرجال القضاء الإداري بميولاتهم للخزينة العامة على حساب حقوق المكلف بالضريبة، لأن دورهم لن يخرج عن إحقاق الحق والبحث عن العدالة خاصة وأن التسليم بهذا القول سيجعل من القضاء الإداري قضاء للإدارة فقط في حين أن الواقع على خلاف ذلك، وإلا ما كان للقضاء الإداري أن يستمر في الوجود وينتشر في العديد من الدول في العالم نظرا لقدرته على التصدي لأعمال الإدارة غير المشروعة وإمكانياته الهائلة في تحقيق التوازن بين المصلحة العامة ومصلحة الأفراد.

كما أنه من غير الممكن التسليم على الدوام بوجود الرجوع إلى القانون الخاص عند تفسير قوانين الضرائب⁽²⁾، فتقييد حرية القاضي بهذا القيد يؤدي إلى الإضرار به، فكثيرا ما يستلزم تطبيق قانون الضرائب الأخذ بهذه القاعدة أو تلك من القانون العام أو الخاص حسب الأحوال بما يعني انتفاء فكرة وجوب الاعتماد على قواعد القانون الخاص في تفسير قوانين الضرائب.

(1) - د. حسين خلاف، ((مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر))، مجلة

مجلس الدولة، السنة الثانية، يناير 1951، دار النشر للجامعات المصرية، ص 364.

(2) - حياة بجيداني، قواعد التقاضي في المادة الإدارية، مطبعة أمنية، الرباط، ص 97.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

بينما يذهب الفقيه جيز Jèze⁽¹⁾ إلى القول أن القضاء الإداري هو المختص بنظر المنازعات الضريبية، استنادا إلى أن كل دين بالضريبة ينشأ في ذمة أحد الأفراد يستند أساسه إلى قرارات إدارية متخذة من جانب واحد وهي القرارات التي تسمى بقرارات السلطة العامة وهي مصلحة الضرائب، ومن ثمة يكون من الطبيعي أن يختص القضاء الإداري بنظر هذه المنازعات كما أن تطبيق التشريع الخاص بالضرائب يثير مشاكل فنية وقانونية ومالية تتطلب جانبا عظيما من الدقة لا يتسع لحلها وتمحيصها الوقت الممنوح للمحاكم العادية مع ما لها من أعمال متراكمة.

في حين ذهب اتجاه ثالث نادي به الفقيه قودمت GAUDMET⁽²⁾ إلى القول أن المنازعة الضريبية يجب أن تختص بها محاكم ضريبية مستقلة عن المحاكم العادية والإدارية التي قد يتكون منها النظام القضائي في الدولة، وحثه في ذلك هي الطبيعة الفنية التي يتميز بها القانون الضريبي وذاتيته اللتان تدعوان إلى أن يختص بنظر المنازعات التي تثار بشأنه إلى قضاة متخصصون يعملون على تأصيل مبادئ هذا القانون وتوحيد أحكامه، وبذلك يمكن تقادي الأحكام القضائية المتناقضة المتخذة بشأن هذه المنازعات نتيجة تفسير النصوص القانونية وفقا لأحكام القانون الخاص تارة ووفقا لأحكام القانون العام تارة أخرى.

ويستدل في موقفه بأنه إذا تم التسليم بفكرة وجود محاكم أخرى خلافا للمحاكم الجنائية توقع عقوبات سالبة للحرية كالمحاكم العسكرية مثلا، فكذلك لا يوجد ما يدعو لتدخل القضاء المدني أو الإداري للفصل في مسائل بعيدة عن القانون المدني والقانون الإداري كالمنازعة الضريبية⁽³⁾، بل إن إنشاء محكمة ضريبية متخصصة له مزايا تفوق تلك التي تحققها محاكم أخرى متخصصة نظرا لتعقيد التشريع الضريبي وكثرة

(1)– GASTON (J.), Cours De Science Des Finances Et De Législation Financière Française, 6^{ème} édition, MARCEL GRAD, Paris, p.190.

(2)– GAUDMET (P.M.), Finances Publiques, édition Montchrestien, Paris, 1981, p.328.

(3) – GAUDMET (P.M.), op.cit, p.329.

- ويؤيده في موقفه الدكتور زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، المرجع السابق، ص10.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

التعديلات التي تدخل عليه باستمرار وبإصدار الإدارة لكثير من المنشورات التي لا تتمتع بالقوة الملزمة للمكلفين وقد تم وضع ضمانات لدعم استقلالية هذه المحاكم وهي:

- 1- ألا يعهد إلى الإدارة بتعيين قضاة هذه المحاكم، أن يعهد بالتعيين إلى هيئات قضائية عليا.
- 2- أن يكون تعيين القضاة لمدى الحياة وأن يتمتعوا بجميع حقوق القاضي من استقلالية، وعدم قابليتهم للعزل، وأن يكونوا من بين القضاة في الدولة.

ومع ذلك لم يسلم هذا الرأي من الانتقاد⁽¹⁾ فالقول بتعدد الجهات القضائية المتخصصة داخل الدولة يثير إشكاليات عدة تتعلق بتنازع الاختصاص كما يزيد من تعقيد النظام الضريبي بصورة غير مرغوب فيها، فضلا على أن إنشاء مثل هذه المحاكم لا يبعث بالثقة لدى المكلفين كما هو الشأن بالنسبة للمحاكم العادية أو الإدارية لأنه يخشى من انحراف هذه المحاكم المتخصصة عن الدور الحيادي المرغوب لتجانس مصالح الخزينة العامة على حساب حقوق المكلف بالضريبة.

وإن كانت فكرة القضاء المتخصص لاقت رفضا من البعض في السابق بالنظر إلى بساطة الجهاز القضائي فيما سبق، ومع ذلك فقد أصبحت من الأوليات في كل دولة معاصرة بما يفرضه الواقع من كثرة النصوص القانونية في مجال الضرائب وكثرة التعديلات المرتبطة بها وفي المقابل تعدد الفئات الخاضعة لهذا القانون يؤدي إلى تزايد المنازعات بين مصلحة الضرائب والمكلفين، وتفاديا لتراكم القضايا وطول أمد النزاع الذي يعرفه القضاء العادي أو الإداري بالنظر إلى ثقل المهمة الملقاة على عاتق قضاة الجهازين فإن الأمر يفرض الاعتراف بفكرة القضاء المتخصص التي أصبحت يدعى لها في العديد من المؤتمرات الدولية ولما لها من فوائد علمية وعملية⁽²⁾:

(1)- د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية، المرجع السابق، ص 125.

(2)- د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، الإطار النظري للمنازعات الإدارية، الطبعة الأولى، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 100 وما بعدها.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

- 1- ترسيخ ذاتية القانون الضريبي واستقلالته عن القوانين الأخرى.
- 2- أن إنشاء مثل هذا القضاء المتخصص يعمل على تأصيل مبادئ القانون الضريبي المتشعبة والمعقدة نتيجة كثرة التعديلات التي تطرأ على قوانين الضرائب بصفة مستمرة ففي كل سنة مالية جديدة تطل يد التعديل هذه القوانين.
- 3- تفادي الأحكام المتناقضة التي تصدرها المحاكم متأثرة تارة بقواعد القانون الخاص وتارة أخرى يصدرها القضاء الإداري متأثرة بأحكام القانون العام.
- 4- إن وجود جهاز قضائي ضريبي متخصص سوف يؤدي إلى سرعة البت في المنازعات الضريبية كما يؤدي إلى استقرار المراكز القانونية للمكلفين ويساهم في تدعيم كفاءة الجهاز الضريبي.
- 5- أنه يعمل على خلق مناخ استثماري والتيسير على المتقاضين.
- 6- إمكانية تحديد أجل زمني لنظر المنازعة الضريبية في ظل قضاء متخصص لعدم وجود قضايا أخرى في مجالات متشعبة ملقاة على عاتق القضاة.
- 7- تدعيم الخبرة المحاسبية في ظل القضاء الضريبي وذلك بإدماجها ضمن هياكل المحكمة.

الفرع الثاني: موقف المشرع الجزائري و المقارن:

أما فيما يتعلق بواقف أنظمة الدول المغربية موضوع الدراسة فقد تباينت مواقفها فيما يخص تحديد القضاء المختص بالفصل في المنازعة الضريبية كالاتي:

فبالنسبة للمشرع الجزائري فمنذ الاستقلال منح اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية للغرف الإدارية بالمجالس القضائية⁽¹⁾ كدرجة أولى على أن يتم استئناف أحكامها أمام الغرفة الإدارية للحكمة العليا

(1)- رياض عيسى، تعديل قانون الإجراءات المدنية وأثرها على طبيعة الغرفة الإدارية في التنظيم القضائي الجزائري، ملتقى الغرف الإدارية، أيام 22، 23، 24 ديسمبر 1990، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 1992، ص81.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

إلى غاية تنبيهه لنظام الازدواجية القضائية ضمن دستور 1996 في المادة 152⁽¹⁾ منه أين عهد بفض هذه المنازعات للقضاء الإداري كجهاز مستقل عن القضاء العادي من خلال المحاكم الإدارية ومجلس الدولة مستثنيا من نطاقها منازعات الرسوم الجمركية فيختص بها القضاء العادي.

كما عزز المشرع منازعات الضرائب بإصدار قانون إجرائي خاص بها يحكمها من مرحلتها الإدارية وصولا إلى المرحلة القضائية من خلال قانون الإجراءات الجبائية المعتمد سنة 2002 معترفا بذلك بخصوصية هذا النوع من المنازعات عن غيرها.

وقد اعتبر المشرع المنازعة من قبيل المنازعات الإدارية عملا بالمعيار العضوي⁽²⁾، لأن الدولة ممثلة في وزير المالية طرفا في النزاع ولو أن النصوص الخاصة بالضرائب تكفي بتمثيل مدير الضرائب بالولاية، فقد نصت المادة 121 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: «يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية والمتعلقة بالاحتجاجات موضوع النزاع والتي لم ترض بصفة كاملة المعنيين بالأمر،

(1)- المادة 152 من دستور 1996: "يؤسس مجلس الدولة كهيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية، تضمن المحكمة العليا ومجلس الدولة الاجتهاد القضائي في جميع أنحاء البلاد" بخصوص أسباب إنشاء مجلس الدولة وتنظيمه واختصاصاته انظر:

- د. عمار بوضياف، النظام القضائي الجزائري، دار ربحانة، الجزائر، 2004، ص 221 وما بعدها.
- د. عمار بوضياف، القضاء الإداري بين نظام الوحدة والازدواجية، دار ربحانة، الجزائر، 2001، ص 54 وما بعدها.
- د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، المرجع السابق، ص 08.
- (2)- د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 38.
- د. محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عناية، 2009، ص 154.
- عبد العزيز نويري، ((المنازعات الإدارية في الجزائر تطورها وخصائصها))، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، 2006، ص 45.
- د. عمار بوضياف، ((النظام القانوني لمجلس الدولة الجزائري))، المجلة القانونية التونسية، مركز النشر الجامعي، 2001، تونس، ص 45 وما بعدها.
- د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، المرجع السابق، ص 234.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص طبقا لأحكام المادة 133 أمام المحكمة الإدارية».

أما في المغرب فقد كان يعهد للقضاء العادي ممثلا في المحاكم الابتدائية صلاحية الفصل في منازعات الضرائب المباشرة وغير المباشرة بموجب الفصل 24 من ظهير 22 نوفمبر 1924، وبقي الأمر على حاله إلى غاية 1990 أين تم تبني الازدواجية القضائية بموجب القانون 90-41 المتضمن إحداث المحاكم الإدارية ومنح فيه اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية إلى المحاكم الإدارية بموجب المادة 08 بقولها: «تختص المحاكم الإدارية بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية والمتعلقة بالضرائب والبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة».

وعليه فهي تتمتع باختصاص شامل في منازعات الضرائب على أن يتم استئناف أحكامها أمام الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى، وبذلك يكون المشرع المغربي هو الآخر قد تبني المعيار العضوي في تحديد القضاء المختص للفصل في المنازعة الضريبية⁽¹⁾.

(1)- المادة 08 من قانون المحاكم الإدارية رقم 41/90: "تختص المحاكم الإدارية مع مراعاة المادتين 09 و 11 من هذا القانون بالبت ابتدائيا في طلبات الإلغاء لقرارات السلطة الإدارية بسبب تجاوز السلطة و في النزاعات المتعلقة بالعقود الإدارية ودعاوى التعويض عن الأضرار التي تسببها أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام ما عدا الأضرار التي تسببها في الطريق العام مركبات أيا كان نوعها يملكها شخص من أشخاص القانون العام.

وتختص المحاكم الإدارية أيضا بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بموظفي الإدارات والجماعات المحلية و المؤسسات العامة وموظفي إدارة مجلس النواب وموظفي إدارة مجلس المستشارين وعن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات و الضرائب ونزع الملكية لأجل المنفعة العامة والبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة، وذلك كله وفقا للشروط المنصوص عليها في هذا القانون...".

- عبد الله حداد، القانون الإداري على ضوء القانون المحدث للمحاكم الإدارية، منشورات عكاظ، 1994، ص68.

- سعيد نكاوي، القانون الإداري والقضاء الإداري، دار نشر المعرفة، الرباط، 2009، ص169.

أما في تونس فالوضع مخالف تماما لما هو سائد في الجارتين، فقد منح المشرع التونسي اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية للقضاء العادي ممثلا في المحاكم العدلية وهو حال العديد من المنازعات الإدارية في الواقع القضائي التونسي، إلى جانب تدخل المحكمة الإدارية في ممارسة رقابة التعقيب على أحكام هذه المحاكم⁽¹⁾، وما تجدر الإشارة إليه أن دور القضاء في المنازعة الضريبية مر بعدة أطوار تميز فيها بتذبذب وعدم استقرار إلى غاية صدور مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وهو ما سنرجئه للتوضيح في حينه.

المطلب الثاني:

نطاق اختصاص القضاء الإداري في منازعات الضرائب المباشرة

يطرح اختصاص القضاء الإداري بالنظر في المنازعات الضريبية هو الآخر إشكالية تتعلق بتحديد طبيعة هذه المنازعة، فيما إذا كانت تندرج تحت لواء دعوى الإلغاء باعتبارها الدعوى التي تهدف إلى إعدام القرار الإداري نظرا لتحقيق عيب في إحدى أركان قرار فرض الضريبة، أم تدخل في اختصاص القضاء الشامل والذي يتمتع فيه القاضي الإداري بسلطات واسعة تهدف إلى إلغاء القرار أو تعديله ووضع الحل المناسب دون الحاجة لتدخل من إدارة الضرائب، فتحديد طبيعة السلطة التي يمارسها القاضي هي التي من شأنها التحكم في تقسيم القضايا المتعلقة بالمنازعات الإدارية.⁽²⁾

(1) - عياض بن عاشور، القضاء الإداري وفقه المرافعات الإدارية في تونس، الطبعة الثانية، سراس للنشر، تونس، 1998، ص71.

(2) - DEGOFTE (M.), Droit Administratif, ELLIPSES, Paris, 2008, p. 257.

- FENDRI (K.), «Les Pouvoirs Du Juge Fiscal En Tunisie », revue tunisienne de fiscalité, n°05, 2007, p.482.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

انقسم الفقه في القانون الضريبي إلى قسمين اتجاه يدعو إلى إعمال دعوى الإلغاء في قرارات فرض الضريبة واتجاه آخر يدعو إلى ترجيح كفة دعوى القضاء الشامل، وبين هذا وذاك يتحدد موقف كل من القضاء والتشريع وهو ما سيتم توضيحه في الفروع التالية:

الفرع الأول: التأصيل الفقهي في تحديد اختصاص القضاء الإداري:

ينقسم الفقه فيما يخص إشكالية تحديد الشكل النزاعي الملائم للمنازعة الضريبية إلى فريقين: أنصار دعوى الإلغاء وأنصار القضاء الشامل:

الفقرة الأولى: أنصار دعوى الإلغاء:

ينطلق أنصار هذا الاتجاه⁽¹⁾ من فكرة مفادها أن دعوى القضاء الشامل تشكل الآلية التي تناسب طبيعة المنازعة الذاتية، بينما تلائم دعوى الإلغاء المنازعات الموضوعية التي يتمسك فيها المتقاضي بسند موضوعي كالنصوص التشريعية والتنظيمية ويصنفون الطعن في قرارات فرض الضريبة في زمرة المنازعات الموضوعية، أي أن الطعن من أجل تجاوز السلطة يعد أنسب طعن للمنازعة الضريبية ذات الطبيعة الموضوعية فهو الآلية الأكثر فعالية لحسمها.

وقد أيد هذا الموقف الفقيه الفرنسي تروتوبا Trotobas بحيث يرى أن موضوع المنازعة الضريبية يتمثل في مراقبة نشاط الإدارة والتحقق من مدى مخالفته للقانون الضريبي أم لا، وهذا القانون ينظم المركز

(1)- BERN (P.), LA Nature Juridique Du Contentieux De L'imposition, L.G.D.J, Paris, 1972, p.05.

- TALLINEAU (L.), ((La Particularisme De La Cause De La Demande Dans Le Contentieux De L'imposition)), revue de science et législation financière, 1976, p.531.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

القانوني للمكلف بالضريبة وما على القاضي إلا استنباط هذا المركز والتحقق من مدى احترامه من طرف إدارة الضرائب، وبذلك فهو لا يدافع عن حقوق ذاتية للمكلف⁽¹⁾.

وفي نفس السياق يضيف الفقيه دولامارديير DE LA MARDIERE أن القانون الضريبي ينص على قواعد عامة ومجردة تقرر أن بعض الأشخاص يجب أن يدفعوا ضريبة معينة بسبب ما يمتلكونه من أموال أو قاموا به من أعمال ويأذن قانون المالية بتحصيلها ثم تصدر قرارات عامة عن إدارة الضرائب تبين كيفية تطبيق الضريبة⁽²⁾.

كما يرى بأن مركز المكلف بالضريبة يبقى دائما مركزا موضوعيا سواء تعلق الأمر بالضرائب التي تخضع لإجراءات الأداء التلقائي أو التي تحصل عن طريق الجدول، ففيما يخص النوع الأول و التي تشمل جزءا هاما من المداخل الضريبية بما فيها الضرائب على التوظيف المالي ذو الدخل الثابت والضريبة على الشركات فلا تصدر الإدارة بشأنها قرار فرديا عندما يحترم المكلف بالضريبة واجباته، أما فيما يخص النوع الثاني فإن الجدول لا يحدث وضعية قانونية جديدة وإنما يخضع المكلف بالضريبة للمركز المحدد بموجب

(1)- ذكره الأستاذ محمد بيصة، المنازعة الضريبية في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، رسالة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2004، ص14. نقلا عما ورد في مقال الفقيه تروتوبا:

- TROTOBA (L.), ((La Nature Juridique Du Contentieux Fiscal En Droit Français)), mélange Maurice Hauriou, L.R. Sirey, Paris, p. 709.

- وأيضا مؤلفه:

- TROTOBA (L.), Contentieux Fiscal et juridiction Administrative, mélange NUGULESCO, Bucarest, 1935, p. 781.

(2)- DE LA MARDIERE (C.), Recours Pour Excès De Pouvoir Et Contentieux Administratif De L'impôt, L.G.D.J, 2002, p. 86.

- DE LA MARDIERE (C.), Droit Fiscal Général, FLAMMARION, 2012, p. 327.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

القانون الضريبي و الذي يصبح قابلا للتطبيق بموجب الميزانية، وعليه فالجدول ليس سوى تطبيق دقيق للقواعد التي تلوه.

غير أنه يؤخذ على هذا الاتجاه⁽¹⁾ أنه يبني مقارباته بالكامل على فكرة مفادها أن دعوى الإلغاء تمثل الآلية الأكثر فعالية للمنازعة في قانونية القرارات الإدارية في حين أن هذه الفكرة في حد ذاتها تحتاج إلى برهنة عليها لأنها في حد ذاتها محل إشكال لم يحل بعد.

الفقرة الثانية: أنصار دعوى القضاء الشامل:

ينفق جانب من الفقه على ضرورة إدراج المنازعة الضريبية في إطار دعوى القضاء الشامل لكنهم انقسموا إلى فريقين فمنهم من قال بالطبيعة المختلطة ومنهم من قال بطبيعتها الذاتية:

الاتجاه الأول:

والذي يرى أنصاره بالطبيعة المختلطة للمنازعة الضريبية وحجتهم في ذلك مايلي⁽²⁾:

- 1- أن العملية الضريبية باعتبارها عملية فردية فهي تندرج في إطار القضاء الشامل لأنها لا تستهدف قرارات إدارية كما هو الحال بالنسبة لدعوى الإلغاء وإنما فئة خاصة من النشاط الإداري.
- 2- يتمتع قاضي الضريبة بسلطات واسعة تتعدى الإلغاء وتصل إلى حد سلطة فرض الضريبة بدلا من الإدارة المعنية كما له صلاحية تعديلها وإسقاطها.

(1)- محمد بيصة، الرسالة السابقة، ص 16.

(2)- GOUR (C.), MOLYNIER (J.), Procédure Fiscal, P.U.F, 1982, p.209, 210.

- عمرو الصادق، ((القاضي الإداري مفتشا ساميا للضريبة، أسلوب ووسائل الرقابة القضائية في مجال المنازعات الجبائية))، مجلة المعيار، الصادرة عن هيئة المحامين بفاس، العدد 22، ديسمبر 1996، ص 06-08.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

غير أنه وجهت لأصحاب هذا الاتجاه انتقادات وهي:

- أنه يمكن الطعن باستعمال دعوى الإلغاء في مواجهة بعض القرارات الفردية كقرار تعيين موظف في حين لا يمكن قبولها إذا تعلق الأمر بالجداول التي تعد عملاً قانونياً تأخذ شكل القرار الإداري.
- أن القاضي في المنازعة الضريبية لا يملك سلطة فرض الضريبة لأنه لا يمكن أن يفرض على المكلف بها مبلغاً ضريبياً أثقل من المطعون فيه، كما أنه لا يلغونها بمبادرة منه بل بالنظر إلى الأسباب والمبررات المقدمة له.

الاتجاه الثاني:

ويذهب أصحابه إلى القول بالطبيعة الذاتية للمنازعة الضريبية مستندين إلى ما يلي:⁽¹⁾

- 1- أن الدين الضريبي ينشأ عن تعبير الإدارة عن إرادتها المنفردة ويستمد هذا الاختصاص من قانون المالية الذي ينحدر منه قانون الضرائب.
- 2- أن قرار فرض الضريبة يولد للمكلف بها مركزاً قانونياً فردياً وهو مركز المدين لدفع مبلغ محدد من المال.

لم يلق هذا الموقف تأييداً لدى الفقه فقد وجهت له ساهم النقد بالقول:

- أن الدين الضريبي ينشأ عن الواقعة المنشئة للضريبة فهي إرادة المشرع وليس إرادة الضرائب، وصدور القرار الإداري لا يعدو أن يكون آلية لتحديد أجل الوفاء بالدين.

(1)- LAMBARD (M.), DUMONT (G.), Droit Administratif, 8ème édition, DALLOZ, Paris, 2009, p. 502.

- CHAPUS (R.), Droit Administratif General, tome 01, 9ème édition, DELTA, MONTCHRESTIEN, 1995, p.694.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

- أنه يخلط بين المراكز الفردية والعامّة فالمركز الفردي للمكلفين ما هو إلا تطبيقاً لمركزهم الناتج عن تطبيق النصوص القانونية.

إن اللجوء إلى دعوى القضاء الشامل أو دعوى الإلغاء يتحدد بحسب الفائدة المرجوة من حل النزاع، فطالما كان القاضي في النوع الأول يتمتع بسلطات واسعة⁽¹⁾، من شأنها أن تؤدي إلى حل النزاع بطريقة عادلة دون الحاجة إلى الرجوع إلى إرادة إدارة الضرائب وإعادة تقييم المبلغ الحقيقي للضريبة بما يحقق فائدة أكثر للمكلف في كثير من الأحيان بالمقارنة مع الدور المقيد الذي يؤديه قاضي الإلغاء⁽²⁾، والمنحصر في إلغاء القرار محل الطعن دون إمكانية إحلال البديل مكانه إلا بإرجاع الأمر إلى إدارة الضرائب من جديد بما قد يؤدي إلى استمرار دوران النزاع في حلقة مفرغة، مما يؤثر سلباً على حقوق الطرفين المكلف بالضريبة والخزينة العامة.

وإن كان هناك من يرى أن الاختلاف بين الدعويين لا يرد إلى موضوع محدودية سلطات القاضي أو اتساعها وإنما يرجع إلى اختلاف موضوع الدعويين⁽³⁾، فموضوع دعوى الإلغاء يتعلق فقط بالبحث في مشروعية القرار وفصل القاضي فيها يكون بحكم بات يحسم جوهر المنازعة، بينما موضوع دعوى القضاء الشامل هو الخلاف الناشئ بصدد حق أو وضعية قانونية اختلفت بصدور القرار وعلى القاضي الحسم في

(1)- د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، نظرية الاختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، 2009، الجزائر، ص118.

- محمد بيصة، الرسالة السابقة، ص35.

- KAMMOUN (S.), La Nature Juridique Du Contentieux De L'imposition, op.cit, p.26.

- ROUSSET (M.), contentieux administratif marocain, édition LA PORTE, RABAT, 2001, p. 129.

(2)- LE BERRE (J.M.), ((Contentieux Fiscal Et Contentieux Administratif Général)), revue française de finances publiques, L.G.D.J, n° 17,1987, p.22.

(3)- جعفر حسون، المقال السابق، ص25.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

هذه الوضعية وإعادتها إلى نصابها وإثارة مشروعية القرار في هذه الحالة تعد وسيلة قانونية يعتمد عليها المدعي لكسب تأييد دعواه، وفي هذا الإطار يهتم القاضي في الدعوى بمشكل المشروعية فيعمل على إلغاء القرار الإداري المعيب ويستبدله بقراره الملائم⁽¹⁾.

الفرع الثاني: موقف المشرع الجزائري والمقارن:

لم يبين المشرع في كل من الجزائر والمغرب وتونس موقفه بشكل واضح من تحديد طبيعة المنازعة الضريبية فيما إذا كانت ضمن دعوى الإلغاء أو دعوى القضاء الشامل، ومع ذلك يمكن أن نحدد موقف كل واحد منهم والذي ظهر في صورة ضمنية من خلال النصوص القانونية كالتالي:

فبالنسبة للمشرع الجزائري فإن كان قد حسم موقفه بشأن الطبيعة الإدارية للمنازعة الضريبية وفقا للمعيار العضوي كما سبق بيانه، فإنه لم يفصح عن موقفه الصريح فيما إذا كانت تدخل في اختصاص قضاء الإلغاء أم القضاء الكامل، سواء في قانون الإجراءات المدنية في المادة 07 منه والذي لم يظهر فيه أي تصنيف للمنازعة الضريبية ضمن اختصاص الغرف الإدارية بالمجالس القضائية مكتفيا باشتراطه للتنظيم المسبق فيها في المادة 168 منه ونفس الأمر ساد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فبالرجوع إلى المادة 801 نجدها قد حددت مجالات تدخل المحاكم الإدارية وذكرت القضاء الشامل دون تحديد أنواع هذه

(1)- أمينة جبران، المرجع السابق، ص211.

- حياة البجيداني، المرجع السابق، ص21.

- محمد قصيري، القرارات الإدارية التي يجوز الطعن فيها بدعوى الإلغاء لتجاوز السلطة، سلسلة مواضيع الساعة، العدد الأول، 1995، منشورات المجلة المحلية للإدارة المحلية والتنمية، ص26.

- محمد بيصة، الرسالة السابقة، ص93.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

الدعاوى⁽¹⁾ مكتفيا بالإشارة في المادة 948 إلى أن الاستعجال في المادة الجبائية يخضع لقانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وقد يفهم بشكل ضمني أيضا أن كل منازعات القضاء الكامل ترفع أمام المحكمة الإدارية ابتدائيا مهما كانت صفة الإدارة التي تنازعها سواء كانت محلية أو مركزية، في حين أن الطعن بالإلغاء يختلف الاختصاص فيه بين المحكمة الإدارية إذا كانت الإدارة المحلية طرفا في النزاع ويرفع أمام مجلس الدولة إذا كانت الإدارة المركزية طرفا في النزاع، وعليه فإن كل دعاوى الضرائب المباشرة ترفع أمام المحكمة الإدارية هذا من جهة، فبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجده يكتفي بعرض النزاع على المحكمة الإدارية من جهة أخرى، ومن خلال نفس القانون أيضا يستفاد أن القاضي في المادة الضريبية يمارس سلطات واسعة تتعدى صلاحيات قاضي الإلغاء، بما يعني أنها من قبيل دعاوى القضاء الشامل.

وهو ذاته الموقف الذي ظهر عند المشرع المغربي إذ لم ينص صراحة على تحديد طبيعة المنازعات الضريبية، ومع ذلك نجده قد عدد حالات الطعن بالإلغاء ضمن المادة 08 فقرة 01 وضمن الباب الثالث من قانون المحكمة الإدارية رقم 41/90⁽²⁾، ونص على اختصاص المحاكم الإدارية فيما يتعلق بالضرائب وتحصيل الديون للخبزينة والديون التي في حكمها وأخضع المنازعات فيها للقوانين المنظمة لها، بما يعني أنه يخرجها من نطاق دعوى الإلغاء لتدخل في اختصاص القضاء الشامل.

(1) - رشيد خلوفي، ((القضاء بعد 1996 إصلاح قضائي أم تغيير هيكله؟))، إدارة، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، المجلد 10 العدد 01، 2000، ص 58.

(2) - تمت المادة 08 بموجب القانون رقم 68.00 الصادر في 24 نوفمبر 2000، والقانون رقم 54.99 الصادر في 25 أغسطس 1999.

- جعفر حسون، المقال السابق، ص 25.

- ROUSSET (M.), op.cit, p. 129.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وفي نفس الاتجاه ذهب المشرع التونسي إذ لم يفصح هو الآخر عن تصنيف المنازعة الضريبية فقد اكتفى في الفصل 54 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمنح الاختصاص للفصل في هذه المنازعات للمحاكم العدلية، وفي قانون المحكمة الإدارية لسنة 1972 وما أدخل عليه من تعديل سنة 1996 اكتفى بالنص على عرض هذه المنازعات على المحكمة الإدارية في مرحلة التعقيب، ولكن بالرجوع إلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فقد منح القاضي صلاحيات واسعة للوصول إلى حل النزاع لا يحققها قضاء الإلغاء.

الفرع الثالث: موقف القضاء الإداري:

يمكن أن نلمس موقف القضاء الإداري من خلال الاجتهادات القضائية التي أرساها القاضي الإداري ويأتي في مقدمتها القضاء الإداري في فرنسا، كمبدأ عام يصنف المنازعة الضريبية ضمن منازعات القضاء الشامل، وهو ما أقره مجلس الدولة الفرنسي في القرار الصادر بتاريخ 17 مارس 1951 بقوله: «لا يحظر على قاضي الضريبة النظر في مشروعية القرارات الإدارية المؤسسة بموجبها الضريبة، ولكن دائما كجهة قضاء شامل، أي ليس بقصد إلغاء القرارات غير المشروعة وإنما فقط لترتيب الآثار القانونية لعدم مشروعيتها، بتقرير عدم مشروعية الضريبة المؤسسة بموجبه والتصريح بإحلال الطاعن منها كليا أو جزئيا حسب الطلب»⁽¹⁾.

وفي نطاق آخر درج مجلس الدولة على قبول الطعن بالإلغاء بسبب تجاوز السلطة بالنسبة للقرارات التنظيمية المعتبرة بحكم طبيعتها خارجة عن عملية فرض الضريبة أو تحصيلها لكونها سابقة على هذه العملية وهي القرارات المنفصلة أو القابلة للانفصال عن العملية الضريبية⁽²⁾.

(1)– LOMBARD (M.), DUMONT (G.), op.cit, p. 502.

– DOMINQUE (T.), Contentieux Administratif, 4ème édition, HACHETTE, Paris, 2007, p. 83.

(2)– LOMBARD (M.), DUMONT (G.), op.cit, p 509.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

كما قبل المجلس في بعض الأحيان الطعن بالإلغاء بسبب تجاوز السلطة في القرارات الصادرة عن اللجنة المركزية للضرائب المباشرة التي تبت كدرجة ثانية في قرارات اللجان الإقليمية، باعتبارها هيئة إدارية تفصل كسلطة رئاسية في قرارات اللجان الإقليمية ولا تتمتع بالصفة القضائية وعليه من الممكن الطعن في قراراتها بالإلغاء⁽¹⁾.

ويمكن الطعن بالإلغاء أيضا في حالة ما إذا كان اللجوء لدعوى القضاء الكامل لن يحقق نتائج مرضية بالمقارن مع التي سيحققها في دعوى الإلغاء أي في حالة وجود دعوى موازية⁽²⁾.

أما فيما يخص موقف القضاء الإداري في بعض دول المغرب العربي فيمكن رصده من خلال مايلي:

الفقرة الأولى: موقف القضاء الإداري بالمغرب:

يدرج القضاء الإداري المغربي هو الآخر المنازعة الضريبية ضمن ولاية القضاء الشامل حيث جاء في قرار المجلس الأعلى عن الغرفة الإدارية في 1997/07/24 ما يلي: «حيث أنه من الواضح أن المحكمة تبت في دعاوى الإلغاء التي حددها القانون 41/90 المنشئ لها كما تبت في نفس الوقت في دعاوى القضاء الشامل التي أسندت إليها حسب نفس القانون على سبيل الحصر.

(1)-ARRIGHI (J.), Le Contentieux Fiscal, E.F.E, Paris, 1994, p.128.

(2)-KAMMOUN (S.), La Nature Juridique Du Contentieux De L'imposition, p.30.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وحيث إن مادة الضرائب والمنازعات المتعلقة بها تدخل في الطائفة الثانية المذكورة وحيث أنه لا جدل وأن موضوع الدعوى هو المنازعة في الضريبة...»⁽¹⁾.

وفي مقابل هذا التوسع في نطاق اختصاص القضاء الشامل بالمنازعة الضريبية يضيق وينحصر نطاق ممارسة دعوى الإلغاء فيها بشكل كبير، إذ يتدخل قضاء الإلغاء بصفة استثنائية في الدعاوى الضريبية وهو ما أكدته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها الصادر بتاريخ 08 فيفري 2001 بقولها: «المنازعة الضريبية تدرج في إطار القضاء الشامل ولا يقبل رفعها في إطار دعوى الإلغاء إلا استثناء أي في حالة انعدام الصلة بين الضريبة والشخص المخاطب بها»⁽²⁾.

كما يتدخل القضاء للفصل في المنازعات المتعلقة بالطعن في القرارات المنفصلة التي تصدر بشأن الضريبة وهو ما قضت به الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها المؤرخ في 09 ديسمبر 1999 وجاء فيها: «...إن إثبات الطاعنين بيع العقار الذي كان ملكهم وعدم ثبوت مديونيتهم بضريبة تخص هذا العقار يعطيهم الحق في طلب تسليمهم شهادة الإبراء أو الإعفاء من الضريبة التي يخضع لها الربح العقاري ورفض الإدارة منحهم إحدى الشهادتين المذكورتين يشمل قرارا إداريا منفصلا عن المنازعة الضريبية يقبل عن طريق دعوى الإلغاء»⁽³⁾.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، عدد 1118، بتاريخ 24 جويلية 1997، دفاتر المجلس الأعلى، قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب و التحصيل الفترة ما بين 1997/2004، عدد 09، 2005، مطبعة إيليت، المغرب، ص14.

- وهو ذات الموقف الذي أكده قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في العديد من قراراتها نذكر منها القرار الصادر بتاريخ 18 فيفري 1999 وجاء فيه: "حيث أنه من الواضح أن الأمر يتعلق بنزاع في مادة الضرائب و أن مثل هذه المنازعات تنتظر فيها المحكمة الإدارية كمحكمة قضاء شامل لا كقضاء إلغاء...".
- محمد بيصة، الرسالة السابقة، ص 35.

(2)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، عدد 193، مؤرخ في 08 فيفري 2001، المنتقى في عمل القضاء في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص115.

(3)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، عدد 236، مؤرخ في 09 ديسمبر 1999، المرجع نفسه، ص144.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

ويقبل القضاء المغربي الطعن بالإلغاء في قرارات الرفض المتخذة بشأن الطلبات الاستعطفية باعتباره أنسب طعن يمكن أن يلجأ إليه المعني لأنه لا يمكن الطعن في مثل هذه القرارات بإتباع سبيل القضاء الشامل وهذا ما قضت به الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها الصادر بتاريخ 2003 /01/16 بقولها: ((وفي الاستئناف تمسك الملمزم بأن طلبه يرمي إلى إلغاء قرار المدير الجهوي للضرائب بسطات برفض التظلم الموجه إليه استعطفيا .

لكن الحكم المستأنف لم يجب عما جاء في المقال الذي ورد فيه أن المستأنف يوجد في ظروف عسيرة التي أثبتتها بالحجج واصطدم طلبه برفض الإدارة، وأنه رغم سكوت النص فإنه يتعين الرجوع إلى المبدأ العام للشرعية الذي يأبى أن تكون هناك قرارات محصنة ضد أي مراقبة قضائية، رغم مسها بحق من الحقوق وهو حق الملمزم في طلب استعطافي يرمي إلى إعفائه من الغرامات والزيادات التي تثقل كاهله.

وفي مجال قضاء الشرعية تعتبر دعوى الإلغاء صيغتها الطبيعية يحق للملمزم أن يطعن عن طريقها بإلغائها للقرار السلبي، وهو ما سار عليه القضاء الفرنسي، فالأمر وإن كان يتعلق بالسلطة التقديرية لإدارة الضرائب للبت في الطلب بالرفض أو بالقبول فهذا الأمر لا يحد من إمكانية الطعن في القرار بالتجاوز في استعمال السلطة، لأن هذا الأمر يرتبط بالملائمة التي تطلها المراقبة القضائية وأن ما أدلى به المستأنف من وثائق كان كافيا للاستجابة لطلبه⁽¹⁾.

(1)- قرار المجلس الأعلى الغرفة الإدارية، عدد 22، المؤرخ في 06 جانفي 2003،

- بيضة محمد، الرسالة السابقة، ص 92.

وكانت الغرفة الإدارية قد قبلت الاستئناف شكلا ورفضته في الموضوع لأن رفض الإدارة لطلب الإعفاء يستند لسلطتها التقديرية ولم يثبت المستأنف أن قرار الإدارة يتسم بالانحراف والشطط في استعمال السلطة فقرارها يبقى قانونيا. نفس الرسالة، ص 93.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

ولكن على أي أساس قبل قاضي تجاوز السلطة من حيث الشكل للنظر في المنازعة في قرار رفض تخفيض الجزاءات الضريبية على سبيل الرحمة؟ وهل يمكن للطاعن اللجوء إلى دعوى القضاء الشامل في مواجهة القرار المذكور أم أن قاضي الإلغاء وحده من يحتكر اختصاص النظر في مثل هذا القرار؟

تجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة في مثل هذه الطلبات لا ينازع في قانونية الجزاءات الضريبية وإنما يطلب تخفيضها على سبيل الرحمة استنادا إلى ظروف خاصة كوجوده في حالة عسر تجعله عاجزا عن أداء ما عليه من أعباء مالية، وعليه لا يمكن الطعن في قرار رفض الطلب عن طريق دعوى القضاء الشامل فهذه الأخيرة تعتبر منازعة في الحقوق لأن صاحبها لا يطلب أي حق وإنما مجرد إحسان، وبذلك فلن يبقى أمامه إلا سلوك دعوى تجاوز السلطة وهي طعن الشريعة العامة المنظم من أجل مراقبة قانونية القرارات الإدارية حتى لا تبقى محصنة ضد الرقابة القضائية.

الفقرة الثانية: موقف القضاء في تونس:

رغم تشتت النزاع الجبائي في تونس بين القضاء العادي والإداري إلا أن هذا الأمر لم يمنع قضاة المحكمة الإدارية من الإقرار بطبيعة المنازعة الجبائية في اجتهادها الصادر بتاريخ 2005/07/02 بقولها: ((إن النزاعات الجبائية تعتبر بطبيعتها من نزاعات القضاء الكامل الذي يضم بدوره القضاء الجبائي ومن ثم فإن الطعن في شرعية الأعمال والقرارات التي تصدر عن السلطة الجبائية يجب أن يقدم إلى القاضي الجبائي مما يترتب عليه أنه لا يجوز مناقشة شرعيتها أمام قاضي تجاوز السلطة إلا عندما يتسنى فصلها عن المادة الجبائية وهي إمكانية لا تتوفر إلا عندما يتبين وأن تلك الأعمال والقرارات منتفية الصلة تماما بضبط قاعدة الأداء أو احتسابه أو بدفعه))⁽¹⁾.

(1) - المحكمة الإدارية، قرار إداري، رقم 24870، بتاريخ 02 جويلية 2005، فقه قضاء المحكمة الإدارية، منشورات مجمع الأطرش، 2005، ص 201.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

وبذلك يكون القضاء الإداري في تونس قد أخذ بفكرة القضاء الكامل بالنسبة للمنازعة الجبائية مع اعترافه بإمكانية تدخل قاضي تجاوز السلطة فيما يخص القرارات المنفصلة، وتجدر الإشارة إلى أن رؤية القضاء الإداري لم تكن واضحة في هذا المجال إلى غاية 1978/12/05 أين أصدرت المحكمة الإدارية قرارا طبقت فيه قاعدة إخضاع القرارات المنفصلة لقضاء الإلغاء، حيث استفاد أحد الخواص من ترخيص لفتح مطحنة بمدينة صفاقس بموجب قرار من وزير الاقتصاد في 1973/03/28، كما صدر قرار وزاري آخر يبيح لها الاستفادة من المواد الأولية لتمويل المطحنة بالإضافة لقرار وزاري ثالث يعفيها من دفع رسوم الاستيراد مخالفا بذلك القواعد القانونية، وفي مقابل ذلك رفضت الإدارة تمكين المؤسسة من الإعفاء وطالبتها بدفع مستحققاتها المالية.

حيث قامت المؤسسة برفع تظلم لوزير المالية تطلب فيه تمكينها من الاستفادة من الإعفاء فرفض هذا الأخير تظلمها، مما دفعها لرفع دعوى إلغاء أمام قاضي تجاوز السلطة تطلب فيه إلغاء قرار الإدارة بالرفض فقامت برفع طعن أمام القضاء⁽¹⁾.

كما يدخل في إطار دعوى الإلغاء المنازعات المتعلقة بقرار سحب النظام التقديري طبقا للفصل 44 من مجلة الضريبة إلا أنها تخضع للقضاء الجبائي وتتم المنازعة فيها بنفس الإجراءات المطبقة على الاعتراض على قرار التوظيف الإجباري⁽²⁾.

(1)-GADHOM (O.), La Doctrine Administrative Fiscale En Tunisie, thèse de doctorat en droit, faculté de droit de sfax, 2002-2003, p.332,333.

(2)- حكم المحكمة الابتدائية بصفاقس، رقم 362، بتاريخ 18 ماي 2005: ((وحيث ومن الناحية المبدئية فإن الدعوى المرفوعة من طرف المطالب بالأداء تهدف إلى المنازعة في شرعية قرار إداري يقضي بسحب النظام التقديري وهي بذلك تتدرج ضمن قضاء الإلغاء حسب التقسيم المتعارف عليه صلب قانون المنازعات الإدارية إلا أن المشرع ألحقها بالقضاء الجبائي وأخضعها لنفس إجراءات الاعتراض على قرار التوظيف الإجباري تطبيقا لأحكام الفصل 44 من مجلة الضريبة)).

- المجلة التونسية للجبائية، مركز الدراسات الجبائية، كلية الحقوق صفاقس، عدد 06، 2008، ص392.

الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة

من خلال ما سبق عرضه بالنسبة للمواقف التشريعية في الدول محل المقارنة فقد اتحدت على اعتبار المنازعة في الضرائب المباشرة من المنازعات الإدارية التي يختص بها القضاء الشامل، ليبقى تدخل قضاء الإلغاء منحصرًا في نطاق ضيق يتمثل في القرارات القابلة للانفصال ويزيد عليها المشرع التونسي منازعات الخسوع للنظام التقديري.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري
في منازعات الضرائب المباشرة
في التشريع الجزائري والمقارن

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة

في التشريع الجزائري والمقارن

انطلاقا من المفهوم الضيق الذي سبق بيانه للمنازعة الضريبية، باعتبارها خلافا بين طرفين هما الإدارة الضريبية والمكلف بها، حيث يدفع كل طرف منهما بموقف متعارض مع الآخر، ولا تعرف هذه المنازعة صبغة واحدة بل تأخذ أشكالا متعددة تبعا للمرحلة الضريبية التي ترتبط بها المنازعة أو تبعا لتعقد الواقعة الضريبية.

فقد تنور المنازعات الضريبية بمناسبة قيام الإدارة بإحدى العمليات المتعاقبة لربط الضريبة وجبايتها، فحتى يتم الربط ينبغي توافر الواقعة المنشئة للضريبة⁽¹⁾ وتقدير وعائها وتطبيق المبلغ المحدد قانونا على الإيرادات الخاضعة للضريبة، وبعد الانتهاء من إجراءات تحديد الوعاء وحساب الضريبة تقوم الإدارة بتحصيلها وفي حالة تخلف المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا عن أداء الضريبة المستحقة في ذمته تقوم الإدارة الضريبية بإتباع إجراءات استثنائية في التنفيذ كتطبيق الحجز الإداري والتنفيذ على أموال المدين دون الحاجة إلى اللجوء للقضاء.

فمن خلال كل هذه المراحل والإجراءات المتعددة يمكن أن ينشأ النزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية والذي قد يظهر خلال مرحلة حساب الضريبة وتصفيته وهو ما يسمى بالمنازعة في أساس الضريبة أو يظهر خلال مرحلة استخلاص الضريبة ويسمى بمنازعة التحصيل الضريبي.

(1) - عبد الحميد الشورابي، الطعون الضريبية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 87.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وللوصول إلى حل هذه المنازعات تجيز مختلف التشريعات للمكلف إمكانية تقديم طعن إداري مسبق في القرار الصادر عن الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء، فقد تحل هذه المنازعات إداريا بأن تتراجع الجهة الإدارية عن قرارها للتقليل من عدد المنازعات التي تكتظ بها ساحات القضاء من جهة، وبنية الفصل فيها في مهدها من جهة أخرى ، بأن تقوم الإدارة المطعون أمامها بإعادة النظر في القرار الإداري إما بتعديله أو إلغائه أو تأييده قبل أن ينتقل النزاع إلى ولاية القضاء، ويعد التظلم شرطا لنظر المنازعة أمام القضاء الإداري مرة أخرى بما يعني ضرورة ممارسته وفقا للشروط المحددة قانونا، ولكن هل يبقى هذا الشرط قائما حتى في ظل عرض النزاع أمام القضاء العادي

هذا ما سيتم التطرق إليه من خلال المباحث التالية:

- 1- المبحث الأول: إلزامية التظلم الإداري المسبق في منازعات الأساس.
- 2- المبحث الثاني: تطبيقات التظلم الإداري المسبق في منازعات التحصيل.
- 3- المبحث الثالث: تقييم إجراء التظلم الإداري المسبق في منازعات الضرائب المباشرة.

المبحث الأول:

إلزامية التظلم الإداري المسبق في منازعات الأساس.

إن الضريبة كما عرفها أحد الفقهاء ليست فقط مجرد ظاهرة قانونية بل هي ظاهرة سياسية واقتصادية واجتماعية، ولذا يكون من المفيد جدا لتحديد مصدرها أن يتم النظر إليها من مختلف هذه الزوايا وألا يقتصر

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الأمر على الجانب القانوني⁽¹⁾ وعليه فإن تأسيس الضريبة يكون بتحديد قواعد فرضها عن طريق تحديد الأنشطة أو الثروة الموجبة لها بتحديد الوسائل التي تمكن من إخضاع هذه الثروة والأنشطة للضريبة وكذا تحديد الوسائل القانونية والواقعية.

ويقصد بالوعاء الضريبي الواقعة التي يرتب عليها القانون حقا ضريبيا، فهو بذلك يشكل المنبع الذي تغترف منه الدولة مؤونتها بواسطة الضرائب⁽²⁾، وتتجه غالبية الدول في الوقت الحاضر إلى تحديد وعاء الضريبة بإتباع أسلوبين، أسلوب التقدير الذاتي وأسلوب التقدير الجزافي⁽³⁾.

فبالنسبة للأسلوب الأول فيتم به تحديد وعاء الضريبة استنادا إلى المكلف ذاته عن طريق تقديم إقراره الضريبي المشتمل على نتيجة أعماله خلال السنة الضريبية كما هو مثبت في دفاتره وسجلاته، وصولا إلى معرفة الدخل الصافي باعتبار أن المكلف هو الأدرى بما لديه من أموال وبظروفه الشخصية وقدرته على الدفع مما يعزز الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، وفي المقابل تخضع هذه التقديرات لرقابة الإدارة وهو الأسلوب الأكثر انتشارا.

(1) - د. شريف مصباح أبو كرش، المرجع السابق، 2004، ص 41.

(2) - د. سالم شوابكة، ((قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيه))، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 2، يونيو 2000، ص 79.

- د. عبد الحفيظ عبد الله عيد، ((حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت وفق أحكام مرسوم ضريبة الدخل رقم 03 لسنة 1955))، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 03، سبتمبر 1997، ص 224.

(3) - نص عليها المشرع الجزائري في المواد من 11 إلى 17 من قانون الإجراءات الجبائية.

- والمشرع المغربي في المواد 43، 44، 78-86 من المدونة العامة للضرائب.

- والمشرع التونسي في الفصلين 43، 44 من مجلة الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

- محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 146، 147.

- د. موفق سمور المحاميد، المرجع السابق، ص 68.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

أما الأسلوب الثاني والمتمثل في التقدير الجزافي فيتم فيه تحديد الوعاء من طرف الإدارة الضريبية بطريقة جزافية استنادا إلى بعض المؤشرات كرقم الأعمال أو عدد ساعات العمل بالنسبة لأصحاب المهن الحرة وغيرها.

ولما كانت الإدارة الضريبية هي الجهة التي تتولى تقدير صحة الإقرارات وصلاحيية التحديد النهائي لوعاء الضريبة الذي يتم على أساسه فرض مبلغها ، وقد لا يرضى المكلف بالأداء بهذا التقدير ولا يتقبله لأي سبب من الأسباب لذلك منحه المشرع حق الاعتراض على قرار فرض الضريبة.

ويقصد بالمنازعة في أساس الضريبة جملة العمليات الإدارية التي تنجز لغاية ضبط وتقدير المادة الخاضعة للضريبة وهي بذلك تشكل القاعدة التي تطبق عليها الضريبة⁽¹⁾، ومن خلال هذا التعريف يتكون أساس الضريبة من العمليات التي تمكن من ضبط المادة الخاضعة للأداء أي تحديد موضوع الأداء من مداخل وأرباح تسلط عليها الضريبة، كما يتكون من العمليات التي تمكن إدارة الضرائب من تحديد مقدار المادة الخاضعة للضريبة وذلك بواسطة طريقة التقدير العادية أي التصريح أو بعض الطرق الأخرى التي تعتمد لها الإدارة عند غياب التصريح أو نقصه أو عدم صحته مثل القرائن أو غيرها، فالعملية الأولى إذن تتلخص في معرفة مكونات المادة الضريبية أما الثانية فتتعلق بمعرفة مبالغ المادة الضريبية.

وعليه فالنزاع في وعاء الضريبة هو في حقيقة الأمر نزاع في أساس الضريبة لأن المكلف لا ينازع أحيانا في عمليات الوعاء بمفهومها الدقيق بل يشمل أيضا عملية التصفية الضريبية⁽²⁾، وهذا النزاع يخول

(1) - د. عبد القادر التعلاتي، المداخلة السابقة، ص 22.

(2) - يقصد بالتصفية تحديد مبلغ الضريبة ويجب على إدارة الضرائب التحقق أولا من كافة شروط فرض الضريبة وفقا للقانون ثم تحديد معدل الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة وبذلك تتم التصفية.

- محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 155. وهو ذات المعنى المتبنى من قبل المشرع الجزائري في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية .

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية والتنظيمية وفي حالة ما تبين لها العكس فمن حقها الإسقاط الجزئي أو الكلي لمبلغ الضريبة وهو الهدف الذي يصبوا إليه المكلف بالضريبة والمنازع في وعائها، وعليه فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين اثنين:

- إما أن المكلف بالأداء لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة كأساس لتحديد الضريبة ويطالب في هذه الحالة بإسقاط جزئي لمبلغها وهو ما يسمى بالنزاع في الوقائع.

- وإما أن ينازع في مبدأ خضوعه للضريبة أي يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها فهو معفى منها، وفي هذه الحالة يطلب إسقاطها كلياً ويسمى بالنزاع في القانون.

والسؤال المطروح في هذا المجال إذا كان هذا هو هدف المكلف من النزاع في أساس الضريبة فما هي الوسائل الممنوحة له للوصول إليه وما هو الطريق الذي ينبغي عليه إتباعه؟

في البداية تجدر الإشارة إلا أنّ كل من المشرع الجزائري والمغربي، يشترط وجود طعن سابق قبل رفع الدعوى القضائية في المنازعة الضريبية، غير أن طريقة تطبيقها تختلف من مشرع لآخر، فبالنسبة للمشرع الجزائري يحصر الطعن السابق في مفهوم التظلم الإداري المسبق أو ما اصطلح عليه بالشكائية، أما المشرع المغربي فيوزع ممارسة هذا الطعن على حالتين، حالة التظلم المسبق وهو موضوع دراسة في هذا المبحث، وحالة الطعن الإداري الذي يتم أمام اللجان والذي سترجئه إلى حينه، وفي ما يلي بيان طريقة تنظيم التظلم الإداري في منازعات الأساس في كل قانون على حدا ضمن المطلب الأول، أما المشرع التونسي فقد اختلفت طريقته في معالجة منازعات الأساس وهذا ما سيتم عرضه في المطلب الأخير كمايلي:

المطلب الأول: تنظيم التظلم الإداري في التشريعين الجزائري والمغربي.

المطلب الثاني: منازعات الأساس الضريبي في التشريع التونسي.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

المطلب الأول:

تنظيم التظلم الإداري في التشريعين الجزائري والمغربي

يعتبر التظلم الإداري⁽¹⁾ شرطا مألوفا في القضاء الإداري ومع ذلك أثار تطبيقه جدلا كبيرا نظرا لعدم وجود نص قانوني يحدد مفهومه بشكل واضح، ويعرف التظلم بأنه إجراء يبائسه الأفراد من أجل دفع الإدارة إلى العدول عن قرارات أصدرتها في حقهم من شأنها أن تؤثر في مراكزهم القانونية⁽²⁾. كما يعرف بأنه إجراء ذو طابع إداري محض يوجه إلى الإدارة التي تتولى دراسته، دون إتباع إجراءات محددة ودون مناقشة حضورية⁽³⁾.

والتظلم الإداري قد يكون منظما أو غير منظم، بحسب ما إذا وجد نص صريح يقضي بذلك فالتظلم غير المنظم وهو التظلم الاختياري لا يترتب على عدم ممارسته أي نتيجة قانونية⁽⁴⁾، أما التظلم المنظم

(1) - يقصد بالتظلم لغة: "تظلم منه شكا من ظلمه، والمتظلم الذي يشكو رجلا ظلمه والمتظلم أيضا هو الظالم، ويقال تظلمني فلان أي ظلمني وتظلم فلان إلى الحاكم من فلان فظلمه تظليما، أي أنصفه من ظالمه وأعانه عليه، و الظلمة المانعون لأهل الحق حقوقهم، وقيل الظلمة في المعاملة، ويقال ظلمته فتظلم أي صبر على الظلم". جمال الدين محمد بن منظور، لسان العرب، المحيط، المجلد الثاني، دار لسان العرب، بيروت، ص 650.

(2) - د. سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، 1986، ص 533.

(3) - د. عمار عوابدي، عملية الرقابة القضائية على أعمال الإدارة العامة في النظام الجزائري، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1983، ص 12.

(4) - وهو التظلم الجوازي، فبعد الإصلاح الذي حدث سنة 1990 بخصوص التظلم حيث تم إلغاؤه بالنسبة للدعوى التي تدخل في اختصاص الغرف الإدارية المحلية والجهوية (المحاكم الإدارية حاليا).

- نورة موسى، التظلم الإداري المسبق والصلح في المنازعة الإدارية، مذكرة ماجستير، فرع القانون العام، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة تبسة، 2006/2005، ص 22.

- أكمل المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09/08 المؤرخ في 25 فيفري 2008، ما بقي بإلغاء الطابع الإلزامي للتظلم كشرط في دعوى الإلغاء التابعة لاختصاص مجلس الدولة بموجب المادة 815 بعدم النص عليه ضمن شروط رفع الدعوى، والمادة 830 التي جعلته شرطا جوازيا بقولها: "يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة قرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه". انظر في ذلك:

- د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، الهيئات والإجراءات، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 340 وما بعدها.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

فيطلق عليه التظلم الإجباري، وهو الذي يكون شرطا لقبول الدعوى ومن أمثلته التظلم الموجه إلى الإدارة في المنازعات الانتخابية⁽¹⁾ أو الضريبية⁽²⁾ وهي موضوع الدراسة.

الفرع الأول: الأساس القانوني للتظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة

الفقرة الأولى: في التشريع الجزائري:

أطلق المشرع الجزائري على التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة مصطلح الشكاية في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: «تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي...»، مخالفا المصطلح المعتمد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 08-09 في المادة 830 بقولها: «يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار...»، وهو المصطلح القانوني الصحيح لأن الشكوى تعني مجرد الاحتجاج، وهو ما أكدته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في: 1990/04/07⁽³⁾، كما اعتبرت المحكمة الإدارية الشكوى طعنا إداريا مسبقا وذلك في قرارها الصادر بتاريخ

(1) - يشترط التظلم الإداري في المنازعة الانتخابية بموجب المادة 05 والمادة 39 من الأمر 07/97 المتضمن القانون العضوي المتعلق بنظام الانتخابات المعدل والمتمم، كما يشترط أيضا في منازعات الضمان الاجتماعي بموجب القانون رقم 08/08 المؤرخ في 23 فيفري 2008 المتعلق بمنازعات الضمان الاجتماعي وذلك فيما يخص المنازعات العامة التي تنشأ بين هيئات الضمان الاجتماعي والمؤمن لهم اجتماعيا أو المكلفين طبقا للمادة 03 وأيضا بالنسبة للمنازعات الطبية المتضمنة خلافات متعلقة بالحالة الصحية للمستفيدين من الضمان الاجتماعي المادة 17.

- د. محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 231 وما بعدها.

(2) - ظهرت قاعدة التظلم الإداري المسبق في فرنسا في المنازعات الضريبية سنة 1927 وكانت تطبق إلا على منازعات الضرائب المباشرة، وشملت الضرائب غير المباشرة في سنة 1961.

(3) - قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 61836، المؤرخ في 1990/04/07، المجلة القضائية، عدد 03، 1992، ص 158.

- وإن كانت في قرار سابق فرقت بين الشكوى والتظلم بقولها: "حيث أن هذه القضية منصبة على طلب تعويض يدخل في اختصاص القاضي ذو صلاحية الفصل في المنازعات الكاملة ومن ثم يتعين على المعني ودون أي شرط متعلق بالأجل أن يرفع شكوى وليس طعنا إداريا تدريجيا للإدارة"، قرار الغرفة الإدارية رقم 42049 المؤرخ في 1988/07/16، د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، المرجع السابق، ص 375.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

1991/07/14: «حيث أن المفتش الرئيسي للضرائب المباشرة لولاية... يدعي أن المدعية تعترف بأنها تقدمت بشكاوى بتاريخ 1984/02/13... حيث أن الطعن الإداري التدريجي الذي يعتمد عليه...»⁽¹⁾.
أما مجلس الدولة فيؤيد استعمال مصطلح الشكوى في منازعات الضرائب ودعا إلى التمسك بهذا المصطلح بدلا من التظلم بقوله: «حيث يشترط في كل نزاع ضريبي تقديم شكوى أمام إدارة الضرائب، وأنه يعتبر هذا الإجراء من النظام العام، والمطلوب من هيئة مجلس الدولة اتخاذ ما هو لازم لتقادي ذكر التظلم المسبق أمام مدير الضرائب، كون المنازعة الضريبية تخضع لإجراءات خاصة، وبالتالي نذكر بأنها شكوى تطبيقا لما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية»⁽²⁾، وحجته في ذلك هي الطابع الخصوصي الذي تتميز به المنازعة الضريبية والذي يفرض استعمال مصطلح الشكوى خلافا لمصطلح التظلم الذي يحكم المنازعات الإدارية بصفة عامة.

غير أن هذا الموقف غير مقبول وحجته داحضة، فالاعتراف بخصوصية المنازعة الضريبية من عدة زوايا كما تم بيانه في الفصل الأول، والتي اعترف بها المشرع أيضا في المادة 948 من قانون 08-09 المتعلق بقانون الإجراءات المدنية والإدارية بإخضاعها لقانون الإجراءات الجبائية في مجال التقاضي في الظروف العادية وحتى في ظل الاستعجال، ومع ذلك فلا تدفعنا هذه الحجة إلى تسمية الأشياء بغير مسمياتها الأصلية، فلو تم التسليم فرضا باستبدال التظلم بالشكوى تحت حجة الخصوصية فإنه من الجائز التسليم بإطلاق مصطلح الدعوى على الشكوى والعريضة كما ورد في الفقرتين 03 و 04 من المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية:

(1)- المرجع السابق، ص 345، 346

(2)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 006325 بتاريخ 25 فيفري 2003، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 127.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

«- لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في

دعواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية - ويقصد بها الشكوى الموجهة لمدير الضرائب بالولاية-

- باستثناء عدم التوقيع على الدعوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في

المادة 73 أعلاه في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الدعوى

من قبل مدير الضرائب بالولاية»، ويقصد بها عريضة إفتتاح الدعوى أمام المحكمة الإدارية، فهل يمكن

التسليم بهذا الخط أيضا في توظيف المصطلحات بحجة الخصوصية؟ لذلك فالأولى إعادة صياغة هذه

النصوص بما يتفق وقانون الإجراءات المدنية والإدارية توحيدا للمصطلحات على الصعيد القانوني

والقضائي.

أما عن إلزامية التظلم في منازعات الضرائب المباشرة فنص عليه المشرع في المادة 70 من قانون

الإجراءات الجبائية خاصة وأن المشرع اعترف في نفس المادة بإمكانية خضوع إدارة الضرائب في الأخطاء

فيكون من الطبيعي منحها فرصة للعدول عنها⁽¹⁾، كما أكد القضاء الإداري في الجزائر في قراراته على

تطبيق هذا الشرط وأنه إجراء من النظام العام يجب إثارته تلقائيا وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى، ومن

هذه القرارات نذكر على سبيل المثال القرار الصادر عن مجلس الدولة في 25/12/2003: «حيث بالرجوع

إلى القانون رقم 90-23 المؤرخ في 18/08/1990 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية بالأخص

المادة 168 منه التي تنص صراحة أن المنازعات الخاصة من بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات

خاصة.

(1)- د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 356.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وحيث أن الشكوى في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام طبقا للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وحيث أن رفع الدعوى من المدعي المستأنف جاءت خرقا لهذا الإجراء مما يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا»⁽¹⁾.

وفي قرار آخر صدر في 25/02/2003 نص صراحة على إلزامية التظلم وأنه من النظام العام بقوله:

«حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أن 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⁾.

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية رقم 006509 المؤرخ في 25/12/2003، د. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 127.

(2) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 006325، المؤرخ في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003، منشورات الساحل، الجزائر، ص 104.

- وهو ما أكدته مجلس الدولة مرة أخرى في قراره رقم 025618 الصادر في 15 مارس 2006 حيث أثار وجها تلقائيا خاص بانعدام التظلم المسبق بقوله: "أن النزاع الضريبي يشترط فيه رفع التظلم الإداري المسبق وفي قضية الحال مادام أن المكلف بالضريبة مطالب بإلغاء الضريبة لتقدمها كان عليه القيام بالإجراءات المنصوص عليها في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية والذي يعد من النظام العام مما يجعل دعواه غير مقبولة".

- كمال فنيش، المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، ملتقى دولي حول المنازعات الضريبية بتاريخ 24/25 جوان 2006، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص 2007، ص 08.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الفقرة الثانية: في التشريع المغربي:

الأصل أن التظلم الإداري أيا كان نوعه يكون اختياريا⁽¹⁾، إلا أنه واستثناء على هذه القاعدة فقد نص المشرع المغربي على إلزاميته فيما يخص المنازعة الضريبية قبل مراجعة القضاء مسائرا في ذلك النهج الذي اتبعه نظيره الجزائري وأطلق عليه مصطلح "المطالبة" حسب ما ورد في المادة 235 فقرة 01 من المدونة العامة للضرائب بقوله: «يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالبته إلى المدير العام للضرائب أو للشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض...»، وهو نفس المصطلح الوارد في المادة 243 من القانون السابق الذكر بقولها: «إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة داخل أجل 06 أشهر الموالية لتاريخ المطالبة...».

والجدير بالذكر أن المشرع المغربي لم يوفق هو الآخر في اختيار المصطلح الصحيح لأن المطالبة تعني طلب شيء دون اشتراط المنازعة فيه، لذلك فالأصح هو التظلم أو الطعن الإداري المسبق. وفي حالة عدم تقديم المكلف للتظلم الإداري يترتب عليه بطلان الإجراءات القضائية اللاحقة وهو ما أكده القضاء الإداري المغربي في العديد من المناسبات نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر قرار الغرفة

(1)- إن موقف المشرع المغربي من جوازية التظلم الإداري كان سابقا على المشرع الجزائري فمند 1974/09/28 تاريخ صدور الظهير بمثابة قانون بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، جعل التظلم الإداري جوازيا حسب الفصل 360 منه بعد أن كان وجوبيا، وتؤكد ذات المنحى في المادة 23 من القانون رقم 90-41 المتعلق بالمحاكم الإدارية. - مصطفى لدرع، التظلم الإداري بين الوجوب والجواز، أشغال اليوم الدراسي المنظم من طرف هيئة المحامين والمحكمة الإدارية بالرباط، مجلة المحاماة، العدد 23، 24، مارس 2005، ص18. - د. محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، طبعة أولى، مطبعة صومعة المغرب، 1997، ص158.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الإدارية بالمجلس الأعلى الصادر في: 2005/12/14 الذي قضى فيه برفض الدعوى لعدم أداء الرسوم القضائية ولعدم تقديم أية مطالبة أو شكاية للإدارة قبل رفع النزاع أمام القضاء⁽¹⁾.

وفي قرار آخر صادر عنها أيضا⁽²⁾ قضت بعدم اشتراط التظلم المسبق إذا كان النزاع يرتبط بصفة الشخص كملزم بأداء الضريبة بقولها: «إذا كان الشخص ينازع في صفته كملزم بأداء الضريبة فإن بإمكانه الطعن مباشرة أمام القضاء في الضريبة المفروضة عليه دون ضرورة سلوكه لمسطرة الطعن الإداري».

ولعلنا نؤيد موقف قضاة الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى الذي يبدو للوهلة الأولى غريبا، لكنه في حقيقة الأمر هو صائب إلى حد بعيد، لأنه إذا كان الشخص لا يحمل صفة المكلف بالضريبة لأنه لا يمارس نشاطا خاضعا للضريبة، أو يدخل في زمرة الإعفاءات حتى يستفيد منها، فليس من اللازم أن يسلك سبيل التظلم المسبق لأنه لن يتطرق إلى أي موضوع يمكن أن يتضمنه التظلم الإداري المسبق في المنازعة الضريبية.

ونظرا لأهمية هذا الإجراء الذي يعد من النظام العام فقد خصه كل من المشرع الجزائري والمغربي بمجموعة من الضوابط والقيود الشكلية والموضوعية والتي يجب احترامها من طرف المكلف بالضريبة حتى يمكنه التمتع بهذه الضمانات في مواجهة الإدارة الضريبية التي في مقابل ذلك تمارس سلطة قانونية في دراسة وإبداء موقفها من التظلم وهو ما سيتم التعرض له من خلال الفروع التالية:

(1) - قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، عدد 903، بتاريخ 2005/12/14، المنتقى من عمل القضاء في المنازعات الإدارية، الصادر عن وزارة العدل بالمملكة المغربية، منشورات جمعية نشر المعلومات القانونية والقضائية، يوليو 2010، ص108.

(2) - قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 588 بتاريخ 2006/07/04، قضاء المجلس الأعلى، مجلة تختص بنشر قرارات المجلس الأعلى، صادرة عن المجلس الأعلى بالمملكة المغربية، العدد 67، يناير 2007، مطبعة أمنية، الرباط، ص308.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الفرع الثاني: القيود الشكلية للتظلم الإداري:

حتى يكون التظلم مقبولا يجب أن تحترم فيه شروط معينة حددها كل من المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية والمشرع المغربي في المدونة العامة للضرائب وهي المتعلقة بالشكل والجهة والأجال وهو ما سيتم بيانه كالاتي:

الفقرة الأولى: شكل التظلم:

أولا: في التشريع الجزائري:

يقدم التظلم من طرف المكلف على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي وهي لا تخضع لحقوق الطابع، كما يجب أن تكون مفردة عن كل قضية أي بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة فلا تتعلق بأنواع متعددة من الضرائب والرسوم أو متضمنة نوعين من الطلبات كطلب الإعفاء في حالة الخطأ والتخفيف في حالة عوز المكلف.

كما نص المشرع في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب تضمين التظلم مجموعة من البيانات والتي في حالة تخلفها تؤدي إلى بطلانه ، والمتمثلة في بيان هوية المكلف وعنوانه حتى أنه اشترط على المكلف المقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر حسب المادة 75 فقرة 04 من نفس القانون⁽¹⁾.

ويتضمن التظلم البيانات التالية:

- (1)- يتحدد موطن المكلف بالضريبة في الحالات الآتية:
 - مكتب المحامي الوكيل عن المكلف بالضريبة غير المقيم إذا ما أنابه في تقديم التظلم.
 - تقديم التظلم بواسطة وكيل قرينة على اختيار موطن الوكيل.
 - أن يكون للمكلف المقيم في الخارج محل إقامة أو مكتب لإدارة أعماله، أو فرع شركة...

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

- 1- ذكر الضريبة المعترض عليها.
 - 2- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي تستوجب الضريبة وضع الجدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
 - 3- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات المكلف.
 - 4- توقيع صاحبها باليد بمعنى أن الشخص الذي لا يوقع يختار وكيلا ينوب عنه.
- يجب أن يرفق التظلم بنسخة من الإنذار أو جدول الضريبة أو إشعار بالاسترداد أو أي وثيقة أخرى تثبت المبلغ الضريبي المقتطع أو المدفوع⁽¹⁾.
- وفي حالة تقديم التظلم ناقصا يمكن للإدارة أن تطلب من المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ليكمل ملف التظلم في أجل ثلاثين 30 يوما اعتبارا من تاريخ استلام الرسالة من طرف المعني ولا يبدأ حساب أجل الرد (06) أشهر إلا من تاريخ استلام الإدارة لجواب المكلف، فإذا لم يتحقق الرد أو كان ناقصا فإن التظلم يرفض بقرار يتم تبليغه للمعني.

ثانيا: في التشريع المغربي

يشترط في التظلم أن يتم في شكل كتابي وعليه فلا تقبل الشكوى الشفوية التي يتقدم بها المكلف بصفة مباشرة أو عن طريق مكالمة هاتفية، إلا أنه جرت عادة على قبول الشكوى الشفوية كاستثناء من هذه القاعدة في حالتين⁽²⁾:

(1)- GHANEMI (M.A.), op.cit, p.165.

(2)- محمد مرزاق، عبد الرحمن أبليل، المرجع السابق، ص141.

- عبد المنعم بلوق، وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، الرباط، 2003-2004، ص41.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

- الربط المتكرر للضريبة.

- الاستعمال الخاطئ للضريبة.

لأن خطأ الإدارة في هاتين الحالتين يؤدي إلى الإسقاط التلقائي للضريبة (1).

وقد أُلزم المشرع المغربي هو الآخر المكلف بوضع مجموعة من البيانات في محتوى تظلمه وهي (2):

1- تعيين الضريبة المتنازع بشأنها، لذلك سيستحسن إرفاق التظلم بنسخة من الإشعار الضريبي أو بيان

التصفية أو على الأقل رقم القيد لجدول الضريبة.

2- ملخص الوقائع والوسائل المستند إليها لتبرير الطلب.

3- الطلبات التي يسعى المكلف إلى تحقيقها من تظلمه.

وغياب هذه البيانات في التظلم يؤدي إلى رفضه من طرف الإدارة الضريبية ومع ذلك يمكن تدارك

النقائص قبل نهاية الأجل القانوني لتقديم التظلم تقاديا لرفضه في كل من التشريع الجزائري والمغربي (3)،

ويقصد التيسير على المكلف تضع الإدارة الضريبية الفرنسية تحت تصرف المكلفين ما يعرف «باستمارة

الزيارة» وهي مطبوعة مكونة من ثلاث نسخ يملؤها الموظف المسؤول عن الاستقبال ويضمنها جميع

المعلومات المتعلقة بالمكلف والجدول الضريبي ومضمون الشكوى (4)، ويقدمها له للتوقيع عليها ويضعها في

ملفه الضريبي ويسلمه نسخة منها وتكون بمثابة التظلم، وهو ما يرجى الإقتداء به على مستوى الإدارتين

(1)- سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، طبعة أولى، دار القلم، الرباط، 2003، ص39.

-QARQORI (M.), La T.V.A Marocaine, Assiette Et Contentieux, 3ème édition, OMNIA, RABAT, 2001, p.119.

(2)- ibid, p.121.

(3)- سعاد بنور، المرجع السابق، ص39.

(4)- AKTAOU (A.), Traité De L'impôt Sur Les Sociétés IS, première édition, OMNIA, RABAT, 2005, p.181.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الضريبتين في الجزائر والمغرب، أما فيما يخص التوقيع فلم يبين المشرع المغربي موقفه منه خلافا للمشرع الجزائري.

الفقرة الثانية: تحديد المتظلم والجهة الموجه إليها:

أولا: تحديد المتظلم:

1- في التشريع الجزائري

ويقصد به تحديد صفة الطاعن الذي يعود له حق التظلم، كأصل عام يجب أن يقدم التظلم من المكلف المعني بالضريبة محل النزاع ويجب أن يكون فرديا فلا يقبل التظلم الجماعي إلا في حالة المكلفين الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة فيمكنهم تقديم تظلم جماعيا حسب ما نصت عليه المادة 73 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

وأجاز المشرع تقديم التظلم من طرف شخص ينوب عن المكلف ويميز بين فئتين إحدهما يشترط فيها تقديم وكالة وجوبية وأخرى تعفى من هذه الوكالة، وهم المحددين في المادة 75 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية:

1- المحامون المسجلون قانونا في نقابة المحامين

2- أجراء المؤسسة المعنية.

3- إذا كان الموقع قد أعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى وهم الأشخاص الذين يمكنهم التصرف قانونيا باسم المكلف بالضريبة، كالوصي الذي يعمل لحساب المكلف القاصر والأب بالنسبة للابن القاصر، أو المسير لشركة ذات المسؤولية المحدودة، وأعضاء الشركات تحت اسم

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

جماعي والورثة لحساب المفقود أو المتوفى، المصفي المعين بموجب أمر قضائي، وبصفة عامة كل الأشخاص الذين يستمدون من مهامهم أوصفاتهم حق التصرف باسم المكلف⁽¹⁾.
وقد أعفيت هذه الفئات من شرط الوكالة لأنهم يتوفرون على صفة الوكيل بموجب مهامهم في هذا المجال، ويجب على الوكيل الذي يقدم التظلم ويوقع عليه توضيح صفته أمام إدارة الضرائب ويقدم لها الوثيقة التي تثبت صفته حتى لا يرفض التظلم.

تجدر الإشارة إلى أن الأشخاص الذين اشترط فيهم المشرع تقديم الوكالة فهم الذين لا يدخلون في التصنيف السابق، وكل شخص يريد تقديم تظلم لحساب غيره وجب عليه تقديم وكالة قانونية تحرر على مطبوعة تسلمها الإدارة، ويصادق على توقيعها لدى مصالح البلدية المؤهلة قانونا أما خضوعها لشرط الطابع والتسجيل فقد ألغاه المشرع وحسنا فعل ذلك نظرا لعدم فائدته لما فيه من تعقيد، إذ تستغرق إجراءات التسجيل وقتا طويلا قد ينجر عنه بطلان الوكالة، ناهيك عن التكاليف التي يتحملها المكلف أو الوكيل⁽²⁾.

أما فيما يخص إلزامية الوكالة فقد اعتبرها المشرع وجوبية ويرتب القضاء الإداري على غيابها بطلان الدعوى وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره، الصادر في 2006/04/19 حيث جاء فيه: «...حيث أنه في حال أن الشكاية المستظهرة والتي تزعم المستأنفة أنها وجهتها إلى مدير الضرائب ممضية من طرف

(1) - د. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 124.

(2) - طبق هذا الشرط في المادة 332 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ثم في المادة 75 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديلها، وكان يترتب على عدم احترام شرط الدمغ والتسجيل بطلان الوكالة وبالتالي عدم قبول التظلم وهو ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر عن الغرفة الثانية، رقم 23957 المؤرخ في 19 أبريل 2006، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، 2006، ص 187.

- أما في الواقع فقد كانت مديريات الضرائب لا تشترط استظهار الوكالة المسجلة عند تقديم التظلم ولكن يمكن طلبها في أي وقت أثناء التحقيق فيه شرط أن تكون مسجلة ومدموغة قبل إيداع التظلم.

- وكان مجلس الدولة الفرنسي يخفف من حدة تطبيق هذا الشرط وذلك بالسماح بإمكانية تسجيل الوكالة بعد تقديم التظلم وقبل صدور قرار مدير الضرائب، قرار مجلس الدولة في 05 مارس 1956.

- LAMARQUE (J.), Le Contentieux De L'assiette De L'impôt, op.cit, p.14.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

ولدها ولا يوجد بالملف ما يثبت أنها وكلته كما تشترط المادة 332 المذكورة أعلاه مما يتعين لهذه الأسباب التي تحل أسباب قضاة الدرجة الأولى عدم قبول الدعوى شكلا»⁽¹⁾.

ولا يكفي تقديم التظلم من صاحب الصفة إنما ينبغي كذلك أن يعود عليه بالمنفعة والتي تتفاوت من مكلف لآخر ومن أمثلتها، الطعن لعدم ممارسة النشاط أصلا، أو فرض ضريبة على نشاط معفى أو عدم خصم تكاليف أو ضرائب المدفوعة الواجب خصمها من المبلغ الإجمالي، أو خضوع النشاط لضريبة أخرى ذات عبء أقل فإذا غابت المصلحة في التظلم فلا يجوز قبوله، وعليه يشترط في المصلحة ما يلي:

- أ- أن تكون شخصية وهو ما سبق ذكره فيما يخص شكل التظلم الذي يجب أن يكون فرديا.
- ب- أن تكون فورية وحالة أي أن النزاع لا يمكن أن يتعلق إلا بضريبة قد فرضت فعلا بدليل أن أجل التظلم يبدأ من تاريخ إحالة الجدول للتحصيل أو الاقتطاع من المصدر أو تاريخ تسديد الضريبة.
- ج- أن تكون مصلحة مادية خلافا لما هو سائد في المنازعات الإدارية التي تعتد بالمصلحة المعنوية أما في المنازعة الضريبية فلا تقبل إلا المصلحة المادية كالاستفادة من تخفيض أو إعفاء.

2- في التشريع المغربي:

ويتعلق الأمر بتحديد صفة الطاعن الذي يعود له الحق في تقديم التظلم أمام المصالح الضريبية، مبدئيا يوجه التظلم من المكلف بالضريبة باعتباره المعني مباشرة بالنزاع الضريبي أو من ينوب عنه شريطة توفره على وكالة قانونية تخول له القيام بهذا الإجراء، ويعفى من تقديم الوكالة كل من يفترض القانون

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 23957 بتاريخ 2006/04/19، القرار السابق.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وجودها لديهم كالمحامون والموثقون... وغيرهم ومع ذلك فإن هذا الأمر يبقى رأياً فقهياً قال به بعض فقهاء القانون الضريبي في المغرب⁽¹⁾.

أما الأستاذ الدكتور عبد القادر التعلّياتي فيرى أنه لا أهمية تذكر من الوكالة طالما أنه يمكن أن توجه عن طريق البريد فمن الصعب في هذه الحالة التأكد من شخص باعثها⁽²⁾، مع العلم أن المشرع المغربي لم يتطرق لهذه المسألة كما أن القضاء لم يفصح عن أي موقف بشأن هذه الحالة، ولعلّ هذا الفراغ يجد مبرره في الرأي الفقهي السابق فبالرجوع إلى المدونة العامة للضرائب وفقاً لآخر تعديلاتها بموجب قانون المالية لسنة 2011 لم يشترط المشرع تقديم التظلم بصفة شخصية من طرف الملزم كما هو الشأن في الجزائر، و بالتالي فلا ضرورة للحديث عن الوكالة في هذا الجانب.

كما يشترط في التظلم أن يقدم بصفة فردية أي يتعلق بمكلف واحد لا غير، فلا يقبل التظلم المقدم من طرف عدة مكلفين مقيدين بصورة فردية في الجدول وعليه فالمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة بصورة جماعية مثل الشركاء في شركات الأشخاص أو الورثة في تركة غير قابلة للقسمة، لا يمكن أن تقبل تظلماتهم الجماعية أمام الإدارة الضريبية في المغرب خلافاً لما هو سائد في الجزائر.

ومع ذلك يسمح المشرع المغربي بالتظلمات الجماعية إلا في حالة واحدة فقط وهي الواردة في المادة 238 فقرة 02 من المدونة العامة للضرائب وهي المتعلقة بحالة الخسائر اللاحقة بمحاصيل زراعية لإحدى الجماعات، فيجوز للسلطة المحلية أو رئيس مجلس الجماعة تقديم تظلم يضمه أسماء جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة بالجماعة المنكوبة، والعلة في ذلك هي وحدة الدفع ووحدة الطلب بالنسبة للجميع.

(1)- محمد مرزاق، عبد الرحمن أبليل، المرجع السابق، ص 135.

- سعاد بنور، المرجع السابق، ص 33.

(2)- د. عبد القادر التعلّياتي، المرجع السابق، ص 48.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

أما بالنسبة للمشتكي المقيم بالخارج فلم يشترط عليه المشرع تعيين موطن إقامة في المملكة مما يصعب عملية التواصل معه.

أما إذا تعلق الأمر بالشخص المعنوي فيقدم الطعن الإداري من الشخص المخول له اتخاذ القرارات باسم الشخص المعنوي، كرئيس مجلس الإدارة في شركات المساهمة أو المسير في الشركة ذات المسؤولية المحدودة، ولكن السؤال يطرح فيما يخص تحديد صفة المتظلم في حالة تصفية الشركة فهل تبقى لمسيرها أم تنتقل إلى المصفي القانوني للممتلكات.

ثانيا: تحديد الجهة المستقبلة للتظلم:

1- في التشريع الجزائري:

وفقا لما ورد في المادة 71 من قانون إجراءات جبائية، حدد المشرع الجهة المستقبلة في كل من مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، أي مراكز الضريبة المتواجدة في أقاليم الولاية، وقد وفق المشرع إلى حد ما في هذا التحديد لأنه عمل بفكرة تقريب الإدارة من المواطن خاصة وأنه يشترط أن يتقدم المتظلم شخصا أو من ينوب عنه لإيداع تظلمه أمام الإدارة المختصة على أن يسلم له وصلا بالإيداع.

2- في التشريع المغربي:

حدد المشرع المغربي الجهة المختصة باستقبال التظلم في المادة 235 فقرة 01 من المدونة العامة للضرائب في شخص المدير العام للضرائب أو أي شخص آخر يفوضه لهذا الغرض، وعليه فإن التظلمات

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

ترفع إلى الإدارة المركزية لوزارة المالية كأصل عام ويمكن أن يفوض المدير العام للضرائب سلطته في استقبال التظلمات لشخص آخر يتولى ذلك (1).

وعليه طبق المشرع نظام المركزية في العمل الإداري مما سيرجع بالسلب على الطرفين فالإدارة المركزية يتقل كاهلها بكم هائل من التظلمات التي ترفع لها من كافة أنحاء البلاد بينما يتحمل المكلف أوزار التأخر في الرد، وفي كل الأحوال نكون أما حالة إبعاد الإدارة عن المواطن، ومع ذلك فإن فكرة التفويض المنصوص عليها قانونا قد تخفف من حدة هذا العيب لكنها لا تحله خاصة وأن المشرع لم يحدد الشروط الواجب توافرها في الشخص المفوض له، مع العلم أنه توجد ما يقارب إحدى عشر (11) مديرية جهوية على مستوى المملكة المغربية (2).

فيمكن أن تتولى كل مديرية صلاحية استقبال التظلمات كل واحدة في حدود اختصاصها الإقليمي (3)، وإن كان الأفضل ما هو سائد في الجزائر أين تختص كل مديرية على مستوى كل ولاية بذلك وهو ما يجعل العمل أكثر مرونة ومردودية.

واستثناء من قاعدة النظام المركزي فقد أعطى المشرع المغربي صلاحية استقبال التظلمات إلى الجهات المحلية وهو مفتش الضرائب وذلك في الحالة المنصوص عليها في المادة 01/238 سابقة الذكر إذا

(1)-CHERKAOUI (M.), op.cit, p.133.

(2)- تتواجد هذه المديرية الجهوية في الولايات التالي ذكرها: البيضاء الكبرى، الرباط، فاس، طنجة، مراكش، مكناس، القنيطرة، أكادير، وجدة، سطات، الجديدة.

- د. عبد القادر التعلاتي، المرجع السابق، ص 48.

- عبد المنعم بلوق، الرسالة السابقة، ص 52.

(3)- عمليا لا تتشدد الإدارة الضريبية في تطبيق قيد الاختصاص الإقليمي بحيث يتم قبول التظلمات سواء وجهت إلى المدير العام للضرائب أو رئيس مصلحة المنازعات...أوجهة أخرى بصفة خاطئة فتعتبر مقبولة طالما تم تقديمها خلال الأجل المحدد قانونا.

- عبد المنعم بلوق، الرسالة السابقة، ص 52.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

تعلق الأمر بتظلمات تتضمن الإبلاغ عن الخسائر اللاحقة بالمحاصيل الزراعية، فيتم توجيهها إلى مفتش الضرائب التابعة له إقليميا المستغلات الزراعية المعنية بالكارثة خلال أجل معين، وحسن فعل المشرع المغربي في هذا المسعى وذلك بقصد إثباتها بالمعاينة وحتى لا يتهم أصحابها بالتحايل للتهرب من الضرائب ولإثباتها في حينها.

الفقرة الثالثة: التقيد بالآجال القانونية:

أولا: في التشريع الجزائري:

يجب على المتظلم رفع تظلمه خلال المدة القانونية المحددة في قانون الإجراءات الجبائية في المادة 72 ويشدد القضاء الإداري في الجزائر رقابته على مدى احترام هذه الآجال القانونية ففي قرار صدر من مجلس الدولة بتاريخ 2004/12/21 قضى بعدم قبول الدعوى شكلا لأن التظلم رفع خارج الآجال القانونية له بقوله: «حيث أن النزاع الضريبي القائم بين المكلفة بالضريبة (المؤسسة الوطنية للمواد الدسمة) المستأنفة، ومدير الضرائب لولاية معسكر يخص جانبا شكليا ينصب على عدم قبول الدعوى.

حيث إنّ اعتراف المستأنفة بمنازعتها للإنداز الصادر في سنة 1998 يتعين معه القول أن الشكوى لم ترفع في أجلها الذي ينتهي في 31 ديسمبر للسنة الموالية للسنة التي استحققت فيها الضريبة، مما يتعين القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا والتصريح بتأييد القرار المعاد»⁽¹⁾.

وتختلف آجال تقديم التظلم باختلاف موضوعه وتقسم إلى نوعين:

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 13894 الصادر في 2004/12/21، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 119

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

أولاً: الآجال العامة:

وهي الآجال المحددة في المادة 72 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية حيث يقبل التظلم إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو لحصول الأحداث موضوع التظلم فالجدول الذي أدرج للتحصيل في شهر مارس 2004 مثلاً، يسري الأجل المحدد لرفع التظلم إلى غاية 31/12/2006⁽¹⁾، وهو ما قضت به الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 15/06/1985 بقولها: «وفقاً لما هو ثابت في قضية الحال فإن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23/08/1983 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً والمحدد أساساً ب 31/12/1982، وبذلك صرحت بعدم قبول الدعوى لورودها خارج الآجال»⁽²⁾.

و إذا كانت الضريبة تتطلب إدراجها في الجداول فالآجال تحدد بتاريخ إحالة الجدول للتحصيل وليس بقرار فرض الضريبة كما يلي وفقاً لما ورد في المادة 3/72:

أ- إذا تعلق الأمر باقتطاعات من المصدر للضريبة محل النزاع فإن التظلم يقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.

ب- أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع ولم يسبق ذلك تبليغاً للضريبة الواجبة التسديد فإن التظلم يقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة الدفع.

(1) - حدد النص القديم المدة بالسنة التالية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو لحصول الأحداث موضوع التظلم، عزيز أمزيان، المرجع السابق، 2008، ص 19.

(2) - قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا رقم 42780 بتاريخ 15/06/1985، المجلة القضائية، الصادرة عن المحكمة العليا، العدد 4، سنة 1989، ص 238.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

ثانيا: الآجال الاستثنائية:

وهي محددة في الحالات التي لا تتطلب الضريبة إدراجها في جداول وهي وفقا للمادة 72 فقرة 03 و04 من قانون الإجراءات الجبائية:

أ- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة، وينتهي الأجل في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة؛ ونكون أمام خطأ في فرض الضريبة عند غياب الوعاء الضريبي أما الازدواج الضريبي فيقصد به أن تفرض ضريبتين لهما نفس الموضوع باسم مكلف واحد وهي في الأصل ضريبة واحدة .

ب- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات الجديدة سواء كان ذلك راجع لخطأ الإدارة أو ظهور جديد في الملف أو وقوع خطأ في الإرسال بشرط أن توجه له من مصلحة الضرائب التي يتبعها فإن الأجل ينتهي في 31 ديسمبر للسنة الثانية التي تلي السنة التي استلم فيها المكلف الإنذار.

ج- في حالة عدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي المحددة في المادة 255 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة الثانية التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الاستغلال وفقا للشروط المحددة في المادة 255 السالفة الذكر.

د- كما حدد المشرع أجل تقديم التظلم بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجرافية بستة 06 أشهر بدءا من تاريخ الإشعار النهائي للنظام الجرافي طبقا للمادة 72 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

على الرغم من تحديد المشرع لآجال التظلم بشكل دقيق إلا أنه لم يفصل في مسألة هامة من شأنها أن تعزز حق المكلف في ممارسة الطعن الإداري ألا وهي الحالة التي يمكن أن يصادف فيها آخر يوم من أجل

رفع التظلم يوم عطلة فما هو الحل؟ هل يمدد حساب الأجل لليوم الموالي من العمل بعد العطلة أم لا؟

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

خلافًا للمشرع المغربي الذي فصل في هذه المسألة بشكل واضح ضمن المدونة العامة للضرائب محترماً بذلك خصوصية المنازعة الضريبية كما سيأتي بيانه، نجد أن المشرع الجزائري أغفل الإشارة إلى هذا الأمر في قانون الإجراءات الجبائية، وإذا سلمنا بتطبيق النص العام إذا غاب النص الخاص فبالرجوع إلى المادة 405 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾ نجدها قد نصت على حساب المواعيد كاملة مع إمكانية التأجيل إذا صادف اليوم الأخير منها يوم عطلة، أما فيما يخص الاجتهاد القضائي فقد قضت الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرارها صادر في 1992/11/22 بحساب المواعيد في الإجراءات بشكل عام بقولها: «حيث أنه حسب مقتضيات المادة 463 من قانون الإجراءات المدنية فإن جميع المواد المنصوص عليها في هذا القانون تحسب كاملة، أي تسري ابتداءً من اليوم الموالي الذي يتم فيه إجراء نشر أو تبليغ القرار، وتتقضي بآخر يوم من اليوم الذي يعقب ذلك اليوم»⁽²⁾، نظراً لأهمية حساب هذه المواعيد التي ترتبط هي الأخرى بالنظام العام فإن القاضي يثيرها من تلقاء نفسه فقد يضيع حق المكلف في الطعن معاً الإداري والقضائي، فوجب على المشرع التفتن لهذا الفراغ ووضع حل له في قانون الإجراءات الجبائية اعتباراً لخصوصية المنازعة الضريبية.

أما فيما يخص عبء إثبات التزام المكلف بالمواعيد القانونية في إيداع تظلمه فيقع عليه شخصياً وسند إثباته وصل الإيداع الذي يسلم إليه من طرف مصالح إدارة الضرائب فلا تلزم الإدارة بإثبات هذه الحالة.

(1)- تنص المادة 405 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: "تُحسب كل الآجال المنصوص عليها في هذا القانون كاملة ولا يحسب يوم التبليغ أو التبليغ الرسمي ويوم انقضاء الآجل.

تعتبر أيام عطلة في مفهوم هذا القانون، أيام الأعياد الرسمية، وأيام الراحة الأسبوعية طبقاً للنصوص الجاري بها العمل. إذا كان اليوم الأخير من الآجل ليس يوم عمل كلياً أو جزئياً يمدد الآجل إلى أول يوم عمل موالي".

وحدها القانون رقم 278/63 المؤرخ في 26 جويلية 1963 المحدد لقائمة الأعياد القانونية المعدل والمتمم.

(2)- د. محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 165.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

ثانيا: في التشريع المغربي:

خلافا للمشرع الجزائري الذي كان واضحا بشأن تحديد آجال تقديم التظلم ونظرا لأهمية هذا القيد الذي يعد من النظام العام فعدم الالتزام به يفوت على المكلف التمتع بضمانتين أو حقين ، حق الطعن الإداري وحق اللجوء إلى القضاء، ومع ذلك نجد موقف المشرع المغربي غير واضح في هذا الشأن فقد تناول مسألة المواعيد بشكل جد مقتضب بل وغامض، فباستثناء نص المادة 245 من المدونة العامة للضرائب التي حدد فيها المشرع طريقة حساب الآجال، بحيث يتم حساب المواعيد بشكل كامل ولا يحسب فيها اليوم الأول منها ويوم حلول الأجل كما أنه لا يحتسب هذين الأجلين إذا صادف يوم عيد أو عطلة قانونية ويحتسب اليوم الأول من أيام العمل التالية له مباشرة .

أما فيما يتعلق بميعاد رفع التظلم فقد حدده المشرع المغربي في المادة 235 ب ستة (06) أشهر يبدأ حسابها وفقا للآتي⁽¹⁾:

1- في حالة الأداء التلقائي يبدأ حساب الميعاد من تاريخ انتهاء الأجل المحدد لإيداع إقرار النتيجة الجبائية وهو ميعاد يختلف باختلاف نوع الضرائب سواء كانت ضريبة على الدخل أو ضريبة على أرباح الشركات.

2- وفي حالة فرض ضريبة عن طريق جداول أو قوائم الإيرادات بالاستخلاص يبدأ حساب الميعاد بعد الشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بتحصيلها وتختلف هي الأخرى حسب نوع الضريبة، كما أن المشرع أورد العبارة التالية في الفقرة 2 من المادة 235: «...خلال (06) أشهر التالية للشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بتحصيلها» بمعنى أن الميعاد لا يبدأ حسابه بعد فوات شهر على صدور الأمر

(1)-AKTAOU (A.), op.cit, p.181.

- QARQORI (M.), op.cit, p. 122.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

بالتحصيل وإنما يكون حسابها كآلاتي: إذا صدر الأمر بالتحصيل مثلا في 2010/04/10 فإن الميعاد يبدأ بحسابه من 2010/05/01 لأن شهر ماي هو الذي يلي شهر أفريل الذي صدر فيه الأمر بالتحصيل.

ومن الناحية الواقعية ثبت أن إدارة الضرائب لا تعد بتاريخ توصلها بالتظلم بل تراعي تاريخ تقديمه ولو قدمت أمام جهة لا صلة لها بالنزاع الضريبي⁽¹⁾.

الفرع الثاني: القيود الموضوعية للتظلم الإداري:

تختلف الحالات التي يمكن أن يرفع فيها تظلم أمام إدارة الضرائب نظرا لتنوع مجالات الضريبة المباشرة وإجراءاتها والحالات الواقعية التي تطبق عليها، ومع ذلك يمكن حصرها في نوعين من الطلبات:

الفقرة الأولى: طلبات المكلف بالضريبة في التظلم:

أولاً: طلب تخفيض الضريبة بسبب سوء التقدير:

تحدث حالات سوء التقدير عندما تقوم الإدارة بربط الضريبة وفقا للنظام الجزافي أو ربطها بعد تصحيح التصريح التلقائي، وتعد الحالة الأولى الأكثر شيوعا في المنازعات الإدارية بسبب انعدام الحوار بين الإدارة والملمزم بالضريبة في هذه المرحلة فغالبا ما لا يفهم الملمزم كيفية فرض الضريبة، فكلما ارتفع مبلغ الضريبة المفروضة وفقا لهذا النظام إلا وتقدم عدد كبير من الملمزمين بتظلماتهم إلى الإدارة يطالبونها بتخفيض مبلغها وإرجاعه إلى المبلغ القديم المعتاد من دون أن تكون لهم أسباب موضوعية واضحة باستثناء تعبيرهم عن تضررهم من الزيادة وادعائهم بأسباب شخصية محضة وظروف قاسية تجعلهم غير قادرين على تحمل

(1) - عبد الصادق النصاري، أزمة التواصل بين الملمزم والإدارة الجبائية، دكتوراه في الحقوق، تخصص المالية العامة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2004/2003، ص 245.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

العبء الضريبي، وبعد هذا النوع من التظلمات الأصعب بالنسبة لما يواجهه مفتش الضريبة إذ يجد نفسه قاب قوسين بين ضرورة الالتزام بتطبيق القواعد القانونية وما يدعيه الملزم من ظروف معيشية.

أما التظلمات المتعلقة بالضريبة الصادرة على إثر تصحيح تلقائي للتصريح المقدم من طرف الملزم فإنها تتوفر على قدر أكبر من الدقة لأن موضوعها دائما ما ينصب على خلاف في وجهة النظر بين طرفي النزاع، لأن الربط التلقائي للضريبة في أغلب الحالات يبنى على تقديرات أقرتها الإدارة بناء على معلومات متوفرة لديها ولم يتمكن الملزم من الرد عليها لسبب أو لآخر، مما يجعله مضطرا قبل التوجه إلى القضاء إلى رفع تظلم للإدارة لإعادة النظر في التقديرات المذكورة وغالبا ما يدعم تظلمه بأدلة ووجهات نظر مهمة تجعل الإدارة في وضع مريح لإعادة النظر في طلبه وإصدار القرار المناسب.

ثانيا: طلب الإلغاء الكلي أو الجزئي للضريبة بسبب خرق القانون:

يتمثل خرق القانون الضريبي من طرف إدارة الضرائب في فرض ضريبة غير مشروعة أو في خرق إجراءات الفرض:

فعندما يتعلق الأمر بضريبة غير مشروعة كأن يتم فرض ضريبة على شخص معفى منها قانونا، أو فرضها على نشاط لا يخضع للضريبة في الأصل وهي أمور من السهل الوقوع فيها نظرا لعدة أسباب، منها التصريح غير المعبأ بشكل جيد أو فرض ضريبة بناء على معلومات متحصل عليها بإتباع إجراء الإطلاع دون التأكد من صحتها، وهذا النوع من التظلمات عادة ما يقيمه ملزمون عارفون بحقوقهم وقادرون على إثبات خطأ الإدارة، ومع ذلك تبقى أهم مسألة في هذا النوع من المنازعات هو مدى فعالية جهاز الإدارة في البت في التظلمات واتخاذ القرار المناسب بالسرعة المطلوبة.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

أما فيما يخص خرق إجراءات فرض الضريبة والذي يمكن أن يؤدي إلى زوالها كلية فإن الملمزمين قلما يعرفون حقوقهم في هذا المجال ويظهر ذلك من خلال صياغة تظلماتهم التي لا تشير في غالبيتها إلى الأساس القانوني لادعاءاتهم ولا تركز على الجوانب الإجرائية في فرض الضريبة، ومرد ذلك إلى ضعف الوعي في المجال الضريبي والذي لن ينتعش إلا بالعمل على نشر الأحكام القضائية والإكثار من فتح ورشات النقاش الفقهي في أوساط الجماهير المعنية بدفع الضريبة، فإلى أي مدى كان المشرع في كل من الجزائر والمغرب واضحا في رسم حدود ممارسة الطعن الإداري المسبق من خلال تعريف الملمزم بالضريبة بالحالات التي يمكن فيها رفع تظلمه؟

الفقرة الثانية: التحديد القانوني للطلبات:

أولا: في التشريع الجزائري:

يتحدد موضوع التظلم بإحدى الحالات الواردة في نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: «تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استرداد الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي».

وجب على المكلف المتظلم أن يبين في تظلمه الموجه لإدارة الضرائب عرضا موجزا لطلباته والأسانيد التي أسست عليها وذلك وفقا لإحدى الحالات التالية:

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

1- حالة الخطأ المرتكب من الإدارة الضريبية، فهنا يبين المكلف بشكل موجز مكان وقوع الخطأ ويقدم

الدليل على ذلك مع طلب تصحيح هذا الخطأ.

2- حالة عدم إعادة النظر في تقييم الضريبة وتأخذ صورتين:

أ- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الجزافي، ورفض

المكلف اقتراح الإدارة، فإن تظلم وقع عليه عبء إثبات وجود الخطأ في التقدير.

ب- إذا كان التقدير وضع وفقا لوقائع مادية دائمة فإن المتظلم يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية

للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة حتى يثبت خطأ الإدارة.

3- مخالفة وخرق الإجراءات وفي هذه الحالة يمكن للمكلف التطرق لها مع إثباته لحالة الخرق الواقعة من

إدارة الضرائب⁽¹⁾.

4- الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي كأن يتعلق الأمر بتخفيض أو إعفاء يمس

المكلف بالضريبة ولم تطبقه إدارة الضرائب.

على الرغم من أن المشرع قد حدد حالات التظلم تحديدا واضحا ، إلا أنه أغفل ذكر المعاهدة ففي

إطار التعاون الدولي قد تبرم معاهدات واتفاقيات تعفي فئات من الضرائب إما لتشجيع الاستثمار أو لتفادي

الازدواج الضريبي، كما تشير إلى صياغة المادة 72 في الحالة الأخيرة حيث جاء فيها: «...وإما الاستفادة

من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي»، استعمل المشرع مصطلح حكم والأصح هو نص لأن الحكم

يطلق على ما يصدر عن القضاء وعليه تكون الصياغة الصحيحة (نص تشريعي أو تنظيمي).

(1)- كحالة مخالفة الإجراءات الواردة في المواد: 18، 19، 20، 21، من قانون الإجراءات الجبائية وهي المتعلقة بعملية المراقبة.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وتبدو أهمية تحديد موضوع التظلم على النحو الذي سبق بيانه من خلال السلطة الفعلية التي يمارسها القاضي الإداري في رقابته على مدى احترام هذا الإجراء في جوانبه الشكلية والموضوعية، فلا يجب أن تختلف الطلبات والوقائع الواردة في التظلم عن تلك التي يتقدم بها المكلف في عريضة الدعوى القضائية وإلا تعرضت دعواه للرفض وهذا ما أكده المشرع في المادة 83-3 بقوله: «لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في دعواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية...». وهو ما أخذ به مجلس الدولة في قرارها الصادر في 2004/12/12: «حيث يلاحظ مجلس الدولة أن موضوع الدعوى الخاص بالسنوات 1990، 1991، 1995 يختلف عما قدم في طعنه أمام لجنة الدائرة وأنه عملاً بأحكام المادة 03/388 من قانون الضرائب المباشرة لا يمكن للخاضع للضريبة أن يعرض على الغرفة الإدارية إلا ما تم عرضه على مدير الضرائب أثناء الطعن المسبق، وعليه يتعين القول أن موضوع الطلب المذكور أعلاه يختلف عن موضوع الطعن وأن ما قضى به مجلس القضاء صائب في هذا الشأن»⁽¹⁾.

ثانياً: في التشريع المغربي:

حدد المشرع المغربي موضوع الطلبات التي يمكن أن يتقدم بها الطاعن في تظلمه ضمن المادة 235 السالفة الذكر بقوله: «يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم...» وعليه فالمتظلم في منازعات الأساس الضريبي يطلب إما إلغاء كلياً للضريبة أو إنقاص جزء من مبلغها، وإن كان المشرع المغربي قد اختلف مع نظيره الجزائري في صياغة الطلبات إلا أنهما اتحدا في المعنى.

(1) - د. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 120.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

لأن المكلف المتظلم الذي يطالب بإسقاط كلي للضريبة أو جزئي⁽¹⁾ سيكون لأحد الأسباب التي ذكرها
المشرع الجزائري وهي باختصار⁽²⁾:

1- إصلاح خطأ وقعت فيه الإدارة الضريبية عند تقدير الضريبة.

2- الانتفاع من حق يرتبه نص تشريعي أو تنظيمي أو معاهدة التي أغفل ذكرها المشرع الجزائري كما
رأينا.

وعلى العموم فإن المكلف إذا قام بتقديم تظلمه أمام الجهات المختصة فإنه لا يستفيد من وقف عملية
التحصيل فقد نص المشرع المغربي في المادة 235 فقرة 04 على أن المطالبة لا تحول دون التحصيل
الفوري للمبالغ المستحقة بل حتى إمكانية اللجوء إلى التحصيل الجبري إن اقتضى الأمر.

الفرع الثالث: سلطات إدارة الضرائب بشأن التظلم:

إذا تم تقديم التظلم أمام الجهات المختصة فإنها تعمل على إحالته للتحقيق ليتم تحرير محضرها على
إثر التحقيق لترجع صلاحية البت النهائي للمسؤول المختص أو من يفوضه حسب القانون وهو ما سيتم
توضيحه فيما يلي:

(1)- منح المشرع المغربي لوزير المالية أو من يفوضه صلاحية الإسقاط الكلي أو الجزئي لمبلغ الضريبة بصفة انفرادية دون
أن يتقدم المكلف بتظلم وذلك خلال أجل التقادم، إذا ثبت أنها زائدة غير مستحقة، أو فرضت مرتين، أو بغير سند
صحيح، حسب المادة 236 من المدونة العامة للضرائب.

(2)-AKTAOU (A.), op.cit, p.182.

- QARQORI (M.), op.cit, p. 121.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الفقرة الأولى: التحقيق في التظلم:

أولاً: في التشريع الجزائري

طبقاً لما ورد في المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية فإن صلاحية التحقيق في التظلم المرفوع من طرف المكلف ترجع إلى مفتش الضرائب المختص إقليمياً بتسيير الملف الضريبي للمتظلم ويخضع التحقيق لقواعد تنظيمية تتعلق بالزامية إخضاع التظلم للتحقيق وتعيين الأعوان المكلفين بإجراء التحقيق، والطرق التي يسلكها التحقيق ومستويات إجراءات التحقيق:

1- إلزامية التحقيق:

نفرد في هذا المجال بين نوعين من التظلمات، التظلمات الواردة في المادة 1/76 فقرة 3 وهي التي ثبت بطلانها شكلاً لوجود عيب شكلي واضح وجلي ولا يحتمل التأويل أو الإصلاح كورود التظلم خارج الآجال القانونية أو ورد دون توقيع صاحبه أو من ينوب عنه، وغيرها فهنا يمكن أن يبت فوراً برفض هذا التظلم دون الحاجة إلى التحقيق فيه ويبقى الأمر سلطة تقديرية للجهة المستقبلية المدير الولائي للضرائب، أو مدير الضرائب المختص إقليمياً.

أما النوع الثاني فهو المتعلق بالتظلمات التي ثبتت صحتها شكلاً فتحتاج إلى تحقيق في محتواها وفي هذه الحالة يكون التحقيق فيها وجوبياً وهو ما أكدته المادة 1/76-فقرة 01 بقولها: «يتم النظر في الشكاوي من قبل المفتش...»، وإن كان الأمر يحتاج إلى صياغة أكثر وجوبية من التي أوردها المشرع حتى لا تخضع لتأويل وتفسير الإدارة بأن التحقيق خاضع لسلطتها التقديرية خاصة في ظل وجود الحالة الأولى المنصوص عليها.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

كما أن أهمية التشديد في الصياغة تعزز حق المتظلم في ممارسة الطعن الإداري ويضمن جديته لأن الإدارة ستعيد النظر في أعمالها السابقة التي كانت سببا في حدوث النزاع وما يعزز من فعالية التحقيق في التظلم هو ما ورد في المادة 2/79 فقرة 1 بقولها: «يمكنه أيضا أن يخضع وبصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي...».

وعليه فلمدير الضرائب بالولاية سلطة تقديرية في إحالة التظلم المرفوع أمامه إلى المحكمة الإدارية وقد يسبق ذلك إجراء تحقيق وإن كان الأمر غير ملزم في هذه الحالة، بمعنى أن التظلم قد يتم إحالته إلى المحكمة الإدارية المختصة بعد إجراء التحقيق أو دون الحاجة إلى إجراء تحقيق، بما يضيع على المتظلم التمتع بحقوقه الكاملة في الطعن الإداري، والأخطر من ذلك أنه يعمل على اختزال إجراء سابق فرض وجوبا على المكلف في حالة النزاع والفصل فيه أصبح اختياريا من طرف الإدارة الضريبية مما يضعف من درجة التوازن بين الطرفين في هذه العلاقة الحساسة ويجعل التظلم مجرد إجراء لا طائل منه.

ونظرا للنتائج السلبية المترتبة على تطبيق هذا النص فقد تم إلغاؤه من طرف المشرع بموجب قانون المالية لسنة 2008 بالمادة 26 وحسن فعل المشرع بما يعزز من قيمة الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة خلال مرحلة عرض النزاع أمام الإدارة.

2- الجهة المختصة بالتحقيق:

رجوعا إلى قانون الإجراءات الجبائية منح المشرع صلاحية التحقيق في التظلمات للمفتش الذي قام بتأسيس الضريبة طبقا لأحكام المادة 76-01 من قانون الإجراءات الجبائية، وإن كان من الأولى منح الاختصاص لموظف آخر غير الذي أسس الضريبة لأنه سيتولى التحقيق في التظلم بقناعة سابقة بصحة ما صدر عنه من تقديرات وحسابات.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

فبعد إيداع التظلم لدى إدارة الضرائب يسلم وصل الإيداع للمكلف بالضريبة ويسجل في سجل خاص لا يضم سوى قضايا المنازعات، ويتم إرساله من طرف مدير الضرائب بالولاية إلى المدير الفرعي للمنازعات والرقابة الجبائية والذي يرسله بدوره إلى رئيس مكتب المنازعات الجنائية، الذي يسلمه لأحد أعيانه من أجل تحديد الطلبات في التظلم على ورقة التحقيق، ويسجل التظلم في سجل خاص بالمنازعات، ويتم إرسال التظلم مرفقا بورقة التحقيق إلى رئيس المفتشية الذي يتبعه مكان فرض الضريبة للتحقيق فيها وفقا للقوانين والتنظيمات⁽¹⁾.

يتولى رئيس المفتشية بدوره تسجيل التظلم ويحيله إلى إحدى مصالح المفتشية لإجراء التحقيق الذي يكون تحت مسؤولية رئيس المصلحة الذي يسير الملف الضريبي للمكلف بها، ويجب أن يضع العون المكلف بالتحقيق اسمه ورتبته - حتى يتأكد من درجة اختصاصه - على ورقة التحقيق التي يوقع عليها كل من رئيس المصلحة ورئيس المفتشية.

ويتم أثناء التحقيق جمع المعلومات اللازمة بخصوص النزاع المطروح، ويمكن أيضا استدعاء صاحب التظلم للحصول على التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للمنازعة المطروحة، كما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان، وله أيضا حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات المحلية على الوثائق التي يرى أنها تساعد في تحقيقه وحتى لدى الخواص المتعاملين مع صاحب التظلم⁽²⁾.

(1) - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 30.

- د. حسين فريحة، المرجع السابق، ص 23.

- بوجمعة محمد، المذكرة السابقة، ص 47.

(2) - تم تحديد إجراءات للفصل فيها والتحقيق ضمن التعليمات رقم 191/و.م.م. ع. ض/2000 بتاريخ 2000/04/24، تتعلق

بطرق التحقيق في الشكاوى التابعة لاختصاص المنازعات الضريبية.

- عبد العزيز أمقران، المقال السابق، ص 11.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وطبقا للمادة 1/76 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن عرض ملخص التظلم على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيه وذلك خلال 15 يوما، وإذا لم يتم بذلك قام المفتش بتحرير اقتراحاته فيها، والسؤال المطروح هو: ما الهدف من هذه الاستشارة الجوازية وما هي قيمتها؟

على ما يبدو أنه لا فائدة ترجى من النص على هذا الإجراء الاستشاري إن كان جوازيا، لأن رئيس المجلس الشعبي البلدي لا يملك أي اختصاص في دراسة مثل هذه القضايا وليست له أي دراية عملية أو علمية لا من قريب ولا من بعيد خاصة إذا كان لا يملك مؤهلا علميا، لأن النزاع ذو طابع تقني مالي ومحاسبي يتطلب تدخل أهل الاختصاص والخبرة، فلا علم لرئيس المجلس البلدي بها، ناهيك عن اختصاصاته الكثيرة والمتنوعة التي لا تسمح له بهدر وقته فيما لا يفقه.

وبعد الانتهاء من عملية التحقيق يحضر المفتش اقتراحاته التي يراها مناسبة لحل النزاع مع ذكر الأدلة والأسانيد المعتمد عليها ويقوم رئيس المفتشية بإرسال التقرير بعد التوقيع عليه مع الملف إلى مدير الضرائب بالولاية لاتخاذ القرار المناسب⁽¹⁾.

ثانيا: في التشريع المغربي

غيب المشرع المغربي النص القانوني الذي ينظم هذه المرحلة خلافا لما هو سائد في التشريع الجزائري، فلم يواكب النص التشريعي الضريبي واقع هيكله مصالح وزارة المالية أو مديرية الضرائب بالتحديد، فالمشرع يشير إلى الجهاز المكلف بالتحقيق إشارة غامضة يستفاد منها أن التحقيق في تظلم المعني بالأمر يتم عن طريق المصالح الخارجية لمديرية الضرائب.

(1) - عزيز أمزيان ، المرجع السابق، ص30.

- د. حسين فريجة، المرجع السابق، ص23.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

إذ يتم تعيين الجهة المختصة بإجراء التحقيق من قبل المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض له استقبال هذه التظلمات، فمن بين المصالح الإدارية التي تتكون منها الإدارة الضريبية بالمغرب مصلحة مكلفة بمنازعات الضرائب المباشرة سواء على مستوى المركزي أو المحلي⁽¹⁾.

ويتولى عملية البحث والتحقيق في التظلم مفتش للضرائب فيقوم بفحصه شكلا ومضمونا، فعلى المستوى الشكلي ينظر فيما إذا استوفى الشروط الشكلية أولا وعلى مستوى المضمون يفحص الأسس والوسائل التي ارتكز عليها المكلف في تظلمه، وبإمكان المفتش أن يطلب من المكلف تقديم تفسيرات وتوضيحات وأي دليل يراه ضروريا في التحقيق، وفي آخر المطاف يبدي رأيه في التظلم من الناحيتين المدروستين موضحا ما يراه مناسبا وبعدها يحيل الملف إلى الجهة المختصة باتخاذ القرار.

وقد حددها المشرع في شخص وزير المالية أو من يفوضه بموجب المادة 235 السالفة الذكر وبذلك يتمسك المشرع بقاعدة النظام المركزي بصفة مشددة، ويمكن لوزير المالية تفويض هذه الصلاحية للعديد من الأطر العليا على المستوى الجهوي والمحلي⁽²⁾.

والواقع أنه إذا كانت إدارة الضرائب بالمغرب تعطل وجود مصالح خاصة بالمنازعات على المستوى المركزي والمحلي بأنه من غير المعقول أن تكون الإدارة خصما وحكما في نفس الوقت، وأن تكليف مصالح خاصة بالمنازعات أضمن للمكلف فإن ذلك غير صحيح تماما، لأن الإدارة الضريبية لها مواقف موحدة في جل القضايا المطروحة عليها، وأن المصالح المكلفة بالمنازعات غالبا ما تستشير المصالح المكلفة بالوعاء أو المراقبة حول الموقف الذي يجب اتخاذه بصدد قضية معروضة أمامها.

(1)-QARQORI (M.), op.cit, p. 122.

(2)- ومثاله قرار وزير الاقتصاد والمالية والخصوصة والسياحة المؤرخ في 20 نوفمبر 2000، والمتعلق بتفويض السلطة.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

بالإضافة إلى أن جميع مصالح الإدارة الضريبية سواء كانت مكلفة بالمنازعات أو الوعاء أو المراقبة تخضع في نهاية الأمر لرقابة مدير الضرائب، والموقف الذي تتخذه مصالح المنازعات الإدارية يعبر عن موقف مدير الضرائب الذي يترأس تلك المصالح.

الفقرة الثانية: صدور القرار:

قبل التطرق إلى محتوى القرار يجب أن نحدد أولا الجهة المتخصصة باتخاذ الأجل الممنوح لها كمايلي:

أولا: في التشريع الجزائري

1- السلطة المختصة بإصدار القرار:

منح قانون الإجراءات الجبائية صلاحية البت في التظلمات إلى جهتين هما: مديرية الضرائب بالولاية، وكذا الإدارة المركزية أي المديرية العامة للضرائب وذلك وفقا للحالات الآتية:

فعلى المستوى المحلي منح المشرع الجزائري صلاحية البت في التظلمات كأصل عام لكل من مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب طبقا للمواد 76 - 1/79 على النحو التالي:

1- بالنسبة لمدير الضرائب بالولاية فيختص بالفصل في التظلمات التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، ويجوز له تفويض كل سلطة قراره أو جزء منها فيما يخص قبول التظلمات إلى الأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل في القضايا التي لا يتجاوز مبلغها مليون دينار (2.000.000 دج).

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

2- بالنسبة لرئيس مركز الضرائب فيختص بالبت في التظلمات التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج) ويجوز له أيضا تفويض كل سلطته أو جزء منها إلى الأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل في القضايا التي لا يتجاوز مجموعها مليون دينار (1.000.000 دج) .

كما يتمتع رئيس المركز الجوارى للضرائب بالفصل في التظلمات التي لا يتجاوز مجمل مبلغها مليون دينار (1.000.000 دج) مع إمكانية تفويضه كل سلطته أو جزء منها للأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل في القضايا التي لا يتجاوز مبلغها خمسمائة ألف دينار (500.000 دج) .

أما على المستوى المركزي فقد منح المشرع صلاحية الفصل في التظلمات التي يزيد مبلغها الإجمالي عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) لمدير الضرائب بالولاية المختص إقليميا مع التزامه بالأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية فهي بذلك تملك سلطة الفصل النهائي في مثل هذه القضايا ولكن بطريقة غير مباشرة .

وحسن فعل المشرع بتوزيعه لسلطة البت في التظلمات على عدة جهات محلية وأخرى مركزية معتمدا في ذلك على المعيار المالي بما يدعم فكرة العمل وفقا لنظام اللامركزية الإدارية وبيعث مرونة في الأداء ويقرب الإدارة من المواطن فيشجعه على التمتع بهذا الحق كلما استدعت الضرورة ذلك.

وتمارس صلاحية الفصل في التظلمات من طرف رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب فهو الشخص الوحيد الذي يتمتع بتمثيل إدارة الضرائب أمام القضاء، أما فيما يخص الأجل الممنوح للإدارة للرد على التظلمات المرفوعة أمامها فقد حدده المشرع بستة أشهر

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

(06) يبدأ حسابها من تاريخ تقديمها لدى الجهة المختصة بالنسبة للضرائب التي يخضع أصحابها للنظام الحقيقي أما الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية فلإدارة صلاحية الفصل خلال أربعة أشهر (04) .
ويمدد الأجل المحدد بستة أشهر (06) من تاريخ تقديم التظلم بشهرين ليصبح ثمانية أشهر (08) في حالة الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية وهو وقت مناسب للقيام بالتحقيقات اللازمة بما يضمن جدية الفصل في التظلم من طرف الإدارة وأنه ليس مجرد إجراء شكلي.

ومع ذلك فإن التقيد بهذه الآجال غير ملزم حسب المادة 2/82 التي تحدد ميعاد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بقولها: «يمكن كل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 أعلاه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة (04) الموالية للأجل المذكور أعلاه» بما يعني أن الأمر خاضع للسلطة التقديرية للإدارة بالرد أو التزام الصمت، فكان من باب أولى أن يشدد المشرع على الإدارة ويلزمها بالرد خلال أجل معين حتى يكون للتظلم دورا فعالا في الفصل في النزاعات المعروضة عليها ولما في ذلك من فائدة بالتقليل من نسبتها أمام القضاء.

2- محتوى القرار وتبليغه:

يتضمن القرار إما قبولا أو رفضا لمحتوى تظلم المكلف:

1- ففي حالة الرفض الكلي أو الجزئي للتظلم يتوجب على مدير الضرائب بالولاية تسبيب قراره فيذكر فيه بإيجاز أسباب الرفض التي أسس عليها هذا القرار طبقا للمادة 3/79 من قانون الإجراءات الجبائية،

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وفي ذلك ضمانا للمكلف حتى يتمكن من تقديم دفعه أمام الجهات المختصة، ويجب أن تكون عبارات القرار واضحة ودقيقة ولا تحتل التأويل⁽¹⁾.

2- وفي حالة قبول التظلم بمعنى إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه إن لم يكن قد سدها فإذا تم التسديد فإنه يعرض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو على أرباح الشركات.

أما فيما يخص تبليغ القرار فيتم توجيهه إلى الموطن الحقيقي للمكلف المتظلم حتى ولو كان قد اتخذ وكيلًا واختار موطنًا عنده، أما إذا كان موطن المكلف خارج الجزائر يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر حسبما نصت عليه المادة 2/99 ويتم التبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام وذلك في ظرف مغلق، ويتخذ هذا التاريخ كبدائية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف لممارسة الطعن أمام لجان الطعن الإداري أو المحكمة الإدارية.

إلا أن الملاحظ عمليا أن عملية التبليغ عن طريق البريد تعرف مشاكل كثيرة وليست فعالة بحيث أن نسبة كبيرة من الرسائل 90% ترجع إلى المصالح الضريبية لسبب أو لآخر الشيء الذي يعقد الأمر في ميدان الإثبات وبالأخص من الإدارة، ولذلك يقترح كحل لهذا المشكل أن يتم تعيين موظف بالمصالح الضريبية يتولى عملية التبليغ بنفسه في موطن المكلف⁽²⁾.

(1)-عزيز أمزيان ، المرجع السابق، ص31.

- أحمد فنيديس، المذكرة السابقة، ص82.

(2)-عزيز أمزيان ، المرجع السابق، ص 32.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

ثانيا: في التشريع المغربي:

كما سبق الإشارة أن وزير المالية أو من يفوضه هو من يملك سلطة البت في التظلمات أما فيما يخص الأجل الذي يلتزم به للرد فإن كان المشرع المغربي لم يشر إليه بصفة صريحة كما هو الحال بالنسبة للمشرع الجزائري، مما يوحي للوهلة الأولى أنه لا وجود لضابط زمني يقيد ويحفظ حق المتظلم في إكمال مسيرة البحث عن حقه، ولكن بالرجوع للمادة 235 فقرة 03 السالفة الذكر نجدها قد حددت المدة بستة (06) أشهر بفواتها يكون أمام قرار ضمني بالرفض، ويجوز للمتظلم بعدها أن يسلك الطريق القضائي خلال مدة ثلاثين (30) يوما بدءا من تاريخ انتهاء ستة (06) أشهر التي يبدأ حسابها من تاريخ المطالبة كما عبر عنها المشرع⁽¹⁾، والسؤال المطروح: هل هذا التاريخ محدد من يوم إرسال التظلم أو من يوم وصوله؟ فمن الأولى أن يحدده المشرع تحديدا صريحا حتى لا يمس بحقوق المكلفين في الطعن.

وعليه يقع على الإدارة اتخاذ قرارها بشأن التظلم خلال ستة (06) أشهر من تاريخ رفعها وفي المقابل لم تجبرها بأي شيء بدليل استعمال كلمة «يجوز لوزير المالية...» فنظرا لعدد التظلمات المرفوعة أمام مديرية الضرائب والنقص الذي تشهده مصالحها من حيث الأطر المكلفة بالتحقيق فإن الكثير منها لا يصدر بشأنها قرار صريح داخل الأجل المحدد، وهو الأمر الذي يجب تداركه نظرا لعدة اعتبارات منها حيرة الملزم الذي ينتظر رد الإدارة قبل التوجه إلى القضاء والذي غالبا ما يفوت عليه فرصة التقاضي لذلك فمن الواجب إجبار الإدارة على الالتزام بالرد في الأجل المحدد حتى يتمكن الملزم من الوقوف على القرار النهائي ليتدبر أمره على ضوءه حتى وإن كان المشرع يعتبر سكوت الإدارة بفوات الأجل بمثابة قرار ضمني بالرفض.

(1)-AKTAOU (A.), op.cit, p.186.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

لقد بينت التجربة عدم اكتراث إدارة الضرائب بهذا الأمر نظرا لظروف العمل البطيئة التي تتميز بها مصالحها مما يجعلها تصدر قرارات عديدة خارج الأجل المحدد وهو ما يخلق شعور لدى الملزم بأن الإدارة ستجيبه لا محالة فينتظر طويلا غير مبال بحقه في مقاضاتها داخل الميعاد المحدد من سكوتها بما قد يضيع حقه أمام القضاء بصفة نهائية إذا ما امتنعت الإدارة عن جوابه⁽¹⁾.

فإذا حصل وأن ردت الإدارة خلال أجل ستة (06) أشهر والذي يكون بالقبول أو بالرفض فإن المكلف يمكن له أن يطعن قضائيا في الحالة الأخيرة في غضون ثلاثين (30) يوما من تاريخ تبليغ قرار الرفض وفقا لمقتضيات المادة 243 من المدونة العامة للضرائب.

أما فيما يخص مدى التزام الإدارة الضريبية بتسيب قراراتها الصريحة بالرفض فإن المشرع رغم خصوصية النص الضريبي وأهمية هذا القرار بالنسبة للمكلف المتظلم خاصة وأنه يمس بأقدس مكتسباته وهي ذمته المالية، ومع ذلك وخلافا لما تبناه المشرع الجزائري نجده لم يلزم الإدارة بتسيب قراراتها بالرفض بما يمس ويضعف من ضمانات المكلف.

وإن كان البعض يرى بأن الإدارة أصبحت تلتزم بالتعليق بموجب القانون 03/01 المتعلق بالزامية تعليق القرارات الإدارية بالمغرب⁽²⁾ والذي نص في مادته الأولى: «تلتزم إدارات الدولة والجماعات المحلية

(1) - عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 492.

(2) - صدر هذا القانون بموجب ظهير شريف رقم 1-02-202 بتاريخ 23 يوليو 2002، بتنفيذ القانون رقم 01-03 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليق قراراتها الإدارية، ونصت المادة 05 منه على أنه حتى في حالة سكوت الإدارة عن الرد بما يعني الرفض الضمني فيمكن للمعني تقديم طلب خلال أجل ثلاثين (30) يوما الموالية لأجل الرد قصد الاطلاع على أسباب الرفض الضمني وفي هذه الحالة تلتزم الإدارة بالرد عليه خلال خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تقديم الطلب.

- سعيد مكاي، المرجع السابق، ص 147.

- عبد المنعم بلوق، الرسالة السابقة، ص 59.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

والهيئات والمؤسسات العمومية والمصالح التي عهد إليها بتسيير مرفق عام بتعليل قراراتها الإدارية والسلبية الصادرة لغير فائدة المعني المشار إليها في المادة الثانية بعده تحت طائلة عدم المشروعية، وذلك بالإفصاح كتابة في صلب هذه القرارات عن الأسباب القانونية والواقعية الداعية إلى اتخاذها».

أما بالنسبة لمضمون القرار فإن كان ضمناً فإنه يعني رفض التظلم برمته أما إذا أصدرت الإدارة قراراً صريحاً فإنه يحمل رداً على التظلم في جانبه الشكلي والموضوعي، فإن رفضته من الناحية الشكلية فإنها لن تفصل في موضوعه أما إذا قبلت إدارة الضرائب التظلم من الناحية الشكلية فإنها ستنتظر في موضوعه وتقرر إما رفضه أو قبوله كلياً أو جزئياً بأن تقرر تخفيض مبلغ الضريبة أو إلغائها كلية، كما تستجيب الإدارة إلى طلبات تصحيح الأخطاء المادية التي تكون قد وقعت فيها بسبب التقدير أو التصفية ففي العادة تقوم الإدارة بتصحيحها تلقائياً إذا ما تم اكتشافها⁽¹⁾.

المطلب الثاني:

منازعات الأساس الضريبي في التشريع التونسي

لم يتطرق المشرع التونسي لتعريف نزاعات الأساس سواء في مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ولا في غيرها من النصوص الجبائية، غير أنه حاول في مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الصادرة سنة 2000 صياغة تعريف قانوني لنزاعات الأساس ضمن الفصل 53 بقوله: «تشمل نزاعات الأساس الدعاوي المرتبطة بأصل الأداء والمشار إليها بالفصل 54 من هذه المجلة وكذلك الخطايا المتعلقة به والمنصوص عليها بالفصول من 81 إلى 86 من هذه المجلة»، ويليه الفصل 54

(1) - عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 492.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الذي نص على ما يلي: «تختص المحاكم الابتدائية بالنظر في الدعاوي المتعلقة بالاعتراض على قرارات التوظيف الإجباري للأداء والمتعلقة باسترجاع الأداء» وبالرغم من أن المشرع لم يورد تعريفا مباشرا لنزاعات الأساس غير أنه تطرق إلى أهم العناصر المكونة لها.

فمن خلال النصين تشمل نزاعات الأساس الاعتراض على قرارات التوظيف الإجباري للأداء والمنازعات المتعلقة باسترجاع الأداء وأيضا بالعقوبات الجبائية الإدارية بالإضافة إلى منازعات سحب النظام التقديري، وبذلك أقحم المشرع نزاعات الاسترجاع ضمن منازعات الأساس وهي في الحقيقة منازعات مستقلة تماما ولا تهدف إلى النزاع في إحدى جوانب الأساس، لأن المطالب بالأداء يريد استرداد المبالغ الزائدة التي دفعت للإدارة فهي إذن مرحلة لاحقة للتوظيف إذ تدخل ضمن عمليات التحصيل، وربما كان هدف المشرع في إقحام هذا النوع من المنازعات هو رغبته في التأكيد على اختصاص المحكمة الابتدائية بالفصل في هذه المنازعات من دون أن يتأكد من إمكانية ضم هذه المنازعات إلى خانة منازعات الأساس.

وعليه تتعلق منازعات الأساس في النظام الجبائي التونسي وبصرف النظر عن الاختصاص القضائي الممنوح للمحاكم الابتدائية في كل من منازعات التوظيف الإجباري ومنازعات سحب النظام التقديري وهو ما سيتم التعرض إليه في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: منازعات التوظيف الإجباري:

تتعلق نزاعات الأساس وفقا للتعريف بالاعتراضات على قرارات التوظيف الإجباري للأداء وقد نص الفصل 66 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات مشمولات التوظيف الإجباري للأداء بقوله: «توظف الضريبة وجوبا على المطالب بها الذي لم يقدم في الآجال القانونية

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

التصاريح المشار إليها بالفصول 51 و52 و56 إلى 61 من هذه المجلة أو الذي قدم تصريحاً منقوصاً أو مغلوفاً في أرباحه أو مداخيله أو رقم معاملاته وكذلك في الخصم أو التسيقات.

ويقرر التوظيف الإجباري بناء على كل القرائن الفعلية أو القانونية وبالخصوص طبقاً للفصلين 42 و43 من هذه مجلة المتعلقين بالتقييم التقديري الأدنى المرتكز على عناصر مستوى عيش المطالبين بالضريبة أو على نفقاتهم الشخصية الظاهرة أو على زيادة ممتلكاتهم...».

وعليه تكون الضرائب المقصودة بالتوظيف هي الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات مهما كانت طريقة استخلاصها وبصرف النظر على مصدر الدخل ومهما كان النظام الجبائي المتبع حقيقياً كان أو تقديرياً⁽¹⁾.

فأمام واجب التصريح التلقائي الملقى على عاتق المطالب بالأداء⁽²⁾ تكون الإدارة ملزمة بإجراء عملية مراجعة لهذه التصاريح من خلال قيامها بإجراءات المراجعة الأولية أو المعمقة، فإذا ما اكتشفت أن المطالب بالضريبة قد أخل بواجباته الجبائية، فستسعى إلى حمله جبراً على أداء ما عليه تجاه الخزينة العامة بتطبيقها لإجراءات التوظيف الإجباري للأداء.

(1) - كمال العياري، النزاعات الجبائية، المرجع السابق، ص59.

(2) - يعاقب المشرع التونسي على حالة عدم إيداع التصريح في الأجل القانوني طبقاً للفصل 89 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: «يعاقب بخطية تتراوح بين 100 دينار و1000 دينار كل شخص لم يقدم تصريحاً أو تقديم عقد أو وثيقة في الآجال المحددة بالتشريع الجبائي، وذلك علاوة على الخطايا المنصوص عليها بالفصول من 81 إلى 86 من هذه المجلة ولا تطبق الخطية في صورة قيام المطالب بالأداء بتسوية وضعيته قبل تدخل مصالح الجبائية...».

ويعتبرها المشرع التونسي مخالفة جبائية جزائية طبقاً للمذكرة العامة عدد 38 لسنة 2002: «...وعلى هذا الأساس تشمل المخالفات الجبائية الجزائرية:

- الإخلالات المتعلقة بالتصريح بالأداء ودفعه...».

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وعليه يقصد بالمنازعة في التوظيف الإجباري ذلك النزاع الذي يتسلط على أصل الدين الضريبي ذاته وهو ينظر في مدى استحقاق الخزينة له من ناحية وفي مدى مطابقة التصاريح الصادرة عن الخاضع للضريبة للحقيقة من ناحية أخرى.

الفقرة الأولى: حالات التوظيف الإجباري للأداء:

حدد المشرع الحالات التي تلجأ فيها إدارة الضرائب إلى التوظيف الإجباري للأداء ضمن الفصل 47 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية⁽¹⁾ بقوله: «يوظف الأداء وجوبا في صورة عدم الاتفاق بين مصالح الجباية والمطالب بالأداء على نتائج المراجعة الجبائية الأولية أو المعمقة المنصوص عليها بالفصل 36 من هذه المجلة أو في صورة عدم الرد كتابيا في الأجل المحدد بالفصل 44 من هذه المجلة على هذه النتائج. كما يوظف الأداء وجوبا في صورة عدم قيام المطالب بالأداء بإيداع التصاريح الجبائية والعقود التي اقتضاها القانون لتوظيف الأداء في أجل أقصاه ثلاثون يوما من تاريخ التنبيه عليه بالطرق المنصوص عليها بالفصل 10 من هذه المجلة»، فمن خلال هذا الفصل حدد المشرع صور التوظيف الإجباري للأداء تحديدا حصريا، لا يجوز للإدارة الضرائب التوسع في تطبيقه على حالات أخرى، ويترتب على ذلك بطلان قرار التوظيف الإجباري إن لم يندرج في إحدى هذه الحالات⁽²⁾ التي يمكن توضيحها في إطار الضرائب المباشرة كما يلي:

(1)- عدل الفصل 47 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بموجب الفصل 58 من القانون عدد 85، لسنة 2006، المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 يتعلق بقانون المالية لسنة 2007.

(2)- فقد ألغت محكمة الاستئناف بتونس حكما ابتدائيا خالف الفصل 47 في قرارها رقم 68914 المؤرخ في 08 أكتوبر 2008 بقولها: «كان الاستئناف يهدف إلى طلب الحكم بنقض الحكم الابتدائي لمخالفته أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية واقتضى الفصل 48 على أن يوظف الأداء وجوبا في الحالات المنصوص عليها بالفصل 47 من نفس المجلة...»، المجلة القانونية، عدد 66/67، أبريل 2009، ص34.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

أولاً: التوظيف الإجباري للأداء في إطار المراجعة الجبائية الأولية أو المعمقة:

وتأخذ هذه الحالة هي الأخرى صورتين:

أ- حالة عدم رد المطالب بالأداء كتابيا على نتائج المراجعة الأولية أو المعمقة للوضعية الجبائية الخاصة، فعقب انتهاء عملية المراجعة تتولى الإدارة الجبائية تبليغ الطرف المعني بنتائجها وتمنح له مدة ثلاثون (30) يوما للرد كتابيا على نتائج المراجعة، فإذا لم يرد خلال هذا الأجل تتولى مصالح الجبائية في اليوم الموالي لانقضاء الأجل المحدد القيام بالتوظيف الإجباري للأداء بالاعتماد على ما ورد في نتائج المراجعة في حالة عدم توفر ما يبرر التخفيض في هذه النتائج.

ب- حالة عدم الاتفاق بين إدارة الضرائب والمطالب بالضريبة على نتيجة المراجعة، ويمكن أن يكون ذلك بصفة كلية أو جزئية، فعدم الاتفاق الكلي يعني أن المطالب بالضريبة يرفض النتيجة التي توصلت إليها الإدارة وهو ما يفتح المجال أمامها لإصدار قرار التوظيف اعتمادا على ما تراه مناسبا سواء كان ذلك على أساس النتيجة المبلغة للمطالب بالأداء أو بتخفيضها أو بالرفع منها حسب الأحوال⁽¹⁾.

ثانياً: التوظيف الإجباري للأداء في حالة عدم إيداع التصاريح:

في حالة عدم إيداع المطالب بالضريبة لتصاريحه الجبائية في الأجل القانوني المحدد تتولى إدارة الضرائب تنبيهه لتسوية وضعيته وإيداع تصاريحه خلال أجل أقصاه ثلاثون (30) يوما من تاريخ التنبيه

(1)- الفصل 46 فقرة 01 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: «يمكن لمصالح الجبائية التخفيض أو الترفيع في نتائج المراجعة الجبائية وذلك لتدارك الأخطاء المادية المتعلقة بتوظيف الأداء أو في صورة الحصول على معلومات لها مساس بأساس الأداء واحتسابه ولم يسبق للإدارة العلم بها».

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

بانقضائه دون إيداع التصاريح، يمكن لإدارة الضرائب المختصة إقليمياً إصدار قرار التوظيف الإجباري للأداء، وكذلك الحال بالنسبة لإيداع التصاريح المنقوصة⁽¹⁾.

وفي هذه الحالة يتم التوظيف الإجباري وفقاً لأحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بالاعتماد على آخر تصريح أدلى به المطالب بالأداء⁽²⁾.

وهو ما قضت به محكمة الاستئناف بتونس في قرارها بتاريخ 2007/01/11: «يستشف من أحكام الفصلين 47 و48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه إذا لم يتم المطالب بالضريبة بإيداع التصاريح الجبائية والعقود اللازمة لتوظيف الأداء في ظرف ثلاثون (30) يوماً من تاريخ التنبيه عليه فإن الأداء يوظف على أساس القرائن القانونية والفعلية أو على أساس المبالغ التي تضمنها آخر تصريح»⁽³⁾.

(1) - أحمد الورفلي، دراسات في القانون الجبائي، نشر collection l'expert، 2003، ص243.

(2) - الفصل 48 مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: «يوظف الأداء وجوباً في الحالة المنصوص بالفقرة الثانية من الفصل 47 من هذه المجلة على أساس القرائن القانونية أو الفعلية أو على أساس عناصر توظيف الأداء المضمنة بآخر تصريح مودع دون اعتبار فائض الأداء والخسائر والاستهلاكات المؤجلة المتأتمية من فترات سابقة للفترة المعنية بالتصريح وكذلك التخفيضات الجبائية بعنوان المداخل والأرباح المعاد استثمارها مع اعتماد حد أدنى للأداء غير القابل للاسترجاع يستخلص عن كل تصريح بصرف النظر عن عدد الأداءات المستوجبة المضمنة به كما يلي:

-200 دينار للأشخاص المعنويين

-100 دينار بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي أو الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام التقديري بعنوان أرباح المعنى غير التجارية

-50 دينار بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية حسب النظام التقديري.

-25 دينار في الحالات الأخرى.

وفي هذه الحالة لا يحول توظيف الأداء دون إجراء المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية».

(3) - قرار محكمة الاستئناف بتونس، رقم 39770، بتاريخ 11 جانفي 2007، مجلة الأخبار القانونية، عدد 27/26، جوان 2007، ص25.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

فقرار التوظيف المتخذ في هذه الحالة يكون بمثابة العقوبة المسلطة على المطالب بالأداء وذلك بحرمانه من الاحتجاج بالمحاسبة إن كان ممسكا لها أو حرمانه من التمتع بمرحلة النقاش وتبادل المعلومات مع الإدارة بعد إتمامها لعملية المراجعة الجبائية بما قد يجعله يستفيد من التعديلات التي قد تطرأ على وضعيته الجبائية⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: السلطة المختصة بإصدار قرار التوظيف الإجباري:

يقتضي الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بأن يختص وزير المالية أو من يفوضه بصلاحيّة إصدار قرار التوظيف الإجباري بقوله: «يتم التوظيف الإجباري للأداء المنصوص عليه بالفصل 47 من هذه المجلة بواسطة قرار معلن يصدره وزير المالية أو من فوض له وزير المالية ذلك»، وعليه فإن قرار التوظيف الإجباري تختص به سلطة أصلية أو سلطة مفوضة:

أولاً: السلطة الأصلية:

يختص وزير المالية باتخاذ قرار التوظيف الإجباري طبقاً للفصل 50 السابق ذكره وهو أمر منطقي إلى حد ما باعتباره الرئيس الأول للإدارة الجبائية التي تتولى إجراءات التوظيف الإجباري، لكن يصبح هذا الأمر غير مستساغ إذا علمنا أنه إلى غاية صدور مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، انحصر اختصاص إصدار قرار التوظيف الإجباري للأداء في شخص وزير المالية دون النص على إمكانية تفويض هذه السلطة⁽²⁾.

فقد كان وزير المالية يتمتع بالعديد من الصلاحيات بدءاً بإمضاء قرار التوظيف الإجباري وتبليغه للمعني بالأمر، وإذا ما أراد هذا الأخير الاعتراض على القرار فإنه يرفع اعتراضاً لوزير المالية الذي يحيل

(1)– KAMMOUN (S.), ((la Taxation d'office)), R. J. L., N°=2, fevrier 2002, p. 24.

(2)– الفصل 67 رقم III من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الملف على اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري، فأمام توسع هذه السلطات حتى أنها جعلت من وزير المالية خصما وحكما في نفس الوقت⁽¹⁾.

بما يعني ثقل المهمة التي يتولاها وزير المالية بما يعيق عمل الإدارة الجبائية وبعد الإدارة عن المواطن وهي من معوقات نظام المركزية الإدارية التي يعمل بها حتى النظام المغربي.

ثانيا: السلطة المفوض لها إصدار قرار التوظيف الإجباري:

أثار غياب نص قانوني يسمح بتفويض وزير المالية سلطته إلى غيره من الموظفين في الوزارة أو المتواجدين على مستوى الأقاليم، جدلا كبيرا طيلة سنوات حول مدى صحة القرارات الممضاة من قبل المدير العام للمراقبة الجبائية أو مدير النزاعات الجبائية بالاستناد إلى قرار التفويض الصادر من وزير المالية، فقد اعتبر قرار وزير المالية بتفويض اختصاصه لبعض الموظفين عملا غير مشروع لمخالفته لشروط التفويض وهي⁽²⁾:

- وجود نص قانوني أو التنظيمي يسمح بالتفويض.
- صدور قرار تفويض يمنح بموجبه للسلطة المفوضة بعض الصلاحيات أو الإيماء للسلطة المفوض لها، وفي غياب الشرط الأول لا يمكن إعمال الشرط الثاني.
- غير أن المحكمة الإدارية تبنت اتجاها مغايرا وأقرت بمشروعية القرارات المتخذة من غير وزير المالية بناء على تفويضه بقولها: «وحيث يتبين بالرجوع إلى النصوص القانونية والترتيبية المنطبقة في هذا الميدان

(1)- AYADI (H.), un cas de confusion administrative contentieuse, la taxation d'office tunisie, mélanges CHAPUS (R.), Montchrestien, 1992, p. 161.

(2)- محمد عبد الحميد أبو زيد، المرجع في القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص253.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

اتخاذ قرار توظيف الأداء رأسا ليس من مشمولات وزير المالية وحده لذلك فإن إمضاء قرار التوظيف الإجمالي في قضية الحال من كاهية مدير النزاعات الجبائية لا يعتبر مخالفا لقواعد الاختصاص⁽¹⁾.

كما تبنت المحكمة الإدارية مفهوما واسعا للتفويض حين استتبعت ذلك من خلال نص قانوني نظم صلاحيات وزير المالية بقولها في قرار آخر: «حيث يتبين بالرجوع إلى الأمر عدد 1135 المؤرخ في 09 سبتمبر 1981 مثلما وقع تنقيحه بالأمر عدد 556 المؤرخ في 23 أبريل 1991 والمنظم لوزارة المالية أنه أوكل للإدارة العامة للمراقبة الجبائية مهمة تطبيق سياسة الحكومة في الميدان الجبائي، مما يكون معه المدير العام للمراقبة الجبائية مهمة تطبيق سياسة الحكومة في الميدان الجبائي، مما يكون معه المدير العام للمراقبة الجبائية مختصا لإصدار قرارات التوظيف الإجمالي...»⁽²⁾.

فمن خلال هذا القرار الأخير حاولت المحكمة الإدارية تبرير مشروعية تفويض وزير المالية صلاحية إصدار قرارات التوظيف الإجمالي لغيره من الموظفين بالاعتماد على نص لا يحمل في طياته دلالة على إمكانية التفويض الذي يحتاج في حقيقة الأمر إلى نص صريح واضح الدلالة، أما بالرجوع إلى الأمر 1135 المعتمد من طرف المحكمة كمبرر نجده بعيدا تماما على إمكانية الاستدلال بصلاحيات التفويض، وفي هذا الجانب يعاب على المحكمة الإدارية عدم صحة التعليل المقدم في ظل وجود نص قانوني صريح يسمح للوزراء بتفويض التوقيع لموظفين محددين فقد نص الفصل 01 من الأمر 384 لسنة 1975 المؤرخ في 17 جوان 1975 على أنه يجوز للوزراء وكتاب الدولة بمقتضى قرار في حدود اختصاصاتهم أن يفوضوا:

1- لرئيس ديوانهم وللكتاب العام بوزارتهم حق إمضاء كل الوثائق التي تهم المصالح الراجعة لهم بالنظر.

(1)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 640، المؤرخ في 12 ديسمبر 1987، كمال العياري، النزاعات الجبائية، المرجع السابق، ص 221.

(2)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 23736 بتاريخ 11 فيفري 2002، كمال العياري، المرجع السابق، ص 221.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

2- للأعوان التابعين لوزارتهم الذين لهم رتبة مدير عام، مدير، كاهية مدير، رئيس مصلحة أو مكلفين

بخطط وظيفية مماثلة حق إمضائهم الوثائق الداخلة في نطاق حدود مشمولات نظرهم.

غير أن هذا النص لا يتعلق إلا بتفويض الإمضاء لا الاختصاص، كما أن الفصل 67 السالف الذكر

يعد نصا خاصا لأنه منح صلاحية اتخاذ قرار التوظيف الإجباري إلا لشخص وزير المالية أما الأمر 384

يعد نصا عاما.

وعلى العموم حسن فعل المشرع التونسي بإنهائه لهذا الجدل حين أقر بصريح العبارة ضمن الفصل

50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على إمكانية تفويض وزير المالية صلاحية اتخاذ قرار التوظيف

الإجباري لغيره من الموظفين، ولكن هل المقصود هنا تفويض إمضاء أو تفويض اختصاص.

فإذا تم التسليم بالقول أن التفويض المقصود هو تفويض إمضاء فقط بما يعني بقاء وزير المالية

محتفظا بصلاحياته في إصدار قرار التوظيف الإجباري وتكتفي السلطة المفوض لها بالإمضاء عليه فتتعدم

صلاحياتها في اتخاذ قرار التوظيف التي تعود لوزير المالية دائما، كما أن هذا التفويض يكتسي طابعا

شخصيا بتغيير أحد الطرفين⁽¹⁾، وعليه فالأخذ بهذا الرأي يعني بقاء احتكار وزير المالية لصلاحيات اتخاذ

القرار مما يؤدي إلى تراكم الملفات وتعطل الفصل فيها والإضرار بمصالح الخاضعين للضريبة والخزينة

العامة.

أما إذا تم ترجيح فكرة أن المقصود بالتفويض هو تفويض صلاحية أو اختصاص بما يعني أن وزير

المالية سينقل جزءا من اختصاصاته في إصدار قرار التوظيف الإجباري لبعض موظفيه مع بقاء مسؤوليته

(1)- BEN ACHOUR (Y.), Droit administratif, 2ème édition, C.P.U, 2000, p. 183.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

اتجاه هذا العمل بناء على السلطة الرئاسية⁽¹⁾، فهو القول المقبول حتى أنه بالرجوع إلى عبارات النص الواردة في الفصل 50 السالف الذكر تدل على ذلك بقولها: «...بواسطة قرار معطل يصدره وزير المالية أو من فوض له وزير المالية ذلك» أي لوزير المالية إصدار قرار التفويض الإجمالي هو شخصيا أو تفويض هذه الصلاحية لغيره، ولا يعد ذلك تجريدا لوزير المالية لأهم صلاحياته ولا يمكن اعتباره تفويضا كلياً، لأن وزير المالية لم يفوض كل اختصاصاته وإنما جزء منها فقط، كما أنه يجوز له استرجاع هذه الصلاحيات في أي وقت شاء، ولهذا التفويض فوائد عدة من حيث بعث مرونة في العمل الإداري من خلال سرعة الفصل في الملفات وعدم الإضرار بمصالح الطرفين.

الفقرة الثالثة: مضمون قرار التوظيف الإجمالي:

حدد المشرع في الفصل 50 ممن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية البيانات الواجب توافرها في قرار

التوظيف الإجمالي وهي كالتالي⁽²⁾:

- تحديد مصالح الجباية التي تولت إجراء المراجعة الجبائية (بعثة الأبحاث أو المركز الجهوي لمراقبة الأداءات أو مكتب مراقبة الأداءات).
- طريقة توظيف الأداء المتبعة.
- الأسس القانونية التي انبنى عليها القرار.
- اسم ولقب المحققين ورتبهم.
- تاريخ بداية المراجعة المعمقة وختمها ومكانها.

(1)- عبد الغني بسيوني عبد الله، التفويض في السلطة الإدارية، الدار الجامعية، 1986، ص42.

(2)- معدلة بموجب الفصل 76 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 يتعلق بقانون المالية لسنة 2007.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

- السنوات والأداءات التي شملتها المراجعة الجبائية.
- مبلغ الأداء المستوجب والخطايا المتعلقة به أو التعديلات المتعلقة بفائض الأداء وبالخسائر وبالاستهلاكات المؤجلة طبقا للقانون.
- القباضة المالية التي سيتم فيها تحصيل المبالغ المستوجبة.
- إعلام المطالب بالأداء بحقه في الاعتراض على قرار التوظيف الإجباري للأداء لدى المحكمة الابتدائية المختصة ترابيا والأجل المحدد لذلك.
- إعلام المطالب بالأداء بإمكانية توقيف تنفيذ القرار.
- واعتبرت الإدارة أن هذه البيانات وردت على سبيل الذكر لا الحصر بما يخولها إضافة ما تراه مناسبا من بيانات دون المساس بمشروعية القرار⁽¹⁾ فأضافت ذكر كل من:
 - مدة التأخير في انطلاق المراجعة المعمقة.
 - مدة التوقف عنها.
- والغاية من النص على هذه البيانات هي للتسهيل على القاضي رقابة الإجراءات المتبعة من طرف إدارة الضرائب لإصدار قرار التوظيف الإجباري، ولتمكين المطالب بالأداء من معرفة أسباب اتخاذ هذا القرار والأسس التي بني عليها وحقه في الاعتراض مع تحديد المحكمة المختصة.
- وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن اعتبار كل البيانات المنصوص عليها في الفصل 50 السالف الذكر إلزامية، إلا ما كان منها يمس بالحقوق الأساسية للمطالب بالضريبة، فيترتب عن غيابها إبطال قرار التوظيف

(1)- المذكرة العامة عدد 10 لسنة 2002.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الإجباري، كحالة إغفال ذكر المصالح الجبائية المصدرة للقرار أو عدم النص على الأسس القانونية التي بني عليها القرار أو عدم تحديد السنوات والأداءات التي شملتها المراجعة الجبائية.

الفرع الثاني: منازعات سحب النظام التقديري:

ينص الفصل 44-IV-1 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، على أن بعض المشتغلين الذين يحققون مداخيل من صنف الأرباح الصناعية والتجارية يخضعون إلى النظام التقديري الذي تضبط ضريبته بصفة تقديرية إما على أساس رقم المعاملات السنوي المحدد بالملحق الثاني من ذات المجلة، أو على أساس مبلغ جزافي سنوي يدفع بطريقة نهائية ودون القيام بالتسوية. وللاستفادة من هذا النظام يجب أن تتوفر في المطالب بالضريبة الشروط التالية:

- أن تكون المؤسسة ذات منشأة واحدة.
- لا تمارس نشاط الاستيراد ولا التصدير.
- غير منتفعة بأجور وساطة.
- غير متعاطية لتجارة الجملة وغير مصنعة لمنتجات تستعمل فيها مواد كحولية.
- لا تملك أكثر من عربة للنقل العمومي للأشخاص أو البضائع على أن تتجاوز حمولتها النافعة الثلاثة أطنان ونصف.
- لا يتجاوز رقم معاملاتها 30.000 دينار.
- لم يقع إخضاعها للنظام الحقيقي للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إثر عملية مراقبة جبائية.
- ولا يحقق أصحابها أصنافا أخرى من المداخيل من غير مداخيل الأوراق المالية ورؤوس الأموال المنقولة.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وفي حالة تخلف إحدى هذه الشروط ما عدى شرط رقم المعاملات، فيمكن لوزير المالية سحب التقدير بموجب قرار معلل يبلغ للمعنى بالأمر وفقا لأحكام الفصل 10 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، ويبلغ قرار السحب للمطالب بالضريبة المعني بها، ويجوز لهذا الأخير الطعن في قرار السحب لدى المحكمة الابتدائية، بنفس الإجراءات المعمول بها في حالة التوظيف الإجباري.

فمن خلال ما سبق يتبين توجه المشرع التونسي البعيد كليا عن سابقه في الجزائر والمغرب وذلك بتخليه عن التظلم المسبق في منازعات الأساس ضمن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع التونسي طبق هذا الإجراء فيما سبق ضمن الفصل 67 فقرة 03 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، وكان يتم أمام وزير المالية مصدر قرار التوظيف الإجباري إلا أنه أثبت فشله، وقد وجهت له العديد من الانتقادات التي حملت المشرع التونسي على التخلي عنه فيما بعد نذكر منها⁽¹⁾:

- أن هناك أسباب عضوية أدت إلى فقدان الثقة في هذه الطريقة تتمثل في عدم استقلالية السلطة المختصة بالنظر في هذا المطلب كما أنها سلطة مركزية، فوزير المالية بحكم مشاغله المتعددة لن يولي أي اهتمام أو عناية بدراسة اعتراضات المكلفين بالضريبة.
- التهميش الكلي لحقوق الدفاع من خلال انعدام الحوار بين الطرفين خاصة وأن المشرع لم يلزم المكلف بالضريبة بتعليل مطلبه وبالمقابل لا يكون الوزير ملزما بالرد عليه كما لا يلتزم بتسبيب قراره.

(1)- محمد رضا جنيح، المطلب المسبق أمام وزير المالية في مادة التوظيف الأداء، مجموعة دراسات لذكرى الحارث مزبودات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية، عدد 04/03، 1991، ص 191

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وهذه الأسباب تركز على عدم التوازن بين طرفي النزاع لأنها تركز امتياز الإدارة على حساب ضمانات المكلف بالضريبة فالفائدة الوحيدة من إجراء التظلم المسبق هي أن لا يحرم المكلف بالضريبة من التنازلي⁽¹⁾.

ولكن مع ذلك يبقى هذا الموقف خاص بالمشروع التونسي فالعيوب التي نظم بها إجراء التظلم المسبق هي التي أهدمت فعاليته ودوره في حل العديد من المنازعات الضريبية في مرحلتها الإدارية كما تم بيانه في كل من التشريع الجزائري والمغربي.

(1) - سداوي ثابت، المذكرة السابقة، ص 119.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

المبحث الثاني:

تطبيقات التظلم الإداري في منازعات التحصيل

بعد أن يتم تحديد مبلغ الضريبة وتبليغها إلى المكلف بها تدخل الضريبة حيز التنفيذ وتصبح مستحقة الدفع أي واجبة التحصيل، ويقصد بالتحصيل في مفهومه القانوني حسبما بينه المشرع المغربي في المادة 01 من قانون رقم 15-97 من مدونة تحصيل الديون العمومية ما يلي: «يقصد بالتحصيل مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات»، أي أنه طريقة لإخراج الأموال الضريبية من جيب المكلف بالأداء إلى صندوق الإدارة المالية.

ويعرفه الأستاذ أحمد حضراني⁽¹⁾ بقوله: «تلك العمليات التي تهدف إلى نقل المال من ذمة الملزم إلى ذمة الخزينة أو ذمة القابض أو الشخص المكلف بتحصيل الموارد الضريبية إما بطريقة حبية عندما يقع الأداء داخل الآجال القانونية بإرادة المكلف، وإما عن طريق الإكراه عندما يلجأ القابض إلى تحريك ومباشرة مختلف إجراءات التحصيل الجبري التي يسمح بها القانون».

كما عرفه الأستاذ كوسة فضيل بأنه مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل الضريبة من جيوب المكلف بالضريبة إلى صناديق الخزينة بعد عملية تحديد الوعاء الضريبي⁽²⁾.

(1)- أحمد حضراني، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 1999-2000، ص 48.

(2)- د.كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 16.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

فعندما تدخل الضريبة حيز التنفيذ وتصبح مستحقة الدفع، يبدأ الموظف المسؤول عن عملية التحصيل مباشرة الإجراءات المخولة له قانونا لتحصيل الضرائب المقيدة في حساباته، وتتميز هذه الإجراءات بكونها استثنائية فهي تختلف عن القواعد العامة للالتزامات، فقد منح المشرع الموظف المسؤول عن العملية إتباع عدة إجراءات دون الحاجة إلى اللجوء إلى القضاء كإجراءات المتابعة وحتى إمكانية التحصيل الجبري، وفي المقابل وحفاظا على توازن المراكز القانونية بين الدائن (إدارة الضرائب) والمدين (المكلف بالضريبة) يمنح المشرع لهذا الأخير مجموعة من السبل يلجأ إليها للحفاظ على حقوقه لدى المصالح الضريبية قد تختلف عن تلك المحددة في منازعات الأساس كما سبق بيانها، لأنها تتعلق بجانب التحصيل الضريبي.

ومن خلال ما سبق يتضح أن منازعات التحصيل وإن كانت ترتبط بالمنازعة الضريبية في مفهومها الواسع فهي تنصب في حقيقة الأمر على إجراءات التحصيل فقط، فالمكلف لا ينازع في أساس الضريبة واحتسابها بل ينازع فقط في إجراءات التحصيل ولا يعترض على مدى إلزامية الضريبة بل على أدائها⁽¹⁾، مما يعني أن طرفي المنازعات في التحصيل يتمثلان في كل من الموظف المسؤول عن التحصيل أو القائم بالتحصيل والمدين.

أما فيما يخص الوسائل المتاحة لحل هذه المنازعات فإنها تختلف من مشرع إلى آخر خاصة على المستوى القضائي فهناك من يجعلها من اختصاص القضاء الإداري، وهناك من يوزعها بين الجهازين العادي والإداري، وهناك يجعلها حكرا على القضاء العادي، لذلك فإن اشتراط وجود طعن إداري مسبق أو التظلم الإداري يبقى نسبيا حسب توجه كل نظام، وعليه للوقوف على مدى إلزامية التظلم الإداري في منازعات

(1)- عبد القادر التغيلاتي، المرجع السابق، ص 12.

- الأمراني زنطار حسن، المرجع السابق، ص 17.

- محمد السماحي، المرجع السابق، ص 171.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

التحصيل ونطاق تطبيقه فيها سيتم التعرض لدراسة ذلك في الجزائر والتشريعات المقارنة وذلك في المطالب

التالية:

- المطلب الأول: ممارسة التظلم الإداري في منازعات التحصيل في التشريع الجزائري.
- المطلب الثاني: ممارسة التظلم الإداري في منازعات التحصيل في التشريع المغربي.
- المطلب الثالث: ممارسة التظلم الإداري في منازعات التحصيل في التشريع التونسي.

المطلب الأول:

ممارسة التظلم الإداري في منازعات التحصيل في التشريع الجزائري

منح المشرع الجزائري صلاحية تحصيل الضرائب والرسوم لقاibus الضرائب على مستوى اختصاصه الإقليمي بالولاية، وذلك بعد القيام بتبليغ رسمي للمكلف بالضريبة طبقا للمادة 612 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أنه: «يجب أن يسبق التنفيذ الجبري التبليغ الرسمي للسند التنفيذي وتكليف المنفذ عليه بالوفاء بما تضمنه السند التنفيذي في أجل خمسة عشر (15) يوما»، ويجب أن يتضمن التكليف على البيانات المعتادة واللازمة وفقا لأحكام المادة 613 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾.

(1) - المادة 613 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يجب أن يشمل التكليف بالوفاء تحت طائلة قابلية الإبطال فضلا عن البيانات المعتادة على ما يأتي:

- اسم ولقب طالب التنفيذ وصفاته، شخصا طبيعيا أو معنويا وموطنه الحقيقي وموطن مختار له في دائرة اختصاص محكمة التنفيذ.

- اسم ولقب وموطن المنفذ عليه.

- تكليف المنفذ عليه بالوفاء بما تضمنه سند التنفيذ خلال أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوم وإلا نفذ عليه جبرا.

- بيان المصاريف التي يلزم بها المنفذ عليه.

- بيان مصاريف التنفيذ والأتعاب المستحقة للمحضرين القضائيين.

- توقيع وختم المحضر القضائي".

يمكن طلب إبطال التكليف بالوفاء أمام قاضي الاستعجال خلال أجل خمسة عشر (15) يوم الموالية لتاريخ التبليغ الرسمي

للتكليف بالوفاء ليفصل فيه في أجل خمسة عشر (15) يوم، مع العلم أنه يجب مراعاة خصوصية سند التنفيذ في مجال

الضرائب وكذا التكليف في مجال التحصيل الضريبي الذي يختص به قابض الضرائب وليس القضاء.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وقد يترتب على عملية التحصيل استفاضة الإدارة من أموال غير مستحقة كتلك التي تثبت ملكيتها للغير أو قيام المكلف بالضريبة بدفع مبالغ تبين فيما بعد أنها أكثر من المبلغ المستحق، هذا ما سيتم التعرض له في الفرعين التاليين:

الفرع الأول : منازعات إيقاف التحصيل:

فالمكلف الذي لم يثبت تحرره من ديونه الضريبية يتابع بكل أشكال المتابعات التي تبدأ وجوبا بتبليغ سند إجراء المتابعة ثم الحجز ثم بيع الأملاك، وفي مقابل ذلك منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على المتابعات والاعتراض على التحصيل والتي يشترط فيها المشرع تطبيق التظلم الإداري قبل اللجوء إلى القضاء وهو ما سيتم بيانه فيما يلي:

الفقرة الأولى: طلب تأجيل الدفع:

أولاً: طلب تأجيل الدفع مع تقديم الضمانات على إثر تبليغ سند التحصيل:

وتكون في ظل وجود دعوى في الموضوع قبل الاستعجال يرفع أمام الإدارة الجبائية يجوز للمكلف بالضريبة وفقاً لأحكام المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية تقديم طلب إلى المدير الولائي للضرائب يلتزم فيه تأجيل دفع قيمة الضرائب المتنازع فيها، وذلك عن طريق تقديم طلب ثانوي مرافق للطلب الرئيسي يتضمن إرجاء أو تأجيل دفع القدر المتنازع فيه وهذا باحترام الشروط القانونية المتعلقة بالتظلم الإداري والمحددة في المواد: 72، 73، 75، 76 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

1- شروط طلب تأجيل الدفع:

فحتى يصح الطلب المتضمن تأجيل الدفع يجب مراعاة الشروط التالية⁽¹⁾:

أ- تقديم شكوى ضمن الآجال والشروط المحددة قانونا.

ب- التحديد الصريح للمبلغ المتنازع فيه والمراد تأجيله ضمن التظلم.

ج- تحديد القيمة أو على الأقل تحديد القواعد التي يتم عليها حساب التخفيض.

د- إخبار القابض المسؤول عن التحصيل بواسطة رسالة نموذجية عن نية المشتكي في تأجيل دفع الضريبة المتنازع عليها.

هـ- أن يذكر في تظلمه بأنه استطاع أن يقدم للقابض المسؤول الضمانات الكافية لتحصيل المبلغ المطلوب إيقاف تسديده، ويجوز أن تكون هذه الضمانات مبالغ مالية توضع لدى أمين الخزينة في حساب خاص، أو تقديم عقار يسجل بخصوصه رهن لصالح الخزينة العامة.

وهو ذات الموقف الذي قضي به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08 بقوله:

«حيث أن المستأنف عليها رفعت دعوى أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تلمسان ملتزمة من خلالها إرجاء تحصيل الضريبة إلى حين الفصل في دعوى الموضوع التي رفعتها.

لكن يجب التركيز في هذا الصدد على أنه للاستفادة من إرجاء تحصيل الضريبة يجب احترام أحكام

المواد: 397، 398، 399 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وأن كل طلب إرجاء

تحصيل الضريبة مرهون باحترام شرطين هما:

(1)- عزيز أمزيان ، المرجع السابق، ص44.

- د. حسين فريحة ، المرجع السابق، ص111.

- مرحوم محمد الحبيب، ((إرجاء دفع الضريبة))، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص50.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

1- تقديم الطلب أولا إلى مدير الضرائب بالولاية.

2- وتقديم ضمانات كافية لتغطية أصل الدين الضريبي وبالتالي ليس هناك ما يفيد أن المستأنف عليها نقضت أمر الشرطين.

حيث خلافا لما ورد في الأمر المستأنف فإن أموال الشركة لا تشكل أبدا ضمانات طالما لم يتم رهنها لفائدة الإدارة الجبائية، وأن حق امتياز الخزينة العمومية الوارد في المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يمارس إلا في حالة وجود نزاع بين الغير على هذه الأموال... وبالتالي فإن الأمر المستأنف قد خالف أحكام المادة 98 من قانون الإجراءات الجبائية مما يتعين إلغاؤه⁽¹⁾.

2- موقف إدارة الضرائب من طلب تأجيل الدفع:

ونفرق في هذا الصدد بين دور المديرية الفرعية للمنازعات الضريبية ودور قابض الضرائب. فبعد استلام التظلم من طرف المكلف بالضريبة والمتضمنة إرجاء الدفع وقبولها من حيث الشكل تقوم مصالح المنازعات لدى مديرية الضرائب بالولاية بتحديد مبلغ الضريبة محل طلب الإرجاء وذلك بناء على المعطيات التي قدمها المكلف في تظلمه، ثم إرسال بلاغ لقابض الضرائب المختص إقليميا بموجب رسالة تبلغه بنية المكلف في إرجاء دفع الضريبة التي هي موضوع التظلم، وبمجرد استلام القابض الرسالة يتخذ كل الاحتياطات اللازمة التي من شأنها أن تحمل المكلف بالضريبة تقديم الضمانات الكفيلة بضمان تحصيل حصة الضرائب التي سيتم تأجيل دفعها.

فباعتبار القابض هو المسؤول المباشر عن تحصيل هذه المبالغ المتنازع عليها يقوم باستدعاء المكلف المعني ليبرم معه اتفاق الضمان الخاص بالمبلغ المطلوب تأجيل دفعه، وللقابض في هذه الحالة كامل

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 024184، المؤرخ في 2005/03/08، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 77.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الصلاحية في تقدير طبيعة وقيمة هذه الضمانات المقترحة من المكلف، وعادة ما يتخذ قراره على أساس جدية هذه الضمانات وكذا سلوك المكلف المعني بإزاء إدارة الضرائب كقيامه بتسديد ما عليه في الآجال المحددة، وإيداع تصريحاته في أوانها ولذلك فمن واجب المكلف بالأداء تقديم هذه الضمانات لحساب إدارة الضرائب، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 08/03/2005 بقوله: «حيث أن المستأنف عليه يهدف من دعواه إلى وقف تنفيذ سند تحصيل الضريبة.

حيث أنه طبقا للمادة 198 من قانون المالية لسنة 2002 أو المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يتعين على المكلف بالضريبة تقديم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الدين الضريبي على أن يعرضها أولا على إدارة الضرائب فيقوم قابض الضرائب المختص إقليميا بتقدير طبيعتها وقيمتها ويتخذ بشأنها قرارا بالرفض أو بالقبول.

حيث بالرجوع إلى الملف لا يظهر بأن المستأنف عليه عرض على الإدارة الضمانات المذكورة حتى تقوم هي بتقديرها فتقبلها أو ترفضها، بينما يظهر بأنه عرضها أمام القاضي الإستعجالي للدرجة الأولى حسبما هو ظاهر من الأمر، زيادة على ذلك إن الضمانات التي تعرض على الإدارة يجب أن تقدم لها حتى لا يتصرف فيها المستأنف عليه وإلا فلا يمكن اعتبارها كضمان لتسديد الدين.

حيث بناء عليه إن قاضي الدرجة الأولى يكون قد أخطأ عندما استجاب لطلب المستأنف عليه مما يتعين عليه إلغاء الأمر المستأنف والفصل من جديد برفض الطلب الأصلي للمستأنف عليه»⁽¹⁾.

وتبدو أهمية تقديم هذه الضمانات للإدارة حتى لا تبقى لدى المكلف بالأداء فيتصرف فيها مع بقاء احتفاظه بحق الانتفاع بها إن أمكن، وحتى يتحرك حق الامتياز للدين الضريبي في حالة تعدد الدائنين وهو

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 022919، المؤرخ في 08 مارس 2005، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص78.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

ما أكده مجلس الدولة في قرار آخر صدر في نفس اليوم تحت رقم 021672 بقوله: «حيث أن عدم تقديم هذه الضمانات أمام الإدارة باعتبارها المعنية الأولى لا يمكن للمكلف بالضريبة المطالبة بإرجاء التحصيل. حيث أنه لا يظهر من الملف أن المستأنف عليه لم يقترح على المستأنفة الضمانات المذكورة وأن إدعائه بأن تسديد جزء من الدين يعد بمثابة ضمانات إدعاء غير مؤسس لأنه لا يعتبر بمثابة ضمانات بل دين مطالب به»⁽¹⁾.

فاعتبر أن مجرد تسديد جزء من المبلغ لا يعد ضمانا كافية للتأجيل للالتزام بدفع ما تبقى، وعليه يمكن القول أن هذه الضمانات تتمحور أساسا على رهن أموال المكلف لصالح إدارة الضرائب كما سبق أن حدد مجلس الدولة في قراره الصادر في 08/03/2005 تحت رقم 024184 السابق الذكر.

والجدير بالذكر أن مقابل هذه السلطة التقديرية التي يملكها القابض كان على المشرع على الأقل تحديد نسبة معينة أو قيمة معينة لهذه الضمانات وهل تشمل الدين كله محل التأجيل أو جزء منه. وبعد تقدير مدى كفاية هذه الضمانات يقرر القابض إما قبول طلب المكلف بالضريبة في منحه الاستفادة من إرجاء الدفع وبيئغه إلى مدير الضرائب، كما أنه يتوقف عن متابعة الشاكي بخصوص تحصيل المبلغ المؤجل إلى غاية صدور قرار نهائي من مدير الضرائب.

أما إذا كانت هذه الضمانات المقدمة غير كافية لتغطية المبلغ المتنازع عليه فيجب على القابض إبلاغ مدير الضرائب بالولاية ليتخذ بدوره القرار اللازم في الأجل المحدد لذلك وهو أربعة (04) أشهر مع

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، تحت رقم 021672، الصادر في 08/03/2005، د. فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 78.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

تبلغ المكلف المعني بتمكينه من إتباع الإجراءات المتاحة له قانونا، بحيث يجوز له بناء على قرار الرفض الصادر من مدير الضرائب بالولاية اللجوء إلى رفع دعوى استعجاليه أمام قاضي الاستعجال الإداري⁽¹⁾.

ثانيا: طلب إيقاف التسديد:

وهي الحالة الثانية التي يمكن من خلالها طلب تأجيل الدفع وهي المحددة ضمن المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: «يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75، 76 أدناه في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب لدى قابض الضرائب المختص إذا طالب بالاستفادة من ذلك في شكواه.

ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن النصوص المحددة في المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية ويخص هذا التدبير فقط المنازعات المترتبة على عملية المراقبة المذكورة في المواد: 18، 19، 20، 21 من قانون الإجراءات الجبائية» من خلال هذا النص يمكن استخلاص الشروط التالية لتطبيق هذه الحالة وهي:

1- أن يقدم تظلماً أمام مدير الضرائب بالولاية يتضمن منازعة في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة وفقاً للشروط المحددة سلفاً.

2- أن يذكر طلب الاستفادة من تأجيل الدفع ضمن نفس التظلم.

3- أن يدفع مبلغ يساوي 20% من مبلغ الضريبة محل النزاع لدى قابض الضرائب المختص إقليمياً، وقد تم تخفيض هذه النسبة من 30% بموجب قانون المالية لسنة 2007.

(1) - عزيز أمزيان ، المرجع السابق، ص 44.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

4- أنه لا يستفيد من هذا الحق إلا فيما يخص المنازعات المتعلقة بتطبيق الرقابة الجبائية.

غير أن إيقاف التسديد يسري إلى غاية صدور قرار مدير الضرائب بالولاية وتبليغه للمعني، ويمكن للمكلف إذا لم يرضه القرار وأراد الطعن فيه أمام اللجان أن يطلب من جديد وبنفس الإجراءات إيقاف التسديد مع دفعه 20% مرة أخرى من مبلغ الضريبة المطعون فيه⁽¹⁾.

إلا أنه يمكن لمدير الضرائب بالولاية رفض منح إيقاف التسديد إذا تبين سوء نية المكلف وتم التأكد من أنه يهدف من خلال طلبه هذا إلى:

- 1- كسب الوقت لتنظيم إعساره.
- 2- التوقف عن النشاط وتصفية المؤسسة.
- 3- المعني كان محل شكوى بخصوص التهرب الضريبي.

ثالثاً: طلب تقديم تسهيلات في الدفع:

منح المشرع للمكلف المدين حق الاستفادة من دفع مستحقاته الضريبية على أقساط وذلك وفقاً للمادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية ونظمها ضمن شروط شكلية وأخرى موضوعية:

- 1- أن يقدم طلباً إلى قابض الضرائب المختص إقليمياً.
- 2- أن يذكر في طلبه أنه يريد الاستفادة من تحديد آجال لدفع مستحقاته الضريبية.
- 3- أن يقدم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي سيتم منح آجال لتسديدها إذا ما طلبت منه الإدارة ذلك، وإذا لم يقدمها أو كانت غير كافية يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب مع احتفاظه بحق الانتفاع بها.

(1)- عزيز أمزيان ، المرجع السابق، ص47.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

تخضع دراسة هذا الطلب للسلطة التقديرية لقابض الضرائب المختص أخذا بعين الاعتبار ما تقتضيه مصلحة الخزينة العامة من ضرورة استقاء الدين وما يملكه المكلف صاحب الطلب من إمكانيات مالية، مع العلم أن الاستفادة من وضع آجال للدفع لا يمكن أن ينازع فيها أمام القضاء، لأنه أمر تقديري للإدارة لا دخل لرقابة القاضي الإداري عليه، وبذلك لا يمكن اعتبار هذا الطلب من قبيل التظلمات الإدارية.

الفقرة الثانية: الاعتراض على إجراءات المتابعة:

تتم متابعة المكلف بالضريبة الذي لم يسدد مستحقته تجاه إدارة الضرائب بواسطة أعوانها المخول لهم قانونا ذلك، بحيث تبدأ المتابعات مباشرة بموجب تبليغ سند إجراءات المتابعة بعد يوم من استحقاق الضريبة وبالمقابل منح المشرع للمكلف حق الاعتراض على هذه المتابعات التي يباشرها قابض الضرائب قصد تحصيل أموال الخزينة العامة والتي يمكن أن تكتسي إما شكل اعتراض على سند المتابعة، أو طلب إلغاء الحجز والاعتراض على غلق المحل التجاري:

أولا: الاعتراض على سند المتابعة:

تنص المادة 148 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يعد كل سند يتعلق بالمتابعة كأنه قد تم تبليغه ليس لتحصيل القسط الواجب تحصيله عن الحصص المقيدة فيه فحسب بل حتى لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي قد يحل استحقاقها قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه، ويمكن في مقابل ذلك للمكلف الاعتراض على شكل السند أو موضوعه.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

1- الاعتراض على شكل سند التحصيل:

يمكن للمكلف بالضريبة معارضة أي إجراء تقوم به قباضة الضرائب ضده بغرض تحصيل ديون الخزينة العامة لديه ولكن هذا الاعتراض لا يكون مقبولا إلا إذا توافرت فيه شروط مرتبطة بشكل الإجراء وهي:

أ- حالة وجود عيب شكلي في إجراء المتابعة كعدم ذكر العناصر الواردة في الإخطار بالدفع، ويعد هذا الشرط وجوبيا لقبول الاعتراض، وهو ما قضت به الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 1991/01/27 حيث اعتبرت أن إجراء التحصيل الذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلف، إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، وبالتالي فإن إجراء التحصيل هذا معيب مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضع التحصيل ضده باعتبار أن المدعي غير محل إقامته وقام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب لمحل إقامته الجديد⁽¹⁾.

ب- وجوب احترام الآجال وبالتالي تقديمه خلال أجل شهر كما هو محدد في المادة 154 فقرة 02 فإذا كان الطعن أي التظلم أمام مديرية الضرائب بالولاية فإن الآجل يحسب من تاريخ تبليغ سند الإجراء.

2- الاعتراض على التحصيل القصري:

ويتعلق بموضوع سند التحصيل وهو ما عبرت عنه المادة 154 فقرة 5 بقولها: «ويشكل كل نزاع على وجود الالتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء به اعتراضا على التحصيل القصري»، ورغم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف وزير المالية، إلا أنه يمكن للمكلف بالضريبة وفقا لهذا النص أن ينازع في

(1) - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 39.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

شرعية المبلغ المفروض عليه من طرف الإدارة أي أنه يمس بموضوع سند التحصيل ويتعلق الأمر بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به.

ويتم الاعتراض في هذه الحالة بنفس الشروط السابقة وذلك بتقديم تظلم إداري مسبق أمام مدير الضرائب بالولاية وذلك خلال شهر يبدأ حسابه من تاريخ تبليغ السند الأول الذي قضى بالتصرف حسب المادة 154 فقرة 02، وتقع مخالفة ذلك تحت طائلة البطلان.

وفيما يخص مدى إلزامية احترام شرط التظلم فقد اعتبره مجلس الدولة في القرار الصادر في 2003/02/25 إجراءً وجوبياً في أي اعتراض على التحصيل القصري بقوله: «وحيث يتضح من جهة أخرى أن المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه أن يثبت أنه عارض وطعن في الإنذارات بالتسديد الموجهة إليه قصد المطالبة بإعادة النظر في المبالغ المفروضة عليه رغم ضخامتها إذ تقدر ب: 3.968.764,75 د.ج.

وحيث أن المستأنف انتظر اتخاذ إجراء غلق المحل التجاري، أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الجزرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب. وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 377 من الضرائب المباشرة. وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائياً يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلاً...»⁽¹⁾.

وفي قرار آخر صدر له في 2003/06/17 جاء فيه: «حيث أن مديرية الضرائب المستأنفة تنازع في القرار القضائي بإلغاء الحجز على العقار الذي جاء تنفيذاً لسند التنفيذ الصادر عن قابض الضرائب بتاريخ

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 006325، المؤرخ في 25 فيفري 2003، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 91.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

2000/11/15 حيث أن الدعوى الأصلية المرفوعة من طرف المستأنف عليه تقدر نزاع خاص بإجراء التحصيل.

وحيث أنه تطبيقا للمادة 398 من قانون الضرائب المباشرة فإنه يجوز رفع الدعوى في مجال التحصيل بمنازعة إجراءات المتابعة في مادة الضرائب المباشرة إلا بعد الطعن المسبق الذي يقدمه المكلف بالضريبة على شكل شكوى إلى المدير الضريبي في أجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ القرار المتضمن الحجز. حيث أنه لا يظهر من الملف أن المستأنف قام بهذا الإجراء الشكلي الجوهري...القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا»⁽¹⁾.

ثانيا: طلب إلغاء حجز واسترجاع المحجوزات:

يمكن لإدارة الضرائب القيام بإجراءات الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة وفقا للإجراءات المحددة في المادتين 145، 146 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بتوجيه إخطار للمعني لتسديد ما عليه من ديون ضريبية مستحقة، وعلى القابض إعلامه في نفس الإخطار بأنه سيتبع بحجز أمواله ثم بيعها بالمزاد العلني إذا لم يبادر إلى تسديد ديونه في الآجال الممنوحة له في الإخطار، أو لم يتحصل على أجل إضافي من القابض القائم بالمتابعة.

في مقابل ذلك وحفاظا على توازن المراكز القانونية بين طرفي العلاقة الضريبية فإن هذه الإجراءات تعد إلزامية وفي حالة عدم احترامها تصبح باطلة، كما منح للمكلف بالضريبة إمكانية الاعتراض على هذه الإجراءات وفقا للمادة 153 من نفس القانون بأن يطلب إلغاء واسترجاع المحجوزات إذا تبين له بأن هناك أخطاء ارتكبت أثناء تنفيذ الحجز، وذلك بتقديمه لتظلم أمام مدير الضرائب بالولاية التي تم فيها الحجز وفقا

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 10513 الصادر في 17 جوان 2003، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص92.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

للشروط المحددة في الاعتراض على سند المتابعة خلال شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز، على أن يدعم طلبه بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار ويحدد فيه تاريخ ومكان الحجز والأموال أو العقار المحجوز.

بمجرد أن يتلقى مدير الضرائب بالولاية التظلم يتولى تبليغ القابض المختص لتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع وبناء على المعلومات المقدمة من طرفه يقوم مدير الضرائب بالولاية بدراسة وتفحص التظلم من حيث الشكل ويشترط فيه أن يكون ممضيا ومقدما في الآجال المحددة قانونا، ومن حيث المضمون يجب أن يكون المال المحجوز ملكا للمعني أما في حالة وجود صعوبات تحال القضية إلى المدير العام للضرائب فهو المختص بمعالجة الغش في السندات، ويتم اتخاذ القرار المناسب من قبل مدير الضرائب بالولاية خلال شهر من الإيداع.

ويتضمن القرار المتخذ إما قبولا وبالتالي رفع الحجز، أو رفضا ففي هذه الحالة أو في حالة عدم تلقيه أي جواب في الآجال المحددة يجوز له رفع دعواه إلى القضاء المختص ولكن بعد انقضاء الأجل الممنوح للقابض المختص للبت في التظلم وهو شهر كامل أو بعد انتهاء شهر من تاريخ تلقي القرار.

ثالثا: غلق المحل التجاري:

في إطار ممارسة الإجراءات الاستثنائية لتحصيل الديون الضريبية فقد منح المشرع للإدارة صلاحية ممارسة الغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف المدين بالضريبة محل التحصيل وذلك بموجب المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة في قانون المالية لسنة 1997 والذي نظمها فيما بعد قانون الإجراءات الجبائية في المادة 146.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

فحفاظا على أموال الخزينة العامة من الضياع وإذا تعذر التحصيل بالطرق الودية يجوز لمدير الضرائب بالولاية باقتراح من القابض القائم بالمتابعة إصدار قرار لغلق المحل التجاري للمكلف المدين المعني بالإجراء على أن يسبقه تنبيه يبلغ للمكلف يوما كاملا بعد تاريخ وجوب الاستحقاق وألا يتجاوز الغلق فترة أقصاها ستة (06) أشهر.

ويتم تبليغ المكلف المعني بالغلق عن طريق المحضر القضائي على أن يتم تنفيذه خلال عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، إذا لم يتمكن المكلف من التحرر من دينه نهائيا أو لم يتم باكتتاب أجل لتسديده بموافقة القابض القائم بالمتابعة، وفي مقابل ذلك اعترف للمكلف المعني بإجراء الغلق أن يطعن في قرار المدير الولائي للضرائب من أجل رفع اليد وذلك دون اشتراط التظلم المسبق بل يلجأ مباشرة إلى رفع دعوى استعجاليه أمام القاضي الاستعجال الإداري (رئيس المحكمة الإدارية)، إلا أنه لا يمكن لهذه الهيئة أن تفصل إلا بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا علما أن الطعن لا يوقف إجراءات تنفيذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري.

الفرع الثاني: منازعة استرداد المبالغ المدفوعة:

وهي الحالة التي يثبت فيها خطأ الإدارة في تقدير مبلغ الضريبة إما في تأسيسها أو حسابها أو في حالة ثبوت الاستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي، ففي كل هذه الحالات فإنه يتم إما تخفيض الضريبة جزئيا أو إلغاؤها كليا كما سبق بيانه في منازعات الأساس، وكما علمنا أن التظلم أو الطعن القضائي لا يوقفان تنفيذ قرار فرض الضريبة وتحصيلها، لذلك قد نكون أمام حالة قام فيها المكلف بالوفاء بكل أو جزء من مبلغ الضريبة محل النزاع والذي ثبت فيما بعد وجوب تخفيضه أو إلغائه، فهنا يجوز لهذا الأخير المطالبة

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

باسترداد مبالغه المدفوعة دون وجه حق، ففي هذه الحالة هل يلزم المكلف بتقديم تظلم مسبق أمام مدير

الضرائب بالولاية أم لا؟ كما هو الحال في استرداد المحجوزات؟

لم يشر المشرع في مختلف القوانين الضريبية لمثل هذا الشرط وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره

الصادر في 2003/03/18 بقوله: «حيث أن المادتين 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة المحتج

بهما من طرف المستأنف لا مجال لهما للتطبيق في قضية الحال، لكونها جاءت في الباب الخاص

بالملاحقات وهي تعالج مسألة استرجاع المحجوزات بينما الدعوى الحالية تعني استرجاع أموال تم تحصيلها

بناء على سند تحصيل أبطل قضائيا بموجب قرار 1994/12/24 فأصبحت المبالغ المدفوعة من طرف

المدعية المستأنف عليها والموجودة بحيازة إدارة الضرائب فاقدة لشرعيتها بعد إلغاء قرار فرضها.

وحيث أن الدفع إذن يعدم الإجراءات نتيجة عدم تقديم المدعية لطن مسبق قبل رفع الدعوى الحالية

غير جدي، لأن منازعة المدعية الخاصة بالاستفادة بحق هي المنازعة التي تخضع لإجراء الشكوى المسبق

والتي فصل فيها نهائيا كما سبق ذكره عكس الدعوى الحالية التي لم يشر إليها المشرع ضمن المنازعات

الخاضعة لإجراء الطعن الإداري المسبق بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة الخاضعة

بالشكليات» (1).

ففي هذه القضية نجد أن المستأنف عليها سبق وأن رفعت دعوى في منازعة أساس الضريبة وذلك

للاستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي كما ورد في القرار وكانت قد سبقتها بتظلم إداري أمام الجهة

المختصة، وبعد القضاء لها بحقها وإلغاء قرار فرض الضريبة كليا وبالتالي لم تصبح مدينة لإدارة الضرائب،

رفعت دعوى قضائية أخرى مباشرة أمام القضاء الإداري تطلب فيها استرداد المبالغ المدفوعة كاملة لبراءة

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 007470، بتاريخ 18 مارس 2003. د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل

الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 102.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

ذمتها من الدين تعد مقبولة شكلا لعدم اشتراط التظلم المسبق لأنها لا تتعلق باسترجاع المحجوزات التي يشترط فيها التظلم المسبق، وفي موضوع القضاء برد الإدارة لكل المبالغ المدفوعة التي بحوزتها لأنها فقدت شرعيتها بموجب الحكم القضائي الأول القاضي بإلغاء قرار فرض الضريبة.

ويطرح طلب الاسترداد مسألة أخرى تتعلق بما إذا كان المبلغ المسترد ينتج أو لا ينتج فوائد، خاصة وأن حيازة الخزينة لتلك المبالغ قد تأخذ وقتا طويلا.

لا يوجد في التشريع الجزائري ما يحمل إجابة على هذا التساؤل، ومع ذلك فإنه لا يمكن أن يتصور إعمال الفائدة في هذا المجال حتى لو طالمت مدة احتفاظ الخزينة العامة بالمبالغ محل الرد، لأنها ليست قرضا وحتى إن كانت فديننا لا يبيح القروض بفوائد أما إن حصل لطالب الاسترداد ضرر جراء تأخر الإدارة في الرد فيمكن له طلب التعويض على أن يثبت وقوع الضرر.

المطلب الثاني :

ممارسة التظلم الإداري في منازعات التحصيل الضريبي في التشريع المغربي

يرجع تنظيم المشرع المغربي لعملية التحصيل والمنازعات المترتبة عليها إلى الظهير المؤرخ في: 1924/11/22 والذي ألغيت أحكامه فيما بعد بالظهير 21 غشت 1935 المتعلق بتنظيم المتابعات في ميدان تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المشابهة لها والذي لم يشترط فيه المشرع التزام المكلف بتقديم تظلم مسبق في منازعات التحصيل قبل رفع الدعوى أمام القضاء⁽¹⁾، وبناء على ذلك ظل إجراء التظلم المسبق

(1) - عبد القادر التعليلاتي، المداخلة السابقة، ص 24.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

أمرا اختياريًا للمكلف يمكن له سلوكه إذا ما رأى فائدة في ذلك على العكس مما هو سائد في منازعات الأساس وخلافا لما هو سائد في الجزائر.

وهو نفسه المنحى الذي التزم به المجلس الأعلى بالمملكة ففي قراره الصادر في 18/02/1963 جاء ما يلي: «إن استخلاص الضرائب وديون الدولة يمكن أن يكون موضوع نوعين من الطعون، من جهة في وسع المعنيين بالأمر أن ينازعوا في صحة الضريبة أمام الهيئة المشار إليها في النصوص التنظيمية لكل ضريبة أو أن ينازعوا في صحة أي دين للدولة أمام المحكمة المختصة في غياب نص تشريعي خاص يحدد حسب نوعية الضريبة المعنية بالأمر، ومن جهة أخرى يمكن للأشخاص المتابعين بعد إصدار أمر بتنفيذ ضريبة أو ديون الدولة حسب المساطر المنصوص عليها في ظهير 21 غشت 1935 التي تشمل الضرائب والديون، أن يحيلوا النزاعات التي تنشأ عن المتابعات أمام المحاكم طبقا لمقتضيات الفصل 69 من الظهير المذكور...»⁽¹⁾.

وكاستثناء على هذه القاعدة فقد أوجب المشرع سلوك التظلم المسبق في حالتين هما:

1- حالة طلبات الاسترداد وذلك ضمن المادة 34 من ظهير 1935/08/21 بقولها: «إذا أجريت مطالبة باسترداد المنقولات والأثاث والمحجوزات أو إذا طلب بفصل أشياء منها غير ممكن حجزها لا يسوغ رفع المعارضة لدى المحاكم إلا بعد مضي شهر على عرضها لمدير المالية بصورة بيان من طرف المطالب

(1) - محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليل، المرجع السابق، ص124.

وفي حكم آخر صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش في 27/10/1999 تبني نفس الاتجاه فجاء فيه "إن المنازعات في التحصيل لا توجب على المكلف القيام بطعن أولي أمام الخازن العام..."، عثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2003-2004، ص160.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

بالاسترداد ومن اللازم أن يكون البيان المذكور مصحوبا بالأوراق والمستندات المبينة عليها المطالبة بالاسترداد».

وبناء عليه كانت توجه الطلبات المتعلقة بالاسترداد إلى وزير المالية والذي عبر عنه بمدير المالية، هذا المصطلح الذي على الرغم من عدم مواكبته لتطورات الحاصلة في الدولة ومع ذلك لم يتخل عنه إلى غاية 1997، ومن الناحية العملية توجه الطلبات إلى الخازن العام للملكة الذي يبت فيها بتفويض من وزير المالية، كما أن هذا النص تكلم على حالة استرداد المنقولات فقط بما يعني أن العقار رغم أهميته لا يخضع لمثل هذا الطلب في حالة حجزه والرغبة في استرداده بما يعني خضوعه للقواعد العامة للالتزام، كما أن النص لم يتطرق إلى مسألة وقف عملية الحجز إلى حين الفصل في الطلب.

2- حالة وقف التنفيذ وذلك بموجب الفصل 15 من ظهير 1935/08/21 بقولها «يحتم على الملتزمين بالضريبة أن يدفعوا المبالغ المقيدة بقائمت الضرائب طبقا للشروط المبينة في الفصل الخامس وذلك بدون النقائص إلى أية مطالبة أو مرافعة كانت، ولكن إذا نازع الملتزم بالضريبة في صحة الضرائب المترتبة عليها أو في مقدارها جاز له أن يؤجل دفع القسم من الضرائب المذكورة الواقع بشأنه النزاع وذلك بالشروط التالية...».

ولكن الجدير بالذكر إن كان يبدو من النص أن المشرع المغربي قد أجاز للمكلف بالضريبة طلب إيقاف تسديد الدين إلى حين الفصل في النزاع إلا أنه لم يبين الجهة المختصة بالفصل فيه ولم يشر إلى ضرورة الالتزام بالتظلم المسبق، ومع ذلك هناك من يرى⁽¹⁾ أن الطلب يرفع إلى الخازن العام وهو المختص بالنظر في طلب وقف التنفيذ وتقدير الضمانات.

(1) - محمد مرزاق، عبد الرحمن أبليللا، المرجع السابق، ص 130.

- عبد الرحيم حزيكر، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2003-2004، ص 290.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وقد كان موقف المشرع المغربي في عدم نصه على إجبارية التظلم الإداري إحدى أهم الانتقادات التي وجهت إلى النظام القانوني لمنازعات التحصيل بالمغرب، وهو ما دفع المشرع إلى الأخذ بعين الاعتبار هذه الانتقادات من خلال إصداره للقانون رقم 15/97 المتضمن مدونة تحصيل الديون العمومية⁽¹⁾، حيث أُلزم المكلف بالضريبة سلوك التظلم الإداري قبل رفع منازعته في التحصيل أمام القضاء وإلا وقعت دعواه تحت طائلة عدم القبول، وإقرار المشرع بمثل هذا الإجراء من شأنه أن يدعم ضمانة المكلف في مواجهة الإدارة كما يتيح للمكلف تسوية علاقاته المتأزمة مع الخزينة العامة عن طريق الحوار المباشر وعليه سيتم التطرق إلى نطاق منازعات التحصيل، وكيفية ممارسة التظلم الإداري فيها من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: نطاق المنازعات في التحصيل:

حدد المشرع المغربي المنازعات المتعلقة بالتحصيل ضمن مدونة تحصيل الديون العمومية وذلك في

المواد 119 - 121 وتتمثل في:

- قانونية الإجراءات المتخذة من حيث الشكل.
 - عدم اعتبار أدعاءات يكون قد تقدم بها الملتزم.
 - وحالة مطالبة الغير بالمنقولات المحجوزة أو مطالبة المعني بفصل أشياء غير قابلة للحجز.
- والسؤال المطروح هل تحديد المشرع لهذه المنازعات في مدونة التحصيل وارد على سبيل الحصر أو

المثال؟

على الرغم من أن تحديد المشرع كان على سبيل الحصر إلا أنه من خلال نفس المدونة وتطبيقاتها

العملية، وكذا إفرزات العمل القضائي نجد أن مجالات المنازعة متعددة تخرج عما ورد في المواد 119-

(1)- ظهير شريف رقم 1-00-175 صادر في 03 ماي 2000 بتنفيذ القانون رقم 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

121، وللوقوف على الإطار العام لنطاق منازعات التحصيل يتم التمييز بين نوعين من المنازعات: منازعات متعلقة بإجراءات التحصيل، ومنازعات إيقاف التحصيل.

الفقرة الأولى: منازعات إيقاف إجراء التحصيل:

تصبح الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول مستحقة واجبة الأداء عند الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في التحصيل طبقا للمادة 13 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فلا يكون لأي تظلم أو دعوى أثر موقف للتحصيل، غير أن هذا المبدأ العام ترد عليه بعض الاستثناءات التي سنها المشرع المغربي فمن خلالها يمكن تأجيل الوفاء بالضريبة، ويقع حق المكلف في الاستفادة من إيقاف التحصيل لديونه الضريبية ضمن شروط شكلية وأخرى موضوعية.

أما فيما يخص منازعات الاسترداد فلم يتطرق لها المشرع المغربي في المدونة العامة للضرائب باستثناء نصه على حالتى الاسترداد فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل بموجب المادتين 240، 241⁽¹⁾، أما استرداد الضرائب المباشرة فلم يتطرق لها المشرع حتى ضمن مدونة التحصيل وفي هذه الحالة يرى الأستاذ عبد القادر التغيلاتي⁽²⁾ بأن يلجأ المكلف المعني بالاسترداد إلى رفع دعوى استعجاليه في الموضوع لإيقاف التحصيل دون اشتراط رفع دعوى في الموضوع، وعلى العموم فإن هذا الحل أيضا لا يصلح في ظل وجود مدونة التحصيل لأنها جعلت صلاحية طلب إيقاف التحصيل من صميم اختصاص الإدارة الضريبية ممثلة في الخازن العام ومن هم تحت إمرته.

(1) - محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليل، المرجع السابق، ص 121.

(2) - عبد القادر التغيلاتي، المرجع السابق، ص 57.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

أما الأستاذة سعاد بنور⁽¹⁾ فتري بأنها أمر إجباري يرجع فيه إلى تطبيق الأحكام الواردة في الفصل 66 من قانون الالتزامات والعقود التي تنص على أن من تسلم أو حاز شيئاً أو قيمة أخرى مما هو مملوك للغير، دون سبب يبرر هذا الإثراء يلزم برده لمن أثري على حسابه، و هو الحل الأقرب للصواب .
وعليه خلافاً لما هو سائد في القانون الجزائري فإنه لا وجود لمنازعة استرداد المبالغ المدفوعة دون وجه حق في المنظومة الجبائية بالمغرب، وهذا الأمر يشكل فجوة في نظام حل المنازعات الضريبية في المغرب يرجى التفتن إليه لأنه أمر وارد، إذ يبقى قانون الالتزامات والعقود نصاً عاماً قد لا يصلح للتطبيق على منازعة تعرف بخصوصيتها.

أولاً: حق المكلف في إيقاف التحصيل:

منح المشرع لكل شخص مكلف بأداء دين ضريبي أن يلجأ إلى المحاسب المكلف بالتحصيل من أجل وقف مطالبته بأداء الدين أو متابعته بأي إجراء من إجراءات التحصيل، وذلك إلى حين الفصل في تظلمه المتعلق بالدين، أو صدور حكم في الدعوى المرفوعة أمام الجهة القضائية المختصة وقد أقر هذا الحق لحماية الحقوق المالية للمدين الذي يرى أن تسديد الدين المطالب به في الوقت الحالي سيؤثر سلباً على توازنه المالي، وقد حدد المشرع الشروط الشكلية والموضوعية ضمن المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية بقوله: «...إلا أنه يمكن للمدين الذي ينازع كلاً أو بعضاً في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الآجال المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها».

(1) - سعاد بنور، المرجع السابق، ص 203.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

1- الشروط الشكلية:

وتتمثل هذه الشروط في مايلي:

أ- يجب أن يقدم التظلم من صاحب الصفة القانونية وهو الشخص المكلف بالضريبة الذي لا ينازع في

صفته كمكلف لأن هذا الأخير يستفيد من هذا الحق دون شرط التظلم المسبق.

ب- أن يقدم طلب إيقاف التحصيل خلال الآجال القانونية مع العلم أن المشرع لم يكن واضحا في تحديدها

كما هو الشأن بالنسبة للمشرع الجزائري، بل أرجعها إلى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل فهل

يقصد بها الآجال الواردة في مدونة التحصيل أو في مدونة الضرائب أو غيرها مع العلم أن لكل نص

مجموعة من الآجال المتعددة لا يمكن وضعها في نسق واحد، لذلك كان من الأولى أن يحددها بوقت

رفع التظلم الأصلي كما فعل المشرع الجزائري.

ج- أن يوجه إلى الجهة المختصة وهي التي لم يحددها المشرع أيضا فهل يوجه التظلم إلى القابض أم

الخازن العام الجهوي أو الإقليمي أو إلى مدير الضرائب؟

بالرجوع إلى المذكرة المصلحية رقم: 04/06 ح.ع.م المؤرخة في 06 يناير 2006 حول كيفية منح

تسهيلات في الأداء، ونجدها قد نصت على أن يتم توجيه الطلبات إلى القابض لتوفره على دراية كاملة لملف

المكلف المدين.

2- الشروط الموضوعية:

وهي الضمانات التي يجب أن يقدمها المكلف المدين حسب نص المادة 117 السالف الذكر ويجب أن

تؤمن هذه الضمانات تحصيل الديون المتنازع عليها، والهدف من هذا الشرط هو التصدي للمطالبات التي

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

يهدف من ورائها بعض المكلفين الحصول على وقت إضافي لتبديد الأموال وإخفائها حتى يثبت إعساره ولا تخضع لامتياز الخزينة.

ويعد هذا الشرط ضروريا من أجل قبول طلبه الرامي إلى إيقاف تحصيل الدين الضريبي ذلك أن عدم تقديم هذه الضمانات أو تقديمها بقدر غير كافي تجعل طلبه مرفوضا وتفتح المجال للمحاسب لإتمام التحصيل لحين استفاء الدين⁽¹⁾.

أما في حالة رفض الطلب فعلى الرغم من أن المشرع لم ينص على إمكانية اللجوء إلى القضاء نجد أن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تعترف بحق المكلف في رفع دعوى استعجاليه أمام القضاء الاستعجالي، ففي قرارها الصادر في 2006/03/01 نصت على ما يلي: «طلب إيقاف إجراءات التحصيل طلب استعجالي بطبيعته، يهدف إلى وقف المتابعات التي تهدد المركز المالي للطالب المدين في انتظار البت في دعوى الموضوع المتعلقة بالطعن إما في الوعاء الضريبي أو في إجراءات التحصيل، مما يجعله إجراء وقتيا لا مساس له بالجواهر ولو بني على أسباب موضوعية تبرر تقديمه لأن القاضي في هذه الحالة لا يناقش تلك

(1) - حدد المشرع المغربي هذه الضمانات على سبيل المثال لا الحصر في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية: " يمكن تكوين الضمانات المشار إليها في المادة السابقة على شكل: - إيداع في حساب الخزينة. - سندات ممثلة لحقوق دين المنصوص عليها في القانون رقم 94.35 المتعلقة ببعض سندات الدين القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.95.3 بتاريخ 24 من شعبان 1415 26 يناير 1995. - سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة. - كفالة بنكية، - سند التخزين، - رهن أصل تجاري، - تخصيص عقار للرهن الرسمي.

يمكن للمدين أن يعرض أشكالا أخرى من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل ويتحمل الملزم صوائر تكوين الضمانات".

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الأسباب وإنما يلتمس فقط ظاهر المستندات المدلى بها للوقوف على مدى جدية المنازعة ذات العلاقة بالحق المراد حمايته»⁽¹⁾.

وفي هذا الصدد لا يشترط وجود تظلم إداري مسبق لأن الضرورة والاستعجال لا يتلاءمان وشرط التظلم المسبق بشرط أن تكون هناك دعوى في الموضوع وهو الموقف الذي تبنته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها الصادر في 28/01/2004: «طلبات إيقاف إجراءات الاستخلاص غير مقيدة بمسطرة المطالبة المنصوص عليها في مدونة التحصيل لاكتسائها طابعا استعجالي يستوجب البت فيها على وجه السرعة»⁽²⁾.

ثانيا: إيقاف التحصيل وفقا للسلطة التقديرية للإدارة:

نص المشرع على إمكانية إيقاف التحصيل بناء على السلطة التقديرية للإدارة وقد جاءت المذكرة المصلحية الصادرة عن الخازن العام لتبين شروط هذا الإجراء الذي يمكن أن يلجأ إليه المكلف المدين الذي لا ينازع في المبالغ التي في ذمته ولكن يقدم ما يبرر أنه يمر بوضعية مالية صعبة تجعله غير قادر على

(1)- المجلس الأعلى، قرار الغرفة الإدارية عدد 193، المؤرخ في 01 مارس 2006، المنتقى في عمل القضاء في المنازعات الإدارية، إعداد مديرية الشؤون المدنية، وزارة العدل، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية، والقضائية، يوليو 2010، ص112.

- كما قضت في قرار آخر رقم 223، بتاريخ 08 أبريل 2009 بمايلي: ((إن تأسيس الطلب الاستعجالي بإيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي على أسباب موضوعية لا تعني المساس بالموضوع ولا تعد منازعة في الجوهر مادام المطلوب هو اتخاذ إجراء وقتي))، التقرير السنوي للمجلس الأعلى لسنة 2009، مركز النشر والتوثيق القضائي بالمجلس الأعلى، مطبعة أمنية، الرباط، 2010، ص132.

- وهو نفس الموقف الذي أيدته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، ملف عدد 2/06/41، بتاريخ 18 ديسمبر 2006، المنتقى في عمل القضاء في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص186.

(2)- المجلس الأعلى، قرار الغرفة الإدارية، عدد 61، بتاريخ 28/01/2004، المرجع نفسه، ص 123.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الأداء في تاريخ الاستحقاق، مما يجعل المحاسب المكلف بالتحصيل يوافق على التأجيل أي يقدم له تسهيلات في الأداء⁽¹⁾.

وقد نصت المذكرة المصلحية رقم 04/06 الصادر بتاريخ 06 يناير 2006 عن الخازن العام والمتعلقة بالتسهيلات في الأداء على أنه: «لا يحق لأي كان أن يوقف أداء الضريبة أو يعرقل إجراءات التحصيل المتخذة في هذا الشأن، إلا أنه يمكن للمحاسبين المكلفين بالتحصيل وتحت مسؤولياتهم وبناء على تقديم ضمانات أن يمنحوا تسهيلات للملزم الذي يعاني صعوبات مالية وذلك على شكل إيقاف الأداء أو الأداء بأقساط».

أما فيما يخص شرط الاستفادة من هذا الإجراء فعلى الرغم من عدم تحديدها بشكل واضح فبالرجوع إلى المذكرة المصلحية السالفة الذكر تضمنت شرطين تتقارب مع التي وضعها المشرع الجزائري:

1- تقديم طلب الاستفادة من التسهيلات في الأداء ويجب أن يكون مكتوباً ولا يمكن اعتباره تظلماً في هذه الحالة لأن المكلف لا ينازع وإنما يتقرب للإدارة للاستفادة من هذه الميزة، ويتم تسجيل هذا الطلب في سجل خاص بالتسهيلات في الأداء على مستوى القباضة⁽²⁾ وتفتح له بطاقة تسمى بطاقة المعلومات تتضمن أكبر قدر ممكن من المعلومات حول المكلف ودمته المالية.

(1)-يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الأول، يناير 2012، طوب بريس، الرباط، 2012، ص34.

- سعاد بنور، المرجع السابق، ص214.

(2)- نصت المذكرة رقم 11 بتاريخ 14 مارس 2000 المتعلقة بتنظيم العمل بالقباضات على وجوب تخصيص مكتب لتلقي طلبات الملزمين وشكاياتهم، وهو ما أكدته المذكرة رقم 504 بتاريخ 03 يوليو 2001 المتعلقة بطريقة معالجة الشكايات والتظلمات المقدمة من طرف الملزمين.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

2- تقديم المكلف صاحب الطلب لضمانات وفقا لما حددته المادة 118 من مدونة التحصيل كما سبق

توضيحها والتي تخضع للسلطة التقديرية للمحاسب الذي يملك صلاحية القبول أو الرفض.

ويخضع المحاسب في ممارسة صلاحية قبول أو رفض التسهيلات لسلطة الخازن الجهوي الرئاسية

بحيث تتم موافاته شهريا بلائحة التسهيلات الممنوحة خلال تلك المدة⁽¹⁾.

الفرع الثاني: منازعات إجراءات التحصيل:

يمكن للمكلف المتضرر من سلطة الإدارة في مجال التحصيل أن ينازع في إجراءات التحصيل المتخذة

في حقه والتي تأخذ عدة أشكال هي الأخرى، فقد تتعلق بمنازعات ضد أعمال المتابعة، أو تلك المتعلقة

بوجود الالتزام بالأداء أو بمنازعات حول الامتياز.

الفقرة الأولى: المنازعة ضد أعمال المتابعة:

تحتل هذه المنازعة حيزا هاما في المنازعات المتعلقة بالتحصيل وتتضمن الطعن في إجراء أو إجراءات

التحصيل الجبري كالطعن في الإنذار القانوني⁽²⁾ أو الحجز، أو البيع وغيرها من الإجراءات التي يباشرها

القابض ضد المكلف المدين من أجل استخلاص الدين الضريبي، وتتشأ مثل هذه المنازعات إما في حالة

عدم احترام القابض للترتيب الوارد في القانون أثناء مباشرته لهذه الإجراءات كعدم احترام الآجال والشكليات

الواجب تطبيقها أثناء القيام بكل إجراء وفقا لما هي محددة في مدونة تحصيل الدين العمومية.

(1)- يونس معطاء، المرجع السابق، ص35.

(2)- وهو ما أكدته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في القرار عدد 503، المؤرخ في 23 جوان 2004: "عدم ثبوت توصل

الملزم بالإشعار بدون صائر يجعل غرامات التأخير المفروضة غير قانونية وبمجرد تدوين الإجراءات المتعلقة بتاريخ

توجيه الإشعار بقائمة مستخرج الجداول غير كاف للقول بحصول التبليغ المبرر بفرض الغرامات"، المنتقى من عمل

القضاء في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص120.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وهذا ما قضت به الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في 21 جانفي 2001 بقولها: «عدم ثبوت احترام تدرج التحصيل وذلك بتبليغ الإنذار القانوني للمخاطب بالأداء قبل سلوك مسطرة الإكراه البدني تجعل إجراءات التحصيل معيبة»⁽¹⁾، فعدم قانونية أي إجراء يضيفي إلى إلغاءه مع بقية الإجراءات اللاحقة له دون إلغاء الإجراءات السابقة متى ثبت صحتها وأن إلغاء المحكمة المختصة للإجراء المطعون فيه لا يمنع المحاسب المكلف بالتحصيل من إعادته وتصحيحه داخل الآجال القانونية محترما الشكليات المتطلبة قانونا⁽²⁾.

الفقرة الثانية: المطالبة بالأشياء المحجوزة:

قد يحدث أن ينفذ المحاسب في إطار إجراءات التحصيل الحجز على الأموال الموجودة تحت حيازة المدين على أساس أنه المالك لها ثم يتبين أن الأمر لا يعدو أن يكون حيازة فعلية من قبل المكلف لأشياء مملوكة قانونا للغير مما يسمح لهذا الأخير بالحق في منازعة الإدارة وطلب استرداد الأشياء المحجوزة والتي تكون تحت ملكيته وفقا للمادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وما يلاحظ على المشرع في هذا النص أنه تحدث على طلب استرداد المنقول دون العقار على الرغم من أهميته إلا أن هذا الأمر غير وارد لأنه لن يتم الحجز على العقار إلا بعد التثبيت من أن ملكيته ترجع للمكلف المدين محل المطالبة، وعليه فلا يمكن حجز عقار بمجرد أنه تحت حيازته فالقاعدة تقول الحيازة في المنقول سند الملكية.

كما أجاز للمكلف المدين ذاته إمكانية المطالبة برفع الحجز ولكن على الأشياء غير قابلة للحجز طبقا لمقتضيات المادة 46 من مدونة التحصيل كأن يتم الحجز على عقار يستغل كسكن رئيسي للمكلف المدين

(1)- المجلس الأعلى، قرار الغرفة الإدارية عدد 53، مؤرخ في 2004/01/21، المرجع نفسه، ص 119.

(2)- عبد الرحيم حزيكر، الرسالة السابقة، ص 294.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

ولا تتعدى قيمته 200.000 درهم أو الحجز على آلات علاجية يحتاجها المكلف وعائلته في العلاج وغيرها⁽¹⁾.

وأكدت المادة 121 من مدونة التحصيل أن مطالبة الغير بالأشياء المحجوزة أو مطالبة المكلف المدين نفسه يجب أن تكون مدعمة بجميع الحجج اللازمة وتوجه إلى الخازن العام أو من يمثله بالبريد المضمون مع إشعار بالوصول، وله صلاحية الفصل في التظلم خلال ستين يوما (60) من تاريخ وصوله وإذا ما تم رفض الطلب أو في حالة انقضاء الأجل دون رد يمكن للمكلف المعني أو الغير حسب الحالة رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال أجل ثلاثون يوما (30) من تاريخ الرفض أو انقضاء الأجل تحت طائلة عدم القبول.

والجدير بالذكر أن المشرع المغربي خالف المشرع الجزائري في تنظيم هذه الجزئية من عدة زوايا:

1- من حيث الشخص الذي له حق طلب رفع الحجز والاسترداد منحه للغير وللمكلف في حين أن المشرع الجزائري منحه للمكلف فقط، ومن حيث المجال نجده قد اقتصر فقط على المنقولات المملوكة للغير وعلى الأشياء غير قابلة للحجز بالنسبة للمكلف، فكان نطاقه جد محدود، في حين المشرع الجزائري صحيح حصرها في المنقول لكنه لم يحدده.

(1) - حددت المادة 46 من مدونة تحصيل الديون العمومية الأموال غير القابلة للحجز بقولها: "تكون غير قابلة للحجز لتحصيل الديون المشار إليها في هذا القانون:

- فراش النوم والملابس وأواني الطبخ اللازمة للمحجوز عليه وعائلته. - السكنى الرئيسية التي توي عائلته على أساس ألا تتعدى قيمتها مائتي ألف درهم 200.000 درهم. - الكتب والأدوات لمهنة المحجوز عليه. - المواد الغذائية المخصصة لتغذية المحجوز عليه ولعائلته لمدة شهر واحد. - الحيوانات مصدر قوت المحجوز عليه وكذا العلف الضروري لتربيتها. - الأشياء الضرورية للأشخاص المعاقين أو التي تخصص لعلاج المرض".
وقد راعى فيها المشرع الحد الأدنى للمعيشة والظروف الإنسانية للمحجوز عليه وعائلته.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

2- وفيما يخص وقف عملية الحجز والبيع فقد قضى المشرع الجزائري بأن هذا الطلب يوقف عملية البيع لحين الفصل في الموضوع أما المشرع المغربي فإنه جعل الأمر تحت السلطة التقديرية للإدارة أي جوازي على الرغم من أهمية الإجراء كما نصت عليه المادة 121 فقرة 04 بقولها: «يمكن إيقاف تنفيذ بيع الأشياء المطالب بها إلى حين البت النهائي في المطالبة أو طلب الفصل» وإن كان الأصل فيه إلزامية وقف التنفيذ.

الفقرة الثالثة: شروط التظلم في هذين النزاعين:

حدد المشرع المغربي شروط شكلية وأخرى موضوعية لممارسة الطعن الإداري في الحالتين السابقتين وذلك ضمن المادتين 118 و120 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

أولاً: الشروط الشكلية:

أ- أن يتم توجيه تظلم مكتوب إلى الخازن العام أو من يفوضه أما فيما يخص طريق توجيه الطلب فلم يحددها المشرع إن كانت برسالة مع إشعار بالوصول أو عن طريق الإيداع مباشرة، ولكن بالرجوع إلى نص المادة 120 فقرة 02 في تحديدها لأجل الطعن استعمل المشرع عبارة: (من تاريخ توصلها بالمطالبة) وهي عبارة يستعملها في حالة الإرسال بالبريد.

ب- أما فيما يخص الأجل فقد حدده المشرع بستين (60) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ الإجراء بفواتها يكون التظلم مرفوضاً.

ثانياً: الشروط الموضوعية:

يجب أن يقدم التظلم مدعماً بالمستندات التي تثبت وجود الضمانات الكافية لتأمين الوفاء بالدين وقد حددها المشرع في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية كسندات الدين القابلة للتداول، الكفالة

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

البنكية، سندات التخزين، رهن أصل تجاري وغيرها... ، والجدير بالذكر أن اشتراط المشرع المغربي لتقديم ضمانات تغطي أصل الدين الضريبي في مثل هذه المنازعات، خلافا للمشرع الجزائري الذي يشترط فقط الإثبات من طرف المكلف بالضريبة فيه مبالغة لأن مثل هذه الضمانات تقدم مثلا في حالة إيقاف التسديد وتأجيله صحيح، لكنها لا يمكن تصور تقديمها لإثبات خطأ الإدارة في إجراء من إجراءات المتابعة أو أنها أخطأت في أحقية الدين أم لا، لذلك كان من الأولى على المشرع المغربي اشتراط وجود وسائل إثبات كافية لتأكيد خطأ الإدارة في الجانب الشكلي أو الموضوعي لإجراء التحصيل الجبري.

أما فيما يخص الأجل الممنوح للإدارة للرد هو ستون (60) يوما الموالية لتاريخ وصول التظلم، كما أجاز المشرع المغربي للمكلف الذي لم يرضه موقف الإدارة بمعنى حالة الرفض أو فوات الأجل دون رد، فيمكنه رفع دعواه أمام القضاء المختص مع العلم أنه لم يحدد ميعادا لرفع الدعوى كما أنه لم يحدد الجهة المختصة هل المحاكم العادية أم المحاكم الإدارية واكتفى بعبارة: «يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة المختصة»، فكان من الأجدر تحديد موعد دقيق حتى لا يضيع حق المكلف تحت أية حجة كانت، وحتى يكون له علما مسبقا بالأجال حتى لا يهدر حقه.

أما تحديد المحكمة المختصة فطالما خضع النزاع في هاتين الحالتين لوجوبية التظلم المسبق فإنه من المنطقي أن يختص به القضاء الإداري ممثلا في المحكمة الإدارية، وهو ذاته الموقف الذي أقره القضاء الإداري ممثلا في المجلس الأعلى حيث جاء في قرار صادر عن غرفته الإدارية بتاريخ 2002/04/25:

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

«كل نزاع ينشأ عن إجراءات التنفيذ التي تقوم بها الخزينة العامة لتحصيل الضرائب ومن ذلك الحجز بين يدي الغير يبقى من اختصاص المحكمة الإدارية ولو تعلق الأمر بشركة تخضع لمسطرة المعالجة»⁽¹⁾.

الفقرة الرابعة: المنازعة في وجود الالتزام بالأداء:

يمكن للمكلف بالأداء الإيداع بأنه لا حق للإدارة في تنفيذ الجدول الضريبي أي سند الدين بسبب حصول حدث بعد إبلاغه به، كادعائه بدفع ما عليه، أو أن حق الإدارة في الاستخلاص انقضى بأحد الأسباب القانونية لانقضاء الحق في المادة الجبائية كالتقادم أو الإبراء الكلي أو الجزئي من الدين الضريبي. وعليه تتعلق هذه المنازعة بمدى وجود الالتزام من عدمه، فقد يحدث أن يقوم المدين بأداء نفس الدين جزئيا أو كليا ومع ذلك يقوم المحاسب المكلف بالتحصيل بمطالبته بنفس الدين المؤدى، لأجل ذلك سمح المشرع لهذا المدين أن ينازع المحاسب من أجل ما سبق أدائه شريطة توافر ما يثبت واقعة الأداء، لذلك فإن المنازعة في هذا الإطار لا تنصب على صحة إجراءات التحصيل ولكنها تتعلق بعدم أحقية المحاسب بدين ضريبي سبق أدائه⁽²⁾.

وقد عرفت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى الأداء في قرارها الصادر في 2002/05/16 بقولها: «الأداء الذي قصده المشرع في الفصل 27 من قانون المالية لسنة 1998 - 1999 هو الأداء الذي يبرئ ذمة الملزم بالضريبة من أنواع الضرائب التي حددها النص المذكور وأن تقديم شيك إلى الخزينة العامة وهو

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، عدد 290، بتاريخ 25 أبريل 2002، المنتقى من عمل القضاء في المنازعة الإدارية، المرجع السابق، ص 113.

(2)- فاطمة المعاشي، وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق أكادال، جامعة محمد الخامس، الرباط، 2001/2000، ص 222.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

دون رصيد لا يشكل أداء بالمفهوم القانوني للنص الضريبي المشار إليه بصرف النظر عن مفهوم الأداء في القوانين الخاصة»⁽¹⁾.

الفقرة الخامسة: النزاع حول الامتياز:

الامتياز هو حق وألوية يمنحها القانون على أموال المدين نظرا لسبب الدين وينشأ هذا الحق بواسطة المشرع حيث لا وجود له خارج نص القانون ويمكن أن يكون عاما يرد على أموال المدين كلها أو خاصا لا يرد إلا على أموال معينة.

وفي إطار تحصيل الديون العمومية والضرائب تتمتع الخزينة العامة ابتداء من تاريخ الشروع في التحصيل بامتياز على أموال المكلف المدين، فإذا حدث نزاع حول ترتيب الامتيازات المحددة في المادة 105 من مدونة التحصيل بحيث ينتقل النزاع بين دائني هذا المكلف فيثور الخلاف حول من له الأسبقية، فقد منح المشرع المغربي في مدونة التحصيل للخزينة العامة الحق في استيفاء ديونها بالنسبة للمنقولات والثمار الناتجة من الانتفاع من العقارات⁽²⁾، ولا يشترط في هذا النزاع تظلماً لأنه يدخل في اختصاص القضاء العادي.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، عدد 331، المؤرخ في 16 ماي 2002، المنتقى في عمل القضاء في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 113.

(2)- أمينة جبران، دعوى القضاء الشامل في القانون المغربي، المرجع السابق، ص 69.

- المادة 105 من مدونة تحصيل الديون العمومية: "لتحصيل الضرائب والرسوم تتمتع الخزينة ابتداء من تاريخ الشروع في تحصيل الجدول أو قائمة الإيرادات بامتياز على الأمتعة وغيرها من المنقولات التي يملكها المدين أينما وجدت، وكذا على المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لاستغلالها".

- المادة 106 من مدونة تحصيل الديون العمومية: "لتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على العقارات تتمتع الخزينة علاوة على ذلك بامتياز خاص يمارس على المحاصيل والأكرية وعائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة أيا كان مالكاها".

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

المطلب الثالث:

نطاق منازعات الاستخلاص في التشريع التونسي

إن الهدف من إنشاء الضريبة وتوظيفها على المطالب هو تمويل خزينة الدولة بمبالغ الضريبة التي يمكن استخلاصها، وبما أنها لا تعدو أن تكون دينا مثل الديون المدنية من حيث طبيعتها، غير أن الاستخلاص يضع الإدارة في مواجهة الأفراد وهو ما يستوجب قدرا كبيرا من الفاعلية في التنفيذ باعتبار أن الأمر يتعلق بالمال العام وضرورة تمويل خزينة الدولة، لذلك فإن عملية الاستخلاص تتم وفقا لإجراءات من الواجب احترامها حتى لا تهدر حقوق المطالب بالأداء.

فبعد معاينة الدين الضريبي وتصفيته يصدر الأمر بالقبض من طرف وزير المالية بموجب جدول والذي على ضوءه يتولى المحاسب العمومي عملية التحصيل ويتحمل كامل المسؤولية عن هذه العملية وفقا للفصل 15 من مجلة المحاسبة العمومية: «إن المحاسبين العموميين مسئولون شخصيا وماليا عن العمليات المكفون بإنجازها وعن القيام بالمراقبة المناطة بعهدتهم وكذلك عن صيانة الأموال وحفظها والقيم والمنتجات والمواد التي تعهد إليهم».

ومع ذلك قد يثبت عسر المطالب بالأداء فيعجز عن الوفاء بالدين، كما يمكن للإدارة الجبائية ألا تعثر على ممتلكات للمطالب بالأداء أو يكون غادر مقره وأصبح مجهول الموطن مما يجعل التنفيذ مستحيلا، فلا بد للمحاسب العمومي أن يطلب من الإدارة المركزية بموجب مطلب معلل طرح مبلغ الدين نهائيا إذا لم يبق أمل لإمكانية التحصيل، وعلى ضوءها يصدر وزير المالية قرارا يقضي بالطرح فتنقل المبالغ المعنية من دفاترها المسجلة إلى دفتر خاص بالديون التي أجل استخلاصها لسبب ما، فإذا كان الطرح وقتي فيبقى على

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

عائق المحاسب العمومي مسؤولية تتبع وضعية المدين بأن يحقق فيها كل ثلاث (03) سنوات إلى أن يسقط الدين بالتقادم.

أما في الحالة التي يتعذر فيها الاستخلاص طواعية فإنه يتم استخدام الطرق الجبرية أو ما يسمى بالاستخلاص قسرا، وقد نص الفصل 26 من مجلة المحاسبة العمومية على ما يلي: «يتم جبر المطلوبين بالطرق القانونية على تسديد ما بذمته من ديون عمومية ويكون ذلك بمقتضى بطاقة تنفيذية.

طريقة الجبر تضبطها التراتيب الخاصة بكل صنف من أصناف تلك الديون.

وإن وجدت أصناف لم تتخذ بشأنها طريقة خاصة فإن جبايتها الجبرية تكون بمقتضى بطاقة إلزام

يصدرها المحاسب العمومي المختص ويوقع عليها وزير المالية لتصير نافذة...»

وعليه من صلاحيات المحاسب العمومي إصدار سندات تنفيذية يصادق عليها وزير المالية، وتختلف

السندات التنفيذية الإدارية عن السندات المدنية والمتمثلة في الأحكام والأوامر القضائية ولا يعترف القانون

بمثلها في المجال الضريبي، ويجب أن تتضمن السندات مجموعة من البيانات مع العلم أن المشرع التونسي

لم يحددها ومع ذلك يكفي الحد الأدنى منها.

ويجوز الطعن في سندات التنفيذ خلال ثلاثة (03) أشهر من تاريخ التبليغ بها ويرفع الطعن أمام

محكمة الاستئناف الكائن بدائرتها مقر مكتب المراقبة الجبائية الصادر عنه السند.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

المبحث الثالث:

تقييم إجراء التظلم المسبق في منازعات الضرائب المباشرة

تظهر أهمية التظلم المسبق أمام الإدارة دون أدنى شك من المكانة المميزة التي يحتلها هذا الإجراء في المنازعة الضريبية باعتباره من أهم الضمانات الأساسية التي حولها المشرع الجزائري والمغربي للمكلف بالأداء خلافا لما هو سائد في التشريع التونسي، وذلك بغية تحقيق أكبر قدر ممكن من الحماية لحقوق المكلفين وصيانتها من تعسف الإدارة الضريبية، والواقع أن ممارسة التظلمات الإدارية على مستوى منازعات الضرائب المباشرة بصفته إجراء إلزامي كما سبق بيانه له جوانب إيجابية وأخرى سلبية ولعل هذا ما جعل المشرع التونسي يبتعد عن تطبيقها في هذه المنازعات.

وهو ما سيتم التطرق إليه من خلال المطلبين التاليين:

- المطلب الأول: التظلم الإداري آلية ضرورية لحسم المنازعة في الضرائب المباشرة.
- المطلب الثاني: معوقات التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة.

المطلب الأول:

التظلم الإداري آلية ضرورية لحسم المنازعة في الضرائب المباشرة

تظهر أهمية التظلم المسبق في منازعات الضرائب المباشرة بمساهمة في فض عدد لا يستهان به من المنازعات خلال مرحلة النزاع الإداري، بما يعود بالفائدة على جمهور المكلفين بالضريبة في حالة منازعتهم لإدارة الضرائب سواء في ما يتعلق بأساس الضريبة أو تحصيلها، كما أنه يعمل على خلق حوار بين الإدارة

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

والمكلف بالإضافة إلى تمكين الإدارة من إجراء رقابة ذاتية على مصالحها مما يخفف العبء على الجهاز القضائي فيتعدى كونه مجرد إجراء شكلي مقصود لذاته.

الفرع الأول: مزايا التظلم المسبق بالنسبة لجمهور المكلفين بالأداء:

عادة ما يفضل المكلف بالضريبة اللجوء إلى الإدارة الضريبية مباشرة وذلك لعدة أسباب نذكر منها:

1- أنه شرط وجوبي قبل ممارسة الطعن القضائي.

2- يتميز القانون الضريبي بطابعه المعقد والمتشعب بالإضافة لخضوعه لتعديلات سنوية كبرى ففي كل سنة مالية جديدة تمتد يد المشرع لإدخال تعديلات تمس الضرائب بجميع أنواعها وحتى إجراءات فض منازعات الناشئة عنها سواء في مرحلة تحديد الأساس أو التحصيل، وهو ما يصعب على المكلف فهمها في كثير من الأحيان⁽¹⁾، بما يخلف حالة توتر دائم بينه وبين إدارة الضرائب لإحساسه بعدم الاستقرار الضريبي. فإنشاء ضرائب جديدة يثير صعوبات لا حصر لها للمكلف، فقد أثبت الواقع العملي أن لمسألة استقرار القوانين دور كبير في تقبلها وهو ما يجعل الأحكام الضريبية القديمة أكثر قبولا من الجديدة عند المكلفين بها نظرا لتعودهم عليها وهو ما يسمى بظاهرة التخدير الضريبي⁽²⁾، الأمر الذي يؤدي إلى خلق حاجة متكررة لدى المكلفين بالأداء للجوء لإدارة الضرائب قصد التماس الإيضاحات الضرورية حول الضرائب التي فرضت عليهم.

3- مرونة الإجراءات الإدارية عند تقديم التظلم .

4- أضف إلى ذلك أن المكلف يتقاضي بواسطة التظلم المسبق طريقا صعبا سيضيع فيه الكثير من الوقت والجهد والمال ويحقق بذلك مقصده بسهولة، كما يمكنه الإطلاع على موقف الإدارة من النزاع إذا ما ردت

(1)- MARTINEZ (J.C.) , lettre ouverte aux contribuables, p.83 .

(2)- GAUDMET (P.M.), Finances publiques, edition Montchrestien, Paris, 1981, p. 132.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

على تظلمه فيقف على حقيقة العناصر الفنية والتقنية في المحاسبة التي يصعب عليه اكتشافها وفهمها لوحده خاصة مع تكرار تعديل القوانين الضريبية، وتتضح له الدوافع والاعتبارات التي أدت إلى اتخاذ ذلك القرار من طرف إدارة الضرائب⁽¹⁾.

5- أنه يمد جسور التواصل بين المكلف بالضريبة وأهل الخبرة والاختصاص في ما استشكل عليه في قضيته.

الفرع الثاني: يساعد على خلق حوار بين الإدارة الضريبية والمكلف بالأداء:

يعمل التظلم الإداري المسبق الذي يرفعه المكلف في مادة المنازعات الضريبية على إثراء الحوار ومد جسور التواصل بينه وبين الإدارة الضريبية، فيمكن للإدارة حل عدد كبير من المنازعات قبل وصولها إلى القضاء، كما أنه يغير من وجهة نظر المكلفين واعتقادهم بأن الضريبة تفرض من منطلق الإكراه والإذعان غير الرضائي، فكلما تحسنت شروط الحوار كلما حصل تقبل للضريبة من طرف المجتمع المدني.

وبغض النظر عن قيمة النص القانوني في المجال الضريبي، فلا يمكن أن تكون له أية فعالية طالما لم تتمتع الفئة المخاطبة به بالوسائل والشروط التي تمكنهم من فهمه واستعماله بشكل سليم، وعليه فمن واجب الإدارة فتح حوار مباشر وخلق تواصل مستمر بينها وبين المكلف⁽²⁾ والعمل على توعيته بحقوقه وواجباته وحتى لا يشعر بأنه أمام إدارة عدوة بل أمام جهة يتفاعل معها وتساعدته وتعمل إلى جانبه.

كما أنه يعزز من نزاهة الإدارة الضريبية في نفوس المكلفين فتزداد ثقتهم بها إذا ما فصلت في التظلم من منطلق الحيادة والنزاهة بعيدا عن التعصب والهوى الشخصي، فضلا عن تجنب الإدارة الأحكام القضائية التي تقضي بإلغاء قراراتها مما قد يسبب لها إحراجا وظيفيا وضرازا ماليا خاصة عند رد المبالغ التي دفعت

(1)- د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص312.

(2)- SBIHI (M.), ((Le contentieux Fiscal Au Maroc «évaluation d'une expérience»)), revue tunisienne de fiscalité, centre d'études fiscales, faculté de droit Sfax, p.121.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

وثبت بطلان سند دفعها، كما يؤدي إلى عدم اعتبار الإدارة الضريبية خصما في حد ذاتها فهي جهاز يعمل على السهر على التطبيق السليم للقانون بما يتفق مع قواعد العدالة والمساواة⁽¹⁾.

كما أن اللجوء إلى التظلم يقلل من فرصة الصدام بين المكلف والإدارة الضريبية خاصة في حالة قبولها للتظلم فتظهر بمظهر الذي يحترم القانون ويعمل بأحكامه، ولو ترتب على ذلك الإلغاء أو السحب وفي ذلك إعلاء لشأن الإدارة لدى الأفراد، واستشعارهم لحسن النية في تعاملهم معها الأمر الذي يؤدي إلى مزيد من التعاون بين الإدارة والأفراد مما يحقق المصلحة العامة⁽²⁾.

الفرع الثالث: تمكين الإدارة الضريبية من إجراء رقابة ذاتية:

إلى جانب الدور الفعال الذي يؤديه التظلم في تسوية المنازعات والخلافات التي تطرأ على علاقة المكلفين بإدارة الضرائب، فهو يشكل ضمانا أساسية هدفها الحفاظ على حقوق المكلفين بالضريبة وحمايتهم من تعسف الإدارة، فدراسة التظلم من طرفها يسمح لها بتدارك أخطائها خصوصا في الحالات التي تكون فيها واضحة بصورة جلية وكثيرا ما تفضل الإدارة إنصاف المكلفين بالضريبة بدلا من اللجوء إلى القضاء⁽³⁾.

(1) - مصطفى رشدي شيحة، المرجع السابق، ص 711-712.

(2) - عبد العزيز عبد المنعم خليفة، إلغاء القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة، المركز القومي للإصدارات القانونية، 2008، ص 682.

(3) - وفي هذا الشأن أوضحت المذكرة التفسيرية في قانون مجلس الدولة المصري رقم 165 لسنة 1955 التي استحدثت التظلم الوجوبي بقولها: "الغرض منه التقليل الوارد من القضايا بقدر المستطاع، وتحقيق العدالة الإدارية بطريقة أيسر للناس، بإنهاء تلك المنازعات في مراحلها الأولى ولأن رأيت الإدارة أن المتظلم على حق في تظلمه فإن رفضته أو لم تبت فيه خلال الميعاد فله أن يلجأ إلى طريق التقاضي".

- د. سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، المرجع السابق، 637.

- د. سامي جمال الدين، الدعاوى الإدارية والإجراءات أمام القضاء الإداري، الكتاب الأول، دعاوى الإلغاء، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1991، ص 120.

- وقضت المحكمة الإدارية العليا المصرية في قرارها الصادر في 05 مارس 1966: "بأن الحكمة من هذا التظلم هي الرغبة في التقليل من المنازعات بإنهائها في مراحلها الأولى بطريق أيسر للناس وذلك بالعدول عن القرار المتظلم منه وإن رأيت الإدارة أن المتظلم على حق في تظلمه".

- د. فؤاد أحمد عامر، ميعاد رفع دعوى الإلغاء في ضوء أحكام المحكمة الإدارية العليا ومحكمة القضاء الإداري، الطبعة الثانية، دون دار نشر، ص 142.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

أن تقديم التظلم المسبق يشكل مناسبة ثانية تستطيع من خلالها الإدارة الضريبية القيام بفحص جديد ودراسة متأنية ومستفيضة للقرارات التي سبق أن أصدرتها، والبت فيها إما بالقبول أو الرفض كلياً أو جزئياً مع ضرورة تعليل قراراتها في حالة الرفض حتى تطلع المكلف على دواعي رفض تظلمه لفقدانه للأساس القانوني ومحاولة إقناعه حتى لا يستمر في النزاع أمام القضاء دون طائل، وقد يدفع التظلم الإداري بالإدارة إلى إلغاء قرارها أو سحبه أو تعديله لعدم المشروعية وهو ما لا يمكن القيام به عن طريق الطعن القضائي الذي يقتصر دوره على الإلغاء الكلي أو الجزئي للقرار المعيب دون السحب⁽¹⁾.

كما أن فعالية الرقابة التي تمارسها الإدارة على نشاطها من خلال التحقيق في التظلم يرتبط ارتباطاً عضوياً بحسن سير عمل الخلايا الإدارية المكلفة بالفصل في هذه المنازعات⁽²⁾ بما يوفر على المكلفين الوقت والمال في حالة اللجوء إلى القضاء.

أضف إلى ذلك أن التظلم الإداري يقلل من فرصة الصدام بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب خاصة في حالة قبولها للتظلم فتبدو بمظهر الذي يحترم القانون ويعمل بأحكامه ولو ترتب على ذلك الإلغاء أو السحب مما يرفع من شأن الإدارة لدى الأفراد باستشعارهم لحسن نيتها في التعامل معهم مما يزيد من فرصة التعاون بين الطرفين تحقيقاً للمصلحة العامة⁽³⁾.

(1) - د. أنور أحمد رسلان، الوسيط في القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص 371.

(2) - وهو ما أقرته محكمة القضاء الإداري المصرية في القرار الصادر في 26 ماي 1952: "علة التظلم الإداري لمصدر القرار أو لمن يعلوه في السلم الرئاسي إنما هي احتمال تبين الخطأ في القرار والعدول عنه بسحبه في المدة القانونية".

- د. فؤاد أحمد عامر، المرجع السابق، ص 143.

(3) - عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرجع السابق، ص 682.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

الفرع الرابع: تخفيف العبء على القضاء:

من أهم مزايا التظلم الإداري المسبق أنه يلعب دورا فعالا في الحيلولة دون إغراق القضاء بالمنازعات الضريبية⁽¹⁾ فقد كان من الممكن توكيل الجهاز القضائي بالنظر في كل منازعات الضرائب المباشرة دون عرضها مسبقا أمام الإدارة ولكن من المستحيل أن يصمد الجهاز القضائي أمام الكم الهائل من المنازعات الضريبية ففي الجزائر مثلا يتم رفع ما يقارب مائة ألف (100.000) شكوى سنويا⁽²⁾ ولهذا كان من الضروري أن يتم عرض النزاع أمام الجهاز الإداري المختص كمرحلة إدارية أولية لفض النزاع ثم عرضه على القضاء إذا لم يتم التوصل إلى حل مناسب.

كما أن الدعوى القضائية غالبا ما تتميز ببطء إجراءاتها، ومصاريفها الباهظة وهي غير مضمونة النتائج، بالإضافة إلى قلة القضاة المتخصصين في الميدان الجبائي الذين بإمكانهم استثمار مؤهلاتهم الفنية والتقنية للفصل في المنازعات المعروضة عليهم بشكل يطمئن الطاعن الذي يود الحصول على حكم قضائي سليم وواضح بعيدا عن الإبهام والغموض، فبالنظر إلى كثرة المنازعات الضريبية فإذا تم رفعها مباشرة إلى القضاء فإنه سيكون من الصعب حلها في أوقات معقولة.

(1)- عمر محمد الشيوكي، القضاء الإداري، دراسة مقارنة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1996، ص 239.

- د. عبد الرؤوف هاشم بسيوني، أحكام التظلم الإداري في القانونين المصري والكويتي، دراسة فقهية وقضائية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص 09.

- عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرجع السابق، ص 683.

(2)- GHANEMI (M.A.), op.cit, p.162.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

المطلب الثاني:

معوقات التظلم الإداري في المنازعات الضرائب المباشرة

على الرغم من المزايا التي يحضها بها التظلم الإداري وبالخصوص في المنازعات الضريبية إلا أنه يعاب عليه كون الجهة الإدارية المقدم إليها التظلم تتمتع بسلطة تقديرية في النظر والبت فيه فضلا عن عدم توافر ضمانات الحيادة والنزاهة خاصة وأن الإدارة ستكون خصما وحكما في آن واحد مما يفقدها الموضوعية في الفصل في هذه التظلمات، كما أن الإدارة الضريبية قد لا تعترف بالأخطاء المنسوبة إليها وتعمل على إدخال عنصر المجاملات وخدمة المصالح الخاصة بين الرؤساء والمرؤوسين التي تحول دون تصويب الوضع أو رفع التعدي المشكو منه وهو ما سيتم توضيحه في الفروع التالية:

الفرع الأول: طول وبطء إجراءات العمل الإداري وتعقيده:

إن تزايد عدد التظلمات المرفوعة من جمهور المكلفين بالإضافة إلى الزيارات المتعددة التي يقوم بها هؤلاء باستمرار إلى مصالح الإدارة الضريبية من شأنه أن يؤدي إلى تراكم ملفات المنازعات دون تسوية الشيء الذي يمس بمصالح المكلفين ويعرضها للضياع.

ولا شك أن تكس ملفات المكلفين لدى الإدارة دون تسوية له انعكاساته السلبية عليهم خاصة وأن المشرع لم يلزم الإدارة بالرد مما سيؤدي إلى عدم متابعة الكثير من القضايا لمدة تصل إلى عدة أشهر، كما أن البطء في الأداء يؤدي إلى فقدان الخزينة لأموال لا يستهان بها وإرباك حالة المكلف المادية والنفسية⁽¹⁾.

من المبادئ الهامة التي جاء بها الإصلاح الضريبي هو أن الإدارة الجبائية ملزمة بالالتقيد بالأساس الضريبي الذي صرح به الملزم ولا يجوز لها أن تعتمد أساسا جديدا لمراجعة الضريبة وإعادة تقييمها إلا بعد

(1) - صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الجزء الثاني، شركة النشر والتوزيع، ص 160.

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

موافقة الملزم على التصحيح وإذا لم يوافق هذا الأخير فمن حقه الطعن في الأساس الذي اعتمدته الإدارة لإجراء التصحيح أمام لجان الطعن في الضريبة كما سيتم توضيحه لاحقاً، مما يؤكد إعمال فكرة الحوار بين الإدارة والمكلف بهدف الوصول إلى اتفاق يرضي الطرفين حول موضوع الخلاف.

ولكن المثير للانتباه في مجال التظلم الإداري فإنه لا وجود لتبادلاً المذكرات والمراسلات بين الإدارة والملزم إلا أن هذا لا يعني أن المكلف ليس من حقه إبداء ملاحظاته وبيان توضيحاته فالفرصة تتاح له إذا ما طلب منه المفتش المسؤول تقديم توضيحات للتحقيق في تظلمه ، ناهيك عن الوثائق الثبوتية التي يرفقها به، ومع ذلك يبقى الاعتقاد السائد لدى أغلب المكلفين هو أن معالجة المنازعات الضريبية من طرف الإدارة ذاتها تتم وفقاً لمنطق تحكمه المناشير والمذكرات التفسيرية أكثر من اعتمادها على النصوص القانونية التي تبقى دائماً تعاني النقص والغموض.

كما أن المكلف ملزم بتقديم كافة الحجج المثبتة لحقه وهي مهمة عسيرة عليه لأن موضوع النزاع يتسم بجانبه التقني المعقد الشيء الذي يعطي للإدارة صلاحية تأويل النصوص بالشكل الذي يتوافق مع أهدافها خاصة في ظل كثرة التظلمات التي تتطلب التحقيق في مضمونها واتخاذ القرار وتبليغه للمكلف وهو أمر من الصعب تحقيقه بصفة فعلية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: عدم تأجيل دفع الضريبة موضوع النزاع:

كما سبق البيان أن المنازعة الضريبية في مرحلة الطعن الإداري المسبق بموجب التظلم الإداري لا توقف تنفيذها أي لا تحول دون تحصيل الضريبة بل حتى استخدام الأسلوب الجبري، وهو ما يصعب تقبله من المكلف بالضريبة خاصة حينما يقتنع بأن المبلغ المطالب به مبالغ فيه أو لا يستند إلى أسس قانونية، بل حتى في حالة استجابة الإدارة لطلبه سيجد نفسه أمام مشكل آخر هو حالة الاسترداد.

(1) - زكرياء محمد بيومي، المنازعات الضريبية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة القاهرة ، 1990، ص

الفصل الثاني:

نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن

أما إمكانية التأجيل الممنوحة لهم قانونيا فنجدها محاطة بشروط ترهق كاهل المكلف بالضريبة فقد اشترط المشرع الجزائري إيداع ما نسبته 20% ، أما المشرع المغربي فيشترط تقديم ضمانات كافية وفقا للمادة 118 من مدونة التحصيل كما سبق توضيحه مما يجعل الحصول على التأجيل ليس بالأمر السهل، وإن كان إقرار هذه الضمانات فيه محاربة للمكلفين سيء النية وضمانة لتحصيل إيرادات الدولة.

الفرع الثالث: عجز التظلم عن إيجاد حل للأخطاء الإدارية المرتكبة:

إذا كان للتظلم الإداري المسبق دور في غرلة الطعون بحيث لا يصل إلى القضاء سوى تلك التي تتضمن خلافا بين الملزم والإدارة الضريبية بشأن فهم القاعدة القانونية الضريبية، في حين الواقع على خلاف ذلك فغالبية المنازعات التي تصل إلى القضاء تتعلق بأخطاء مادية فكثيرا ما يصدر القضاء قرارات لوقف تنفيذ الضريبة⁽¹⁾.

والمنطقي عجز التظلم عن حل الخلافات الجدية التي تثور بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب بشأن تفسير القانون الضريبي، فوجود مصالح خاصة على المستوى المركزي أو المحلي مكلفة بالفصل في التظلمات لا يشكل ضمانا لفحص النزاع من طرف هيئة محايدة ومستقلة، وفي الواقع أن المكلفين غالبا ما لا يشعرون بالاطمئنان على حقوقهم إذا ترك أمر البت فيها عند الاعتداء عليها إلى حكم هو في نفس الوقت خصم لهم، وهو ما يتنافى مع مبدأ العدالة على أساس أن القانون الضريبي يقوم على مبدأ السلطة والسمو. فالتظلم الإداري الوجوبي في المنازعات الضريبية لا يشكل ضمانا لحياد الإدارة تجاه المكلف، لأن الجهاز المدعو للبت في التظلم هو جهاز إداري بل ذاتها الإدارة مصدرة القرار المتظلم منه بمعنى أن موقفها لن يتغير عن الموقف الأول الذي اتخذت قرارها على أساسه.

(1) - محمد ببيصة، الرسالة السابقة، ص 168.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة
على اللجان الضريبية
في التشريع الجزائري والمقارن

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية

في التشريع الجزائري والمقارن

إذا لم تكلل مرحلة النظام الإداري المسبق بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بالنجاح في إنهاء المنازعة في الضرائب المباشرة، انتقل النزاع إلى مرحلة إدارية أخرى والتي يفترض فيها التمتع بقدر أوفر من الاستقلالية والحياد عما تتمتع به إدارة الضرائب التي تعد خصما وحكما في آن واحد حين فصلها في التظلم المرفوع أمامها، وذلك بإنشاء لجان مختصة بالنظر في المنازعة.

وعليه فالهدف من إنشاء هذه اللجان هو العمل على إيجاد حل للخلافات التي تنشأ بين طرفي المنازعة الضريبية عبر ضمان استمرارية الحوار بينهما، ذلك أن أغلب القوانين الضريبية المنظمة لعمل هذه اللجان تصب في اتجاه تدعيم الضمانات المخولة للمكلفين بالضريبة، لترسيخ آليات التواصل الفعال مع إدارة الضرائب وإيجاد الحلول الملائمة والمتوافق حولها دون الاضطرار إلى عرض المنازعة أمام القضاء من جهة، وتساهم في حماية حقوق المكلفين بالضريبة وضمان مراقبة إدارة الضرائب بالتأكد من مدى احترامها للضوابط المنظمة لعملها من جهة أخرى.

فانطلاقا من عدم التوازن المفروض في علاقة المكلف بالضريبة مع إدارة الضرائب من خلال تمتع هذه الأخيرة بمركز أقوى من مركز الأفراد بما يجعلها في الكثير من الأحيان تتعسف في استعمال سلطتها في مواجهة المكلفين بالضريبة، سواء باتخاذ قرارات جائرة أو عدم الأخذ بعين الاعتبار الظروف الخاصة بهم، من هنا جاءت محاولة كل من المشرع الجزائري والمغربي لإحداث لجان تمكنهم من فتح حوار ديمقراطي مع

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

إدارة الضرائب بتمثيل المكلفين بالضريبة إلى جانب فاعلين آخرين، أما المشرع التونسي فقد آثر مرة أخرى التخلي على مثل هذه اللجان ليحصر نطاق فض منازعات الضرائب المباشرة في الطور القضائي فقط .

ومع ذلك فقد اختلفت الطريقة التي اعتمدها كل واحد منهما في درجة إشراك هذه اللجان في حل النزاع، فإن كان المشرع الجزائري يعمل على جعل مرحلة عرض النزاع الضريبي على لجان الطعن كمرحلة اختيارية سابقة على القضاء، فإن المشرع المغربي على خلاف ذلك فإنه يعمل على إشراك هذه اللجان في تحديد أساس الضريبة إذا لم يقتنع المكلف بالضريبة بالتقدير المقدم من إدارة الضرائب، ففي هذه الحالة يتم عرض النزاع على لجان الطعن من دون أن يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم تظلم مسبق.

ونظرا للاختلاف الجوهرى في العمل الذي تمارسه لجان الطعن في كل من الجزائر والمغرب سيتم التطرق لخصوصيات كل واحدة منهما في مبحثين، بالإضافة إلى التعرف إلى نوع آخر من اللجان التي يتبناها المشرع الجزائري والتي تختص بالنظر في طلبات العفو التي يتقدم بها المكلف بالضريبة لاستعطاف إدارة الضرائب قصد إسقاط ديونه الضريبية في المبحث الثالث.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

المبحث الأول:

تسوية النزاع أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة في التشريع الجزائري

أحدث المشرع الجزائري اللجان الإدارية بموجب المواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة⁽¹⁾ سعياً منه إلى منح الفرصة لحل منازعات الضرائب المباشرة، وهي جهات يفترض فيها الحياد بقصد تحقيق العدالة الضريبية، ومنع تعسف الإدارة الضريبية، وتوفير الجهد والوقت، وعدم إقتال الجهات القضائية المختصة بالفصل في هذه المنازعات.

كما عمل المشرع على توزيعها على غالبية إقليم الجمهورية حتى تكون قريبة من موطن المكلفين بالضريبة فلا يكون عامل البعد سبباً لعزوفهم عن المنازعة للحصول على حقوقهم، فأنشأ لجان على المستوى المحلي موزعة هي الأخرى على مستويين الدائرة والولاية وهما:

- لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.

- اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.

أما على المستوى المركزي فأحدث اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.

أما فيما يخص ممارسة الطعن أمام هذه اللجان فقد جعله المشرع اختيارياً يمارسه المكلف بالضريبة

قبل المرحلة القضائية، بمعنى أن حق المكلف بالضريبة فيه يسقط في الحالة التي يبادر فيها إلى رفع دعواه

(1)- ورد إحداهن هذه اللجان في الجزء الرابع، القسم الخامس، في المواد 300 إلى 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتختص بالنظر في الطعون التي ترفع إليها سواء من المكلف بالضريبة أو من الإدارة بخصوص الخلافات الخاصة بتقدير وعاء الضريبة أو حسابها أو من أجل الحصول على امتياز ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وتم إلغاء المواد المذكورة أعلاه من قانون الضرائب المباشرة وتم تحويلها إلى قانون الإجراءات الجبائية في المواد 80، 81، 81 مكرر وذلك بموجب التعديل الوارد في القانون رقم 24/06 المؤرخ في 27/12/2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 في المواد من 48 إلى 50.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

مباشرة أمام القضاء، وعليه نتساءل عن فعالية هذه اللجان من خلال الدور الذي تمارسه في الفصل في منازعات الضرائب المباشرة أم أنها تبقى مجرد مرحلة إضافية يلجأ إليها المكلف بالضريبة لإطالة أمد النزاع؟ هذا ما سيتم توضيحه بالتعرض إلى تكوين هذه اللجان وبيان نطاق اختصاصها ومدى حجية الأعمال الصادرة عنها من خلال المطلبين التاليين:

- المطلب الأول: تكوين لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة وسير أعمالها.
- المطلب الثاني: آليات ممارسة لجان الطعن الإدارية في الضرائب المباشرة لصلاحياتها.

المطلب الأول:

تكوين لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة وسير أعمالها

يختلف تكوين لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة باختلاف مستوياتها بين لجان محلية ولجنة مركزية ومع ذلك فقد حاول المشرع ضمان تمثيل طرفي المنازعة الضريبية (إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة) بغرض تحقيق التوازن بينهما، لذلك سيتم تسليط الضوء على تشكيلة كل لجنة بالإضافة إلى عرض سير أعمالها في الفروع التالية:

الفرع الأول: تكوين لجنة الدائرة للضرائب المباشرة وسير أعمالها

الفقرة الأولى: تكوين لجنة الدائرة للضرائب المباشرة

حددت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الأعضاء المكونين للجنة الطعن على مستوى

الدائرة وهم كالاتي:

1- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

2- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه، بمعنى رئيس

بلدية مكان ممارسة المكلف للنشاط محل فرض الضريبة المتنازع فيها.

3- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو مسؤول المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة، أي

الموظف المشرف على عملية التحقيق الجبائي في التظلم أو الموظف الذي أصدر قراره بالرفض الكلي

أو الجزئي فيه وذلك حتى يقدموا توضيحاتهم حول ملف النزاع بحكم إطلاعهم المسبق عليه، ولكن

يبقى تمثيل إدارة الضرائب بمثل هذا العضو محل نظر لما يحمله من خطورة في التأثير على موقف

اللجنة، لما يملكه العضو من قناعة مسبقة بأحقية الجهة التي يمثلها في الضرائب المفروضة والتي

ينازع فيها المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى كون هذا العضو قد سبق له الاطلاع على الملف الجبائي

للمكلف بالضريبة والمعروض على اللجنة بما يمس بصفة الحياد التي يفترض تحققها في أعضاء

اللجنة.

4- عضوين (02) كاملي العضوية، وعضوين مستخلفين (02) لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات

المهنية على أن يتولى مهام الكاتب موظف الضرائب برتبة مفتش على الأقل يعينه المدير الولائي

للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، وفي حالة تعذر ذلك يتم اختيار هؤلاء الأعضاء من

طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية كل على مستوى بلديته من بين المكلفين بالضرائب على مستوى

البلدية الذين يحوزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.

ولكن كيف يمكن التأكد من توافرهم على هذه الكفاءة فهل يمكن أن تقاس بسبق مشاركتهم في

أعمال اللجنة من قبل، أم لأنهم يتمتعون بكفاءة علمية تؤهلهم لذلك كالمحامين مثلا، والمحضرين القضائيين

وغيرهم أو يشترط فيهم عامل الزمن بأن يكونوا من المكلفين بدفع الضرائب القدامى، كلها احتمالات واردة

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

لكن الأولى أن يحدد المشرع المعيار المعتمد في الاختيار خاصة وأن الأمر أسند لرؤساء البلديات الذين قد لا يتوافرون على الكفاءة العلمية المطلوبة فيفقدون حسن الاختيار، وإن كان من باب أولى إسناد مهمة اختيار هؤلاء الأعضاء إلى رئيس الدائرة نفسه أو إلى مدير الضرائب بالولاية، لأن كل واحد منهما على الأقل يعي جيدا من هو الشخص المؤهل لمثل هذه العضوية بالنظر إلى ما ستقوم به اللجنة من أعمال.

وبذلك يكون العدد الإجمالي للجنة هو خمسة (05) أعضاء دائمين وعضوين (02) مستخلفين، وإذا ما أردنا التحدث عن توازن هذه التشكيلة فإنها تبدو ظاهريا أنها متوازنة بوجود عضوين ممثلين للإدارة المحلية مقابل عضوين يمثلان فئة المكلفين مهما كانت طريقة اختيارهم ووجود تمثيل محتشم لإدارة الضرائب بعضو واحد.

كما أن هذه التشكيلة تفتقر لعنصر الاختصاص المتمتع بالدراية اللازمة بجوهر هذه النزاعات المعروضة أمام اللجنة، باستثناء رئيس المفتشية الإقليمية وهو في حقيقة الأمر لا يعبر عن رأي محايد بل يحمل قناعة مسبقة لما تضمنه قرار إدارة الضرائب في ردها على تظلم المكلف بالضريبة، لذلك فهو يعمل على محاولة إقناع البقية بموقفه لا غير خاصة في ظل فقدانهم لعنصر المعرفة بالجوانب الفنية والتقنية للنزاع، فكان من الأولى تدعيم هذه التشكيلة بعضو آخر من إدارة الضرائب لكن على ألا يكون له سبق الإطلاع بالملف محل النزاع ولا ينتمي إلى الإدارة التي صدر منها الرد.

أما فيما يخص الشروط الواجب توافرها في أعضاء هذه اللجنة فهي محددة كما يلي:

1- أن يكونوا من بين حاملي الجنسية الجزائرية و لا يهم أن تكون أصلية أو مكتسبة.

2- أن يكون العضو بالغا خمس وعشرون (25) سنة على الأقل.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

3- أن يتمتعوا بجميع حقوقهم المدنية، وهو شرط يتعلق بمصداقية الأعضاء بما يزيد من مصداقية اللجنة فلا يتصور أن يكون عضو اللجنة ممن سبق وأن حكم عليهم في جنائية أو جنحة أو ممن أشهر إفلاسهم، لأن طبيعة عمل اللجنة تفترض نزاهة أعضائها.

وفيما يخص مدة العضوية في هذه اللجنة فإنها محددة بالمدة النيابية للمجالس الشعبية البلدية أي خمس (05) سنوات بالنسبة للعضوين المعيّنين منها لأنه يتم اختيارهما خلال الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية، أما إمكانية تجديد العضوية مرة أخرى فإنها وإن كانت ستجدد بالنسبة للبعض منهم آليا كرئيس الدائرة إن لم يتم نقله ورئيس مفتشية الضرائب إن لم يتم نقله هو الآخر أو ترقيته.

إلا أنها تبقى غير ممكنة بالنسبة للبقية وهم رئيس المجلس الشعبي البلدي إن لم يجدد انتخابه، وبقية الأعضاء الآخرين خاصة وأن المشرع رغم أنه لم ينص صراحة على عدم إمكانية تجديد عضويتهم وهو ما قد يفهم من العبارة التالية الواردة في الفقرة 03/01 من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية: «وتكون مدة عهدهم هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي البلدي...» وقد يتعارض هذا المعنى مع المعيار الذي وضعه المشرع لاختيار هؤلاء الأعضاء وهو الدراية الكافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة، التي كما سبق أن قلنا قد تحتل سبق المشاركة في أعمال اللجنة، لذلك كان من الأولى أن يحددها المشرع تحديدا صريحا لا لبس فيه.

أما في حالة حدوث وفاة أو استقالة أو عزل لنصف أعضاء اللجنة على الأقل فيتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط التي تم بها تعيين واختيار الأعضاء السابقين وفيما يخص مقر انعقاد اللجنة فيكون بمقر الدائرة.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

ويجب على أعضاء اللجنة الالتزام بالسري المهني وفقا لما نصت عليه المادة 65 وما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية بقولها في الفقرة 01: «يلزم بالسري المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به»⁽¹⁾، فبسبب مشاركة العضو في أعمال اللجنة يمكنه الإطلاع على معلومات تخص إدارات معينة أو تخص المكلفين الذين هم أطراف في المنازعة، لذلك فالأعضاء ملزمين بالمحافظة على أسرار المداولات والمناقشات التي تتم داخل اللجنة، وكذا على كل التقارير التي تصل إلى اللجنة خاصة وأن المشرع منح اللجنة صلاحية الإطلاع على كل المعلومات التي تحتاجها والمقدمة من طرف مصلحة الضرائب المباشرة، وعليه فإن مخالفة هذا الواجب تعرض صاحبه للعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات.

الفقرة الثانية: سير أعمال لجنة الدائرة للضرائب المباشرة:

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها ولم يحدد المشرع في السابق وقتا لاجتماع هذه اللجنة بل جعله سلطة تقديرية لرئيسها، لكن لحسن الحظ تفتن المشرع لهذا النقص خاصة أنه يحدد وقتا لاجتماع بقية اللجان الأخرى، وتم تحديد وقت اجتماع اللجنة في المادة 81 مكرر المحدثه بقانون المالية لسنة 2007 والمعدلة في قانون المالية لسنة 2009، بحيث حدد موعد لاجتماعها وهو مرة واحدة في الشهر، حتى يكون عملها أكثر تنظيما، على أن يتم استدعاء أعضائها من الرئيس مع العلم أنه لم يضع فاصلا زمنيا بين الاستدعاء وتاريخ الجلسة بما يعني أنها ترجع للسلطة التقديرية لرئيس اللجنة.

(1) - المادة 65 معدلة بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2007.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

ولا يصح اجتماع لجنة الطعن على مستوى الدائرة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، ولكن نظرا لأهمية دور اللجنة فالأولى إلزام الجميع بالحضور خاصة إذا تعلق الأمر بغياب رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو رئيس المركز الجواربي للضرائب فحضور هذا العضو جد مهم في أثناء عمل اللجنة خاصة وأنه العضو المتخصص الوحيد فيها.

أما فيما يخص مدة انعقاد اللجنة فلم يحددها المشرع فهل تتم خلال يوم واحد فقط أو تستمر إلى غاية الانتهاء من الأشغال المدرجة في جدول أعمالها⁽¹⁾، وقد مكن المشرع المكلفين المعنيين المبرمجة طعونهم خلال الجلسة من حق الحضور وذلك بموجب استدعائهم قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماع اللجنة، ويجوز لهم أن يوكلوا من ينوب عنهم في ذلك قصد سماع أقوالهم.

مع العلم بأنه ليس بإمكانهم الإطلاع عن ملفهم المقدم من طرف إدارة الضرائب المعنية بالنزاع طالما لم ينص عليه المشرع وإن كان من الأجدر تمكينهم من هذا الحق حتى يتمكنوا من تحضير دفاعهم بشكل جيد.

الفرع الثاني: تكوين لجنة الطعن في الضرائب المباشرة للولاية وسير أعمالها:

الفقرة الأولى: تكوين لجنة الطعن في الضرائب المباشرة للولاية:

حددت المادة 81 مكرر تحت رقم 02 من قانون الإجراءات الجبائية الأعضاء المكونين للجنة الطعن على مستوى الولاية وهم كالاتي:

1- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا، بصفته رئيسا للجنة.

2- عضوا ممثلا عن الوالي.

(1)-GHANEMI (M.A.), op.cit, p. 167.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

3- عضو من المجلس الشعبي الولائي وقد تم إدراجه بموجب التعديل الذي طرأ على النص بموجب قانون

المالية لسنة 2007.

4- مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أي مدير الضرائب بالولاية، أو رئيس مركز الضرائب حسب الحالة.

5- ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية، وإن تعذر ذلك فممثل عن غرفة التجارة التي يمتد

اختصاصها إقليميا لهذه الولاية.

6- ممثل عن الغرفة الفلاحية على مستوى الولاية، وإن تعذر ذلك فممثل عن غرفة التجارة التي يمتد

اختصاصها إقليميا لهذه الولاية.

وكلاهما يمثلان نوعا من النشاط الخاضع للضريبة.

7- خمسة (05) أعضاء دائمي العضوية وخمسة (05) أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات

المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء، يتم اختيار أعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي

بشرط أن يكونوا حائزين على الأقل معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.

ويقوم بمهام الكاتب موظف للضرائب له رتبة مفتش على الأقل يعينه المدير الولائي للضرائب أو رئيس

المركز الجواربي حسب الحالة.

وبذلك يكون عدد أعضاء اللجنة إحدى عشر (11) عضوا دائما وخمسة (05) أعضاء مستخلفين،

وفيما يخص مدى توافر عنصر الاختصاص في التشكيلة فقد أولاه المشرع عناية كافية خاصة حين دعمها

بوجود قاض على رأس التشكيلة بما يضمن حياد اللجنة، فبحكم اختصاصه القانوني له دراية كافية بطريقة

حل المنازعات واستتباب الأحكام الصحيحة من خلال اعتماده على تطبيق روح القوانين على الوقائع

المعروضة عليه.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

وإن كان من الأولى اختيار القاضي من بين قضاة المحاكم الإدارية تماشياً مع ازدواجية القضاء التي تنتهجها الدولة، بالإضافة إلى أن القاضي الإداري بصفته مختصاً بمثل هذا النوع من المنازعات مما يؤهله للعمل على حل النزاع المعروض على اللجنة، كما أن طريقة تعيين القاضي تضمن استقلاليته عن أي جهة تتبع السلطة التنفيذية وهو ما من شأنه أن يعد ضماناً لصالح المكلف بالضريبة، فانطلاقاً من فكرة استقلالية اللجنة عن إدارة الضرائب تزداد ثقته بتمتع اللجنة بقدر كاف من الحياد، وهو ما يشجع على المطالبة بضرورة تعيين القضاة حتى بالنسبة للجنة الدائرة.

كما أن وجود ممثلين عن الغرفة التجارية والفلاحية وهم يعبرون عن فئة التجار والفلاحين الخاضعين للضريبة فيساهمون بما لهم من تخصص في الوصول إلى حلول مناسبة للملفات المعروضة أمام اللجنة، أما فيما يخص بقية الأعضاء الخمسة (05) الدائمين والمستقلين فكان من الأولى على المشرع أن يساير طريقة الاختيار التي انتهجها في لجنة الدائرة، بأن يتم اختيارهم صحيح من رئيس المجلس الشعبي الولائي ولكن من ضمن المكلفين بالضريبة الذين لهم مدة طويلة في الميدان أي مثلاً قداماء المكلفين، خاصة وأن الولاية ممثلة بعضوين حتى تتوازن تشكيلة اللجنة، فأعضاء المجلس الشعبي الولائي لا يستطيعون تمثيل فئة المكلفين بالضريبة .

وفي حالة حدوث وفاة أو استقالة أو عزل لنصف الأعضاء في اللجنة على الأقل تجرى تعيينات جديدة بنفس الشروط، ومدة العضوية خمس (05) سنوات وهي مدة عهدة المجلس الشعبي الولائي، بحيث يتم تجديد اللجنة خلال الشهرين (02) المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية الولائية.

أما فيما يخص الشروط الواجب توافرها في العضو فهي ذاتها الشروط المتطلبة في أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

- التمتع بالجنسية الجزائرية.

- السن 25 سنة على الأقل.

- التمتع بالحقوق المدنية.

ولكن مع ذلك يطرح السؤال حول سبب النص على مثل هذه الشروط التي ستحقق آليا في الأعضاء خاصة الجنسية والتمتع بالحقوق المدنية لأن كل من القاضي وممثل الوالي، وعضو أو أعضاء المجلس الشعبي الولائي وممثلي الغرف التجارية والفلاحية وكذا مسؤول الضرائب بالولاية، لا يتصور ألا تتحقق فيهم هذه الشروط.

وأثناء الفصل في الملفات يجب على هؤلاء الأعضاء الالتزام بالسر المهني كما هو محدد في المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية وكل مخالفة لذلك تعرضهم للعقوبة الجزائية المحددة في المادة 301 من قانون العقوبات.

الفقرة الثانية: سير أعمال لجنة الطعن في الضرائب المباشرة للولاية:

حددت اجتماعات لجنة الطعن للضرائب المباشرة مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل في المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مما يؤدي إلى تراكم الملفات أمامها، فيعمل المشرع على تقليص المدة ليصبح انعقاد جلساتهم يتم مرة في كل شهر كما هو الحال بالنسبة للجنة الطعن على مستوى الدائرة وهو ما يعطي مرونة لعملها، وحتى يتم الفصل في الملفات المعروضة أمامها في أقرب الآجال.

و تجتمع اللجنة بعد استدعاء الأعضاء من رئيس اللجنة وهو القاضي، ولا تصح اجتماعاتها إلا بحضور أغلبية الأعضاء ولم يحدد المشرع هل الأغلبية المطلقة أو أغلبية الثلثين، كما منح المشرع أيضا للمكلف حق الدفاع عن نفسه أمام اللجنة وذلك بعد أن يتم استدعاؤه دون أن يحدد المشرع العضو الذي

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

يتولى الاستدعاء هل رئيس اللجنة أم كاتبها، كما يجوز أن يقدم المكلف المستدعى شخصا آخر يمثله ويدلي بأقواله تحت مسامع الأعضاء الحاضرين، وحتى يتمكن المكلف من تحضير دفاعه فقد ألزم المشرع اللجنة بإبلاغه بالاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعاتها، أما مقر انعقاد اللجنة فعلى الرغم من عدم النص على ذلك إلا أنه يتم انعقادها بمقر الولاية.

الفرع الثالث: تكوين اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة وسير أعمالها:

الفقرة الأولى: تكوين اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة:

إلى جانب وجود لجان الطعن المحلية على مستوى كل من الدائرة والولاية فقد نص المشرع على إنشاء لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى وزارة المالية وذلك بموجب المادة 81 مكرر فقرة 03 وقبل ذلك أنشأت بموجب الأمر 68 - 654 المتعلق بقانون المالية لسنة 1969 وكانت تتكون من شخصيات سامية من الحزب والدولة.

كما نص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة الصادر بموجب الأمر 76-101 في 09 ديسمبر 1976، وبعد تبني المشرع للإصلاحات الاقتصادية أدخلت تعديلات على تركيبها البشرية⁽¹⁾ التي أصبحت تتشكل من الأعضاء التالي ذكرهم في المادة 81 مكرر-3 من قانون الإجراءات الجبائية:

- 1- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا.
- 2- ممثل عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل.
- 3- ممثل عن وزارة التجارة تكون له رتبة مدير على الأقل.
- 4- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له رتبة مدير على الأقل.

(1)- المادة 31 من قانون المالية لسنة 1991، والمادة 52 من قانون المالية لسنة 1992.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

- 5- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له رتبة مدير على الأقل.
 - 6- ممثل عن غرفة التجارة الولائية المعنية، وإن تعذر الأمر، فممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.
 - 7- ممثل عن غرفة الفلاحة للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر، فممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
 - 8- ممثل عن الإتحاد المهني المعني.
 - 9- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
 - 10- المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررا.
- ويتولى مهام كتابة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب يتولى المدير العام للضرائب تعيين أعضائها ولم يحدد المشرع عددهم تاركا في ذلك السلطة التقديرية للجهة المسؤولة على تعيينهم.
- ومن خلال عرض تشكيلة اللجنة المركزية للطعن تبين أنها تضم ممثلين لعدد معتبر من الوزارات المهمة (وزارة المالية، وزارة التجارة، وزارة العدل) ومديرين عاميين لأهم المديريات العامة في الدولة (الميزانية والخزينة) بالإضافة إلى بقية الأعضاء، فبذلك عمل المشرع الجزائري على مشاركة ممثلين من أهم القطاعات الحساسة في الدولة والتي لها علاقة مباشرة بطبيعة المنازعات التي تعرض أمامها، كما أن رتبهم السامية تجعلهم أكثر نزاهة في أدائهم لمهامهم.
- أما فيما يخص الشروط الواجب توافرها في أعضاء اللجنة فباستثناء اشتراط رتبة المدير على الأقل في الممثل فلم يحدد لهم المشرع شروطا تتعلق بالجنسية أو التمتع بالحقوق أو السن، فمن البديهي أن من يحتل مثل هذه المناصب ستتوافر فيه هذه الشروط بصفة آلية دون الحاجة إلى النص عليها.
- حتى أن المشرع لم يؤكد على ضرورة التزامهم بواجب السر المهني كبقية اللجان الأخرى لأن طبيعة مهامهم تفرض عليهم الالتزام بهذا الواجب المهني في جميع المهام خاصة وأن اللجنة لا تضم ممثلين عن

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

المكلفين بالضريبة مما قد يحتمل مخالفتهم لهذا الواجب فهم ملزمون به بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، ومع ذلك يبقى عليهم انطلاقا من مراتبهم ضرورة المحافظة على المبادئ الأساسية لسياسة الدولة من أجل ضمان الاستقرار العام ودفع عجلة الاقتصاد والتنمية إلى الأمام⁽¹⁾.

وبالنسبة لمدة العضوية في هذه اللجنة فهي غير محددة كسابقتها بخمس (05) سنوات وإنما تستمر العضوية إلى غاية حصول تغيير في منصب العضو داخل إدارته، لذلك فلا توجد هناك ضرورة للنص عليها بالنسبة للجنة الطعن المركزية خاصة وأنها لا أعضاء من المجالس المحلية أما ممثلي الغرف التجارية و الفلاحية والاتحادات المهنية فيتم تغييرهم بتجديد أعضاء هذه الهيئات.

الفقرة الثانية: سير أعمال اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة:

في السابق كانت تجتمع مرة كل ثلاثة أشهر باستدعاء من رئيسها أما الآن فأصبحت تجتمع مرة واحدة في الشهر على الأقل كغيرها من اللجان الأخرى، ويتم الاجتماع بموجب استدعاء من رئيس اللجنة، على أن يبلغ جدول أعمالها للأعضاء قبل عشرة (10) أيام من تاريخ الاجتماع، ولحسن الحظ تفتن المشرع لهذا الأمر لأنه من الضروري إبلاغ الأعضاء بجدول الأعمال المطالب تغطيته خلال الاجتماع حتى يكونوا على علم بالأعمال المنوطة بهم خلافا لما هو سائد في لجان الطعن على مستوى الدوائر والولايات، فكان من الأحسن أن يؤكد المشرع على ضرورة إعلام الأعضاء بجدول الأعمال، بل أن المشرع حدد فاصلا زمنيا بين موعد الاجتماع والتبليغ وهو عشرة (10) أيام.

أما فيما يخص النصاب المشترط لصحة انعقاد اجتماع اللجنة فقد حدده المشرع هو الآخر بأغلبية الأعضاء، كما تستدعي اللجنة المكلفين المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم وعليه وجب إبلاغهم بالاستدعاء

(1) - د. فريحة حسين، المرجع السابق، ص 43.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع، كما يمكن للجنة أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني بالنزاع أو مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة حتى يقدموا لها التفسيرات اللازمة، مع العلم أن المشرع جعل أمر استدعاء المكلفين وجوبيا في حين الاستماع إلى ممثلي الإدارة الضريبية الطرف الآخر في النزاع جوازيا.

المطلب الثاني:

آليات ممارسة لجان الطعن في الضرائب المباشرة لصلاحياتها

تختص لجان الطعن في الضرائب المباشرة على اختلاف مستوياتها بالفصل في المنازعة الضريبية المرفوعة أمامها من قبل المكلف بالضريبة في الحالة التي لا يرضيه موقف إدارة الضرائب بعد فصلها في تظلمه، فلا يجوز لهذه اللجان أن تتعدى حدود الاختصاص القانوني الذي منحها إياها المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية، بحيث تسعى إلى البت في الطعون المرفوعة بإتباعها لنظام إجرائي بقصد تحقيق التوازن بين طرفي النزاع والوصول إلى الحل المناسب.

الفرع الأول: نطاق اختصاص لجان الطعن في الضرائب المباشرة:

يتمثل اختصاص هذه اللجان في إيداء الرأي في جميع أوجه الخلاف المثارة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة والمرفوعة من طرف هذا الأخير وذلك في الحالة التي يتلقى فيها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي لتظلمه المتخذ من طرف إما مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، مع العلم أن المشرع لم يتطرق إلى حالة سكوت الإدارة عن

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الرد أي وجود المكلف أمام قرار ضمني بالرفض فهل يجوز له رفع طعن أمام هذه اللجان بحسب اختصاصها أم لا؟

بالرجوع إلى المادة 80-1 السابق ذكرها يتبين للوهلة الأولى أن المشرع منح الكلف حق الطعن حتى في القرارات الضمنية بالرفض وهو ما يستفاد من عبارة «يمكن حسب الحالة، المكلف الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف... اللجوء إلى لجنة الطعن...» فالقرار هنا قد يكون صريحا أو ضمنيا.

ولكن عند تحديد المشرع للأجل القانوني لرفع الطعن أمام اللجنة المختصة حدده بأربعة أشهر يبدأ حسابها من تاريخ استلام قرار الإدارة بما يعني أن المشرع حصر نطاق ممارسة الطعن لدى هذه اللجان إلا في نطاق القرارات الصريحة بالرفض الكلي أو الجزئي لأنها تخضع للتبليغ، أما القرارات الضمنية فيعلم بها المعني علما يقينيا بفوات الأجل القانوني للرد أي أن هذه الطائفة ستخضع مباشرة للطعن القضائي، فعلى أي أساس يبرر المشرع هذا الاستثناء الذي ستستفيد منه الإدارة بإعفائها من تعليل مواقفها؟

وتهدف طلبات المكلفين بالضريبة إلى تحقيق إحدى الأهداف التي حددها المشرع في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية والتي لا تخرج عن نطاق التظلم المقدم إلى الإدارة الضريبية طبقا للمادة 1/81 السابق ذكرها، بمعنى طلب الحصول على تصحيح للأخطاء المرتكبة في إقرار وعاء الضريبة أو حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي، والجدير بالذكر أن المشرع منح حق اللجوء لهذه اللجان إلا للمكلف بالضريبة فقط دون الإدارة الضريبية لأنه هو الذي لم يرضه قرارها.

ويختلف نطاق اختصاص كل لجنة وفقا للمعيار المالي الذي حدده المشرع لكل واحدة كما ورد في

المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي:

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

1- بالنسبة للجنة الطعن على مستوى الدائرة تختص بإبداء رأيها في:

أ- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها عن الحقوق والغرامات سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة عن مبلغ مليونين دينار (2.000.000 دج) أو يساويها والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

ب- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوية، وتختص هذه الأخيرة بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة.

والجدير بالذكر أن المشرع رفع السقف المالي من خمس مئة ألف (500.000 دج) إلى مليونين (2.000.000 دج) في قانون المالية لسنة 2009.

2- بالنسبة للجنة الطعن على مستوى الولاية تختص بإبداء رأيها في:

أ- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة مليوني دينار (2.000.000 دج) وتقل عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) أو تساويها والتي سبق وأن أصدرت بشأنها الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي. ورفع هذا السقف في قانون المالية لسنة 2009 وكان أكثر من (500.000 دج) خمس مئة ألف دينار إلى مليوني دينار (2.000.000 دج).

ب- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب ويختص هذه الأخير بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين لنظام الربح الحقيقي.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

3- بالنسبة للجنة الطعن المركزية تختص بإبداء رأيها في:

أ- الطلبات التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الإدارة بالرفض الكلي أو الجزافي.

ب- طلبات المكلفون بالضريبة التابعون إداريا لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي.

من خلال عرض نطاق اختصاص كل لجنة يتبين أن المشرع حصر اختصاص هذه اللجان إلا في إطار المنازعات في أساس الضريبة دون منازعات التحصيل، كما أنه يتدخل في كل مناسبة لرفع السقف المالي والذي يجب حسابه وفقا للحصة الإجمالية المأخوذة كوعاء للضريبة دون الأخذ بعين الاعتبار التخفيض الذي يمكن أن يكون قد تحصل عليه المكلف بالضريبة من تظلمه أمام إدارة الضرائب المختصة، كما أن المشرع استعمل مصطلح القضايا عندما أشار إلى اختصاص اللجنة المركزية خلافا لمصطلح الطلبات في حين كان من الأولى توحيد المصطلح خاصة وأن اللجنة لا تتظر في القضايا وإنما تختص بالنظر في الطعون أو الطلبات.

الفرع الثاني: تقديم الطلب من طرف المكلف بالضريبة:

منح المشرع للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار الصادر من الجهات المختصة بشأن تظلمه

حسب الحالة والمتمثلة في مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو

رئيس المركز الجواربي للضرائب حق الطعن في هذا القرار وفقا للشروط الآتية:

1- أن يقدم الطعن أمام إحدى اللجان المختصة على مستوى الدائرة أو الولاية أو على المستوى المركزي.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

2- أن يقدم الطعن ضمن الآجال القانونية المحددة وهي أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة فالعبرة ليست من تاريخ الإرسال وإنما من تاريخ تسلمه أي أن التبليغ سيكون عن طريق عون الإدارة و ليس عن طريق البريد.

3- ألا يكون المكلف المعني بالطعن قد رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية فعلى الرغم من أنه إجراء اختياري إلا أنه يسقط حق استعماله إذا ما سلك المكلف الطريق القضائي أولا بعد رد الإدارة عليه أن يتعلق الطعن بالقرارات الصريحة بالرفض الكلي أو الجزئي.

4- أن يرسل المكلف بالضريبة طعنه إلى رئيس اللجنة المختص أي أنه لا يقبل الإيداع المباشر وإنما الإرسال عن طريق البريد.

وفيما يخص الشروط الواجب توافرها في الطلب الذي يرفعه المكلف بالضريبة فعلى الرغم من أن المشرع لم يشر إليها، إلا أنه يمكن إرجاعها إلى نفس الشروط الواجب توافرها في التظلم المسبق، وهي ضرورة أن يكون مكتوبا وفرديا وموقعا مع ضرورة تقديم وكالة بالنسبة للحالة التي ينوب فيها عن شخص آخر وذلك وفقا للشروط التي سبق بيانها والمحددة في المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: «يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع + لإجراءات التسجيل».

أما بالنسبة لمحتوى الطلب فيكون من فائدة المكلف أن يوفق بين طلبه وطبيعة الضريبة المتنازع فيها وظروف إنشاء هذه الضريبة فيذكر الأخطاء التي ارتكبتها مصلحة الضرائب بصورة واضحة ويرفق ملفه إن أمكن بوثائق الإثبات، ويشير إلى الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة، كما يبين المبلغ المرغوب تخفيضه بدقة أو القاعدة الضريبية التي يراها ملائمة.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الفرع الثالث: رأي لجان الطعن للضرائب المباشرة:

تختتم اللجان أعمالها بالمصادقة على آرائها وتبليغها للأطراف المعنية مما يكسبها حجية عليهم:

الفقرة الأولى: المصادقة على رأي اللجنة:

من بين الاختصاصات التي تباشرها لجان الطعن الضريبي عملية فحص ودراسة الملفات المعروضة عليها وذلك بالإطلاع على الوثائق المقدمة من الطرفين وكذا الإطلاع على التقارير المعدة حسب الحالة من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو مسؤول المركز الجوارى، والاستماع إلى المكلفين المعنيين أو من يمثلهم بعد استدعائهم قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد الجلسة، وبعد التأكد من أن ملفات الطعون أصبحت صالحة للفصل فيها، تعقد اللجنة المختصة جلساتها وذلك بتوافر النصاب المحدد قانونا والموحد بالنسبة لجميع اللجان وهو الأغلبية.

مع العلم أن الطعن أمام اللجنة المختصة لا يوقف التنفيذ حتى وإن كان قد تحصل عليه فيما سبق برفعه للتظلم فإنه ينتهي بصدور قرار المدير الولائي أو الموظف المختص حسب الحالة، ولكن مع ذلك يمكن للمكلف الذي رفع طعنه أمام اللجنة المختصة أن يطلب تأجيل دفع مبلغ الضريبة، و يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع طبقا للمادة 80 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

خلال الاجتماع يبدي كل عضو رأيه وتناقش بموافقة أغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة التساوي في الأصوات يرجح صوت الرئيس، وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى الخطأ الذي وقع فيه المشرع الجزائري في المادة 81 فقرة 2 حيث جاء فيها: «تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها»، استعمل مصطلح القرار بدلا من الرأي كما هو وارد في بقية المواد الأخرى والفرق بين المصطلحين بيّن وشاسع، لأن الرأي يوحى بالاستشارة

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

والخيار بين قبوله أو رفضه، بينما القرار يعني الفصل والتقرير، والأصح أن المشرع قصد مصطلح الرأي كنتاج لعمل اللجان.

أما فيما يخص المدة المخولة للجان للرد على الطعون المرفوعة إليها فهي أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ وصول الطعن إلى رئيس اللجنة المختصة، وإن كان المشرع عبر عنها بقوله: «من تاريخ تقديم الطعن» وهو غير صحيح لأن الطعن كما سبق الإشارة إليه يرسل ولا يودع مباشرة أمام اللجنة.

وتصدر اللجان آراء متضمنة رفضا أو قبولاً صريحين، مع العلم أن اللجان تتمتع بسلطة تقديرية في الرد على الطعون المرفوعة أمامها وهو ما يستفاد من المادة 81 فقرة 2 بقولها: «فإن لم تبد اللجنة قرارها (رأيها)، في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن...»، وعليه بفوات أجل أربعة أشهر (4) أشهر المحدد سابقاً والمخصص للرد، فإن سكوت اللجنة المختصة يعد رفضاً ضمناً للطعن، وإن كان من الأولى ألا تتمتع اللجنة بهذه السلطة التقديرية لأنها بذلك تكون قد أطالت أمد النزاع في مرحلته الإدارية، دون أن تبين موقفها للمكلف صاحب الطعن برفض معلل أو قبول فيساعده في بناء قناعات جديدة، خاصة وأن اللجنة بتشكيلتها المتنوعة تشكل في حد ذاتها ضماناً لأداء عملها بصفة محايدة، فتمتع اللجنة بهذه السلطة يفتح لها المجال للتخاذل في الرد عن الطعون المرفوعة أمامها فيكون لها دوراً سلبياً وتتعدم الفائدة من وجودها فهي أسست لحل الخلافات الناشئة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب و سكوتها عن الرد يرفع عنها صفة الحياد، مما يدفع بالمكلفين إلى العزوف عن إطالة النزاع أمام لجنة قد تهمل طلباتهم بعدم الرد عليها.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الفقرة الثانية: بيانات الرأي الصادر عن اللجان و تبليغه:

أما فيما يتعلق بالبيانات التي يشملها رأي اللجان فهي كالآتي:

- 1- اسم رئيس اللجنة وأسماء الأعضاء الحاضرين الذين اشتركوا في المداولة لإصدار الرأي.
- 2- تاريخ صدور الرأي.
- 3- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع وتقديرات مصلحة الضرائب ومقارنتها بتقديرات المكلف المعني بالطعن.
- 4- الحثيات والاعتبارات التي بنت عليها اللجنة رأيها.
- 5- رأي اللجنة أي القبول أو الرفض مع ذكر الأسباب، وفي الحالة التي لا يصادق فيها على تقرير الإدارة، يجب تحديد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للمكلف صاحب الطعن.
- 6- أما فيما يخص التوقيع على المحضر الذي حرر خلال الجلسة والمتضمن رأي اللجنة فإنه يتم توقيعه من طرف رئيس اللجنة، ولا يشترط توقيع الكاتب أيضا لأن العبرة في المصادقة على آراء اللجان وجوب توافر النصاب القانوني المطلوب في كل لجنة، بينما التوقيع على المحاضر إجراء شكلي يمكن أن يرجع فيه إلى القواعد العامة وإن كان هناك من يرى بضرورة توقيع كل من أمين اللجنة وكاتبها وإلا اعتبرت المحاضر باطلة⁽¹⁾.

أما في يخص تبليغ آراء اللجان فيتم كمايلي:

(1) - د. حسين فريجة، المرجع السابق، ص55.
- عبد العزيز عبد الكريم، كمال الدين صدقي، لجان التقدير والتناضي في الضرائب، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ص131.
- عبد الحميد الشواربي، المرجع السابق، ص115.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

بالنسبة للآراء الصادرة عن لجتي الطعن على مستوى الدائرة و الولاية فإنها تبلغ بواسطة كاتب اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب خلال عشرة أيام (10) من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

وبالنسبة للآراء الصادرة عن لجنة الطعن الضريبي على المستوى المركزي تبلغ بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى مدير المؤسسات الكبرى في أجل عشرين (20) يوما من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

على أن يتم تبليغ التخفيضات والإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة صاحب الطعن إثر انتهاء اجتماع اللجنة بواسطة رئيسها، أما الرأي فيبلغ للمكلف المعني من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب خلال شهر واحد، ولم يحدد المشرع وقتا لبدء حساب الميعاد ومع ذلك يمكن القول من تاريخ استلام رأي اللجنة من طرف هؤلاء، على أن يتم تبليغها في شكل قرارات صادرة عن هذه الجهات على أن تكون مطابقة لرأي اللجان كما تمت المصادقة عليها.

الفقرة الثالثة: حجية آراء اللجان:

تقوم لجان الطعن الضريبي بتقديم رأيها في النزاعات المطروحة أمامها وعليه فهي لا تصدر قرارات فالفرق بين المصطلحين واسع ذلك أن القرار الإداري يحدث مراكز قانونية ويكون ملزما أما الرأي فلا تكون له القوة التنفيذية ولا يكون ملزما للأخذ به إلا في حالة الرأي المطابق، وبالرجوع إلى القواعد القانونية المنظمة لمنازعات الضرائب المباشرة سواء التي كانت واردة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو حتى بعد نقلها إلى قانون الإجراءات الجبائية نجدها لم تجزم بالزامية آراء اللجان بصفة مطلقة.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

قبل سنة 1997 كانت آراء لجان الطعن ملزمة لإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلف، ولكن بعد صدور قانون المالية لسنة 1997 والذي أدخل تعديلات في المواد 300، 301، و302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب مواده: 290، 30، 31، أصبحت هذه الآراء غير ملزمة حتى بالنسبة لإدارة حيث أصبح من حق مدير الضرائب بالولاية الطعن في آراء لجنة الدائرة أمام اللجنة الولائية خلال مدة شهر من تاريخ صدور رأي اللجنة، فأصبحت هذه اللجنة تمارس اختصاصا استثنائيا، كما يمكنه الطعن في الآراء الصادرة عن اللجنة الولائية أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي المختص إقليميا مع إبلاغ المكلف بالضريبة.

أما بعد صدور قانون المالية لسنة 2007 فنص بشكل صريح في مواده 49 إلى 50 على أن تكون آراء اللجان ملزمة نسبيا للإدارة وغير ملزمة للمكلفين المعنيين بها على النحو التالي:

بالنسبة لإدارة الضرائب فبالرجوع للمادة 81 فقرة 04 نصت على مايلي: «عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى 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 الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي».

انطلاقا من هذا النص يتبين لنا أن إدارة الضرائب ملزمة كأصل عام بتنفيذ رأي اللجنة وذلك بإبلاغه إلى المكلفين المعنيين ويسقط عنها هذا الالتزام في حالة واحدة فقط وهي التي يثبت لها أن الرأي كان غير مؤسس بمعنى أنه صدر مخالفا للقانون الجبائي بصفة عامة.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

فسواء كانت المخالفة وقعت ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو ضمن قانون الإجراءات الجبائية وغيرها من القوانين والتنظيمات ذات الصلة بالنزاع، ويقع على الإدارة تقديم ما يثبت فعلا هذا الخرق، وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر في 14/06/2006 بحيث أعطى لهذا الاستثناء مدلوله الحقيقي فلا يكون مجرد إدعاء بقوله: «لابد أن يكون في رأي اللجنة خرقا فادحا لمقتضيات القانون الجبائي على مدير الضرائب تبيانه بوضوح وليس الاكتفاء بالقول أن قرار اللجنة غير مؤسس على سند قانوني والأمر في قضيتي هذا يتعلق بإدخال المشتريات لسنة 1994 وليس 1995»⁽¹⁾.

ففي هذه الحالة يحق لكل من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب رفع دعوى قضائية ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية المختصة بعد أن يعلق تنفيذ الرأي ويبلغ المكلف المعني به وذلك خلال شهر من تاريخ إصدار الرأي، لأن الطاعن يحضر أشغال اللجنة فلا يحتاج إلى تبليغ.

وقد اختلفت المواقف بشأن قبول الطعن المقدم من طرف المدير الولائي للضرائب على أساس أنه عضو في لجنة الطعن على مستوى الولاية فكيف يمكن أن يشارك في عملية إصدار الرأي ثم يطعن فيه وهو الموقف الذي عبر عنه مجلس الدولة في قراره الصادر في 23/04/2001 بقوله: «حيث وبالفعل فإن قضاة الدرجة الأولى رفضوا في الشكل الطعن ببطلان القرار المتخذ في 28/07/1998 عن لجنة الطعن للضرائب المباشرة المقدم من طرف مدير الضرائب بحجة أن هذا الأخير حضر عند اتخاذ هذا القرار المؤرخ في 28/07/1998».

(1)- قرار مجلس الدولة، رقم 030134 المؤرخ في 14 جوان 2006، فنيش كمال، المقال السابق، ص10.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

حيث أن قضاة الدرجة الأولى تجاهلوا أحكام المادة 30 من قانون المالية المؤرخ في 1996/12/31 لسنة 1997 التي تنص على أنه عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا مخالفة واضحة لحكم القانون الجبائي يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يوقف تنفيذ هذا الرأي بتحفظ و يعلم المكلف بالضريبة بذلك و أنه يمكن لمدير الضرائب أن ينازع القرار المتخذ من قبل لجنة الطعون وأنه عن خطأ قام قضاة الدرجة الأولى برفض طعنه في الشكل»⁽¹⁾.

في حين أقر مجلس الدولة في قرار سابق بصحة الطعن المقدم من طرف المدير الولائي للضرائب فيما يخص رأي اللجنة الولائية إذا كان مخالفا للقانون الجبائي وفقا لما نص عليه قانون المالية لسنة 1997، فأمام هذا التناقض في موقف مجلس الدولة الذي يمثل جهة الاجتهاد القضائي في المنازعات الإدارية فبأي الأحكام يمكن الاقتداء؟ أضف إلى ذلك يصطلح قضاة المجلس على رأي عمل اللجنة بالقرار في حين الأصح من الناحية القانونية أن اللجنة تصدر رأيا.

أما بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي رفع طعنه لإحدى هذه اللجان فإنه غير ملزم برأيها، فقد منح المشرع حق الطعن في القرار المبلغ له من طرف الإدارة المختصة حسب الحالة بعد أخذ رأي لجان الطعن المختصة، وذلك بأن يقدم طعنه أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المحدد للإدارة طبقا للمادة 03/82 وهو شهر واحد ولكن يبدأ حسابه من يوم تبليغه بالقرار.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 1717، المؤرخ في 23 أبريل 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص19.

- وهو ذات الموقف الذي تبناه مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 28 جانفي 2002 بقوله: "حيث أنه لا يمكن الطعن في قرار من طرف مصدره أو من المدير الولائي الطاعن بصفته عضوا يعد مصدرا للقرار وبالتالي لا يمكن له الطعن فيه وهو ما يجعل حكم قضاة المجلس صائبا يستوجب المصادقة عليه".

قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 2060، المؤرخ في 28 جانفي 2002، المرجع نفسه، ص20.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

المبحث الثاني:

عرض النزاع أمام اللجان الطعن الضريبي في التشريع المغربي

يحتوي التشريع الضريبي المغربي عدة أنواع من اللجان الضريبية المحدثة للبت في المنازعات الضريبية التي تستمر بين المكلف بالضريبة والإدارة بسبب ما آلت إليه إجراءات التصحيح الضريبي، وهناك عدة أصناف من اللجان تبعا للتركيبية النوعية للنظام الضريبي بالمغرب⁽¹⁾، وبالنسبة للجان التي ستكون محل الدراسة فقد صنفها المشرع في نوعين من اللجان تمارس عملها على درجتين، لجان محلية لتقدير الضريبة كدرجة ابتدائية، ولجنة وطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضرائب كدرجة إستئنافية.

وتختلف مرحلة تدخل اللجان الضريبية في التشريع المغربي عما هو سائد في الجزائر، فحينما تباشر إدارة الضرائب فحصا جبائيا أو مراقبة جبائية في حق المكلف بالضريبة فتعيد النظر في العناصر المصرح بها من طرفه كما لو ثبت نقصان القيم و الأثمان فالإجراءات تختلف، لأن الإدارة لم تعد طرفا عاديا ينفذ العمليات الضريبية كما لو وردت في إقرار المكلف بل أصبحت خصما ودخلت معه في نزاع حيث اعتمدت أساسا ضريبيا غير الأساس الذي أقره المكلف، فهي تباشر عملها أحيانا قبل صدور السند التنفيذي المنشأ للالتزام الضريبي وأحيانا أخرى بعد صدوره.

ولهذا كان من الطبيعي أن تتولى جهة أخرى غير الإدارة النظر في النزاع قبل أن يعرض أمام القضاء وهو ما حدا بالمشرع إلى إحداث هاتين اللجنتين وعهد إليهما البت في الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة في هذه الحالات.

(1) - بموجب قانون المالية رقم 01-44 للسنة المالية 2002، أصبحت هذه المنازعات تختص بها اللجنة المحلية للتقدير

واللجنة الوطنية للطعون وبذلك نقل هذا الاختصاص عن لجنتي التقييم المحلية والوطنية وتم إلغاؤها.

- سعاد بنور، المرجع السابق، ص 48.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

وتختص هذه اللجان بالنظر في النزاعات الضريبية في جانبها الواقعي وليس القانوني وتعود لها هذه الصلاحية قبل طرح النزاع أمام أنظار القضاء، إذ تسعى إلى حماية المكلف بالضريبة في إطار تطبيق الإجراءات الدقيقة للفحص الضريبي بتصحيح مفهوم القانون والإحلال محله مفهوم العدالة أو التوفيق بينهما، أو البحث على مدى التطبيق الصحيح للقاعدة القانونية على الوقائع المتنوعة باختلاف النشاط المهني والمعطيات الاقتصادية التي تتحكم فيه.

وقد أكد القضاء المغربي على أهمية هذه اللجان حين اعتبرها من أهم الضمانات الفعلية المخولة للمكلفين وذلك في قرار صادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 29 يناير 1969 بقوله: «...إن المقصود من إحداثها منح الملزمين بالضريبة المهنية ضمانات إضافية تتمثل في اختيار وتقدير نقط واقعية من شأنها أن تساعد على تحديد أسس الضريبة من قبل هيئات إدارية ذات سلطات تقريرية...»⁽¹⁾.

ويعتبر وجود اللجان الضريبية ضمن الهيئات المتدخلة في النزاع الضريبي أمرا قديما في النظام الضريبي المغربي على غرار باقي التشريعات المعاصرة ونخص بالذكر التشريع الجزائري فقد ظهر في القانون الصادر في 10 يناير 1908 الخاص بالضريبة الحضرية، ومع ذلك فإن هذه اللجان تعرف بعض الاختلافات من حيث تركيبتها واختصاصها بين التشريعين، فإلى أي مدى ساهم هذا الاختلاف في إنجاح دور الوساطة الذي تمارسه هذه اللجان وحل إشكاليات الفحص الضريبي؟

وهذا ما سيتم توضيحه من خلال التطرق لتكوين كل لجنة ونطاق ممارستها لصلاحياتها وحجية ما

يصدر عنها من أعمال من خلال المطلبين التاليين:

- المطلب الأول: اللجان المحلية لتقدير الضريبة.

- المطلب الثاني: اللجنة الوطنية لنظر الطعون الضريبية.

(1) - سعاد بنور، المرجع السابق، ص 47.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

المطلب الأول:

اللجان المحلية لتقدير الضريبة

تمارس اللجان المحلية لتقدير الضريبة دورا هاما في فض النزاع الضريبي المعروض أمامها وذلك من خلال المرحلة التمهيدية لوضع الأسس التي تحدد بمقتضاها الضريبة، فهي تستمد اختصاصها من تسميتها فالمرشح لم يسمها باللجنة المحلية للطعن الضريبي بل لتقدير الضريبة نظرا لمشاركتها الفعلية في تقدير الضريبة، فعرض النزاع عليها لم يعد أمرا اختياريا من طرف المكلف بالضريبة المعترض على تقدير الإدارة ولذلك أولى المشرع المغربي عناية بالغة بتنظيم هذه اللجان سواء من حيث تكوينها أو نظام عملها وهو ما سيتم بيانه في الفروع التالية:

الفرع الأول: تكوين اللجان المحلية لتقدير الضريبة:

حدد المشرع المغربي تشكيلة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بموجب المادة 225 / II - أ من المدونة العامة للضرائب ونص على أنّ إنشائها يتم من طرف الإدارة التي تحدد مقرها ودائرة اختصاصها ولكنه لم يبين عن أي إدارة يتحدث، فهل الأمر يرجع إلى إدارة الضرائب بالعمالة أو على مستوى الإقليم، كما أنه لم يبين بوضوح مقر هذه اللجنة هل يكون بالولاية أو الإقليم، خلافا للمشرع الجزائري الذي كان واضحا في هذا الخصوص بإحداثه للجنة على مستوى كل دائرة وعلى مستوى الولاية.

أي أن مقر اللجنة قد يكون على مستوى العمالة أو الإقليم ولكن ما هو المعيار المعتمد في ذلك التقسيم؟ وما يثبت هذا القول هو قرار الوزير الأول الصادر في سنة 1996 المتعلق بتعيين القضاة ورؤساء اللجان المحلية نجده تارة يحدد مقر اللجنة في العمالة مثال اللجان المتواجدة في كل من عمالة الرباط، سلا، الدار البيضاء، وأخرى مقرها الأقاليم مثال: اللجان المتواجدة في كل من إقليم شيشاوة، تطوان، العرائش...

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

مع ذلك فمن حق الخاضع للضريبة أن يكون مقر اللجنة بعيدا عن المراكز التابعة لمديرية الضريبة حتى تبعد عنها أي شبهة و حتى يطمئن إلى نزاهتها، غير أنه في الواقع العملي يتحدد مقر اللجنة حسب أعضائها فنظرا لترؤسها من طرف القضاة رؤساء المحاكم فإن مقرها يتبع مقر المحكمة⁽¹⁾.

أما فيما يخص تكوين اللجنة فهي تضم أربعة أعضاء موزعين كما يلي:

1- قاضيا رئيسيا.

2- ممثلا لعامل العمالة أو الإقليم الواقع مقر اللجنة بدائرة اختصاصه.

3- رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله الذي يتولى مهمة الكاتب المقرر.

4- ممثلا (01) للخاضعين للضريبة يكون تابعا للفرع المهني الأكثر تمثيلا للنشاط الذي يزاوله الطالب.

لقد توخا المشرع المغربي في تشكيلة هذه اللجنة إشراك عدة فعاليات في فرض الضريبة وتصحيحها تنتمي إلى قطاعات مختلفة بغية أن تحض العملية الضريبية بمصادقية وأن يحظا القرار الضريبي بأكثر ما يمكن من العدل، فمن خلال هذه التشكيلة فإنها تبدو متنوعة فكل عضو ينتمي إلى جهة معينة بدءا بتمثيل السلطة القضائية ثم الإدارة المحلية وإدارة الضرائب بالإضافة إلى تمثيل عضو فئة الخاضعين للضريبة بما يبعث نوعا من التناسق في هذه اللجنة، ومع ذلك فبعد التدقيق في عضوية كل واحد منهم يمكن تسجيل الملاحظات التالية:

(1) - عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 422.

- جواد العسري، الرسالة السابقة، ص 217.

- AISSAOUI (Y.), ((Le Recours Devant Les Commissions Fiscales)), revue marocaine des contentieux, n° 5-6, 2007, p.114.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الفقرة الأولى: بالنسبة لرئيس اللجنة:

أوكل المشرع المغربي رئاسة اللجنة لشخص القاضي بعدما كانت قبل الإصلاح الضريبي تعود إلى عضو من السلطة التنفيذية ممثلا عن عامل الإقليم أو العمالة، الأمر الذي قد يفقد المكلفين ثقتهم في استقلالية هذه اللجنة، فأمام عظم المسؤولية التي يمارسها الرئيس أصبح اختياره يتم من أعضاء الجهاز القضائي الذي يرمز إلى الحياد⁽¹⁾، كما أن وجود قاضي ضمن اللجنة سيدعم عملها من خلال الالتزام بالإطار القانوني السليم بالإضافة إلى إلمامه بخبايا النصوص القانونية، كما أنه يساهم في التخفيف من مشكلة التفريق بين ما يعد من قبيل المسائل الواقعية وما يعد من قبيل المسائل القانونية.

ولكن مع ذلك يؤخذ على المشرع المغربي أنه لم يحدد مستوى القاضي المعين ضمن تسلسل النظام القضائي بين القضاء العادي أو الإداري، كما أنه لم يحدد الجهة التي تتولى التعيين وإن كان هناك من يرى بأن هذا الفراغ متعمد من طرف المشرع وذلك بهدف إضفاء نوع من المرونة في تعيينهم⁽²⁾، ومع ذلك فإن الأمر غير مقبول خاصة وأن النظام القضائي في المغرب نظاما مزدوجا فلا يقبل أن يتم التعيين من بين هيئة القضاء العادي في ظل وجود قضاة المحاكم الإدارية ومحاكم الاستئناف الإدارية لأنهم الأقرب إلى الاختصاص بحكم تعودهم على الفصل في المنازعات الضريبية ومع ذلك من الصعب تطبيق هذه الفكرة لسببين اثنين⁽³⁾:

- أن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة موجودة في جميع مدن المملكة بينما تتواجد المحاكم الإدارية في سبع مدن رئيسية فقط بما يجعل عدد قضاتها لا يغطي عدد اللجان.

(1)- AKTAOU (A.), op.cit, p.189.

- AISSAOUI (Y.), op.cit, p. 115.

(2)- محمد مرزاق، عبد الرحمن أبليل، المرجع السابق، ص 70.

(3)- عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 439.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

- أنه من المحتمل أن تؤول نفس القضية المطروحة على اللجنة إلى أنظار القاضي الإداري الذي ترأس اللجنة في حالة رفع النزاع أمام القضاء ولا يعقل أن يفصل القاضي الإداري أو زميله في القضية التي سبق له الفصل فيها أمام اللجنة.

وبالرجوع إلى القرار الصادر عن الوزير الأول في 22 نوفمبر 1996 السابق الذكر نجده عين قضاة اللجان المحلية لتقدير الضريبة من بين رؤساء المحاكم الابتدائية باستثناء اللجنة المتواجدة على مستوى عمالة الدار البيضاء فيرأسها قاضي برتبة رئيس غرفة محكمة الاستئناف، ويتضح من هذا القرار أن الوزير الأول هو من يتولى تعيين القضاة، وإن كان الأصح أن يتم منح الاختصاص في التعيين للسلطة القضائية كأن تعهد لرئيس المحكمة الابتدائية الذي يختار قاضيا من بين قضاة المحكمة.

ويمارس القاضي باعتباره رئيسا للجنة المحلية دورا بارزا في الإشراف على سير أعمال اللجنة وذلك باقتباسه لطرق تسيير الجلسات القضائية بالمحاكم، حيث يعطي الكلمة للمتنازعين ويشير إلى كاتب الجلسة بما يجب تقييده في المحضر وكذا رفع الجلسة للمداولة كلما تبين له ضرورة ذلك، فيجب أن يكون للقاضي دورا حيادي فيما يتعلق بسماعه للأطراف وتمكين كل واحد منهم من إبداء رأيه، ويتم حسم المواجهة كلما حادت عن موضوع النزاع ليبقى الرأي النهائي للجنة خلال المداولة وليس خلال المناقشة، وللقاضي دور هام أثناء المداولة نظرا لما يملكه من صوت إضافي.

إلا أن الواقع العملي أثبت عدم تفرغ القضاة الذين تولون رئاسة اللجان المحلية للبت في المنازعة الضريبية بما لهم من مسؤوليات أخرى مما يصعب عليهم مناقشة عدد أكبر من الملفات المعروضة عليهم⁽¹⁾.

(1)- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 49، الطبعة الأولى، 2003، ص 554.

- عبد المنعم بلوق، الرسالة السابقة، ص 143.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الفقرة الثانية: بالنسبة لتمثيل الإدارة في اللجنة:

تتواجد الإدارة في إطار اللجان المحلية لتقدير الضريبة بتمثيلية قوية تتجسد في عنصرين وهما العضو

الممثل لإدارة الضرائب من جهة والناطق باسم الإدارة الذي يمثلها ويدافع عنها أمام اللجنة:

أ- العضو الممثل لإدارة الضرائب: تلعب إدارة الضرائب دورا مهما بالنسبة لإحداث وسير أعمال اللجنة

المحلية فهي من جهة محاطة بعناية الإدارة منذ إحداثها وقد تتخذ مقرها بمكاتب إدارة الضرائب، ومن جهة

ثانية تتولى إدارة الضرائب التحقيق وإعداد الملفات الموجهة إلى هذه اللجان وذلك عن طريق أحد أعوانها

وهو رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثلا عنه والذي لن تقل رتبته عن رتبة مفتش في الضرائب

باعتباره عضوا في اللجنة كما يتولى أيضا القيام بمهام المقرر وهي⁽¹⁾:

-تلقي طلبات الإحالة على اللجنة وتسجيلها وإعطائها رقما ترتيبيا.

-إعداد ملف الإحالة محتويا على طلب المعني بالأمر والوثائق المرفقة له ونسخة من ملفه الجبائي.

-السهر على توجيه الاستدعاءات الممضاة من طرف الرئيس إلى أعضاء اللجنة والأطراف المتنازعة.

-السهر على تبليغ مقرر اللجنة إلى الأطراف.

ب- يمكن لرئيس اللجنة أن يضيف إلى هؤلاء الأعضاء خبيرين من الموظفين له صوت استشاري كما

تستمع اللجنة إلى الخاضع للضريبة والعون الذي قام بتبليغ التصحيح موضوع الطعن، وبذلك أصبحت إدارة

الضرائب ممثلة بأكثر من عضو واحد.

(1)- عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 424.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

فمن خلال ما سبق تمثل إدارة الضرائب بعضوين نشيطين داخلها وهما رئيس مصلحة الضرائب الذي لن تقل رتبته عن المفتش باعتباره عضوا ومقررا، وموظفا في مديرية الضرائب باعتباره مستشارا بالإضافة إلى حضور العون الذي قام بتبليغ التصحيح ليدافع عما بلغه من تعديلات وما يترتب على ذلك من ضرائب. وفي جميع الأحوال فإن وجود مفتش الضريبة في تركيبة اللجان سواء كان مقررا أو كمثل للإدارة أو مدافع على وجهة نظرها في الملف المطروح للمناقشة أو كمستدعى للاستماع إليه يعد وجودا قويا للأسباب التالية⁽¹⁾:

- يعتبر مفتش الضريبة العضو الأكثر تقنية ومعرفة بموضوع الضريبة وله من الإمكانيات ما يجعله قادرا على الدفاع عن موقفه بكل قوة.
- أن مفتش الضريبة قار في وظيفته وفي تمثيله للإدارة داخل اللجان فهو يختلف في وضعيته الإدارية عن الأعضاء الآخرين الذين يأتون للجنة لمدة محددة ليتم استبدالهم بغيرهم عندما يفقدون صفة أعضاء الجماعة أو الغرفة التي ينتمون إليها.
- أن مهام مفتش الضريبة تدخل ضمن مهامه الوظيفية بينما يعد حضور الأعضاء الآخرين تطوعي.

الفقرة الثالثة: بالنسبة للعضو الممثل عن فئة المكلفين بالضريبة:

يمثل المكلف بالضريبة تمثيلا مشرفا في إطار اللجان المحلية لتقدير الضريبة بوجود عضو له صوت تقريبي ينتمي إلى إحدى الجماعات أو الغرف التي تمثل المهنة الممارسة من طرف المكلف من جهة،

(1) - عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 429.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

وبإمكانية اختيار خبير ذي صوت استشاري من جهة ثانية، بالإضافة إلى تمكينه من اصطحاب مستشاره المحاسبي أو القانوني أو محامي حتى يساندونه في الدفاع عن حقوقه.

منح المشرع لعامل العمالة أو الإقليم حسب الحالة أي حسب مقر اللجنة صلاحية تعيين الممثلين عن فئة المكلفين دون أن يحدد له العدد الواجب الالتزام به مكتفيا بضرورة تعيين ممثلين رسميين بنفس عددهم ممثلين احتياطيين لمدة ثلاث (03) سنوات، وكان من الأولى أن يضبط العدد ولا يترك المجال مفتوحا مقيدا بقيد مرن وهو النشاط الأكثر تمثيلا بما يفتح استعمال سلطة تقديرية واسعة في عملية التعيين وهو ما أكدته المادة II/225 - باء.

ولقد ارتأى المشرع أن يكون من أحد الأعضاء المنتمين للقطاع الذي ينتمي إليه المكلف بالضريبة وذلك حتى يتسنى الاطلاع على رأي أصحاب المهنة التي ينتمي إليها المكلف الشيء الذي لا يمكن أن يبينه ويوضحه إلا ممثل عن إحدى الهيئات التي ينتمي إليها العضو المشارك.

إلا أن الواقع العملي أثبت تقشي ظاهرة تغيب ممثلي الملزمين وعدم اهتمامهم بعمل اللجنة بما يدفعها إلى تأجيل جلستها للمرة الثانية، كما أن ممثلي الملزمين الذين ينتمون للمنظمات المهنية لا يوفدون الأعضاء الذين يزاولون نفس النشاط المهني المطروح على أنظار اللجنة المحلية فنفس الممثل يشارك في مناقشة كل الملفات مهما تنوع النشاط المهني سواء كان صناعيا أو تجاريا أو خدماتيا⁽¹⁾.

أما فيما يخص تعيين هؤلاء الممثلين فقد فرق المشرع بين حالتين:

أ- بالنسبة للطعون التي تهم الخاضعين للضريبة الذين يزاولون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو فلاحيا، يتم تعيين الممثلين الرسميين ومثل عددهم من الاحتياطيين، لمدة ثلاث (03) سنوات من بين

(1) - محمد شكيري، الرسالة السابقة، ص 485.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا لفروع النشاط المشار إليه والمدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة، وكل من رئيس غرفة التجارة والصناعة والخدمات وغرفة الصناعات التقليدية وغرفة الفلاحة وغرفة الصيد البحري، قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة التي تبتدئ خلالها مهام أعضاء اللجنة المعينين في اللجنة المحلية.

ب- بالنسبة للطعون التي تهم الخاضعين للضريبة الذين يزاولون مهنا حرة فيعين الممثلين الرسميين ومثل عددهم من الاحتياطيين لمدة ثلاث (03) سنوات، من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا المدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعينين في اللجنة المحلية.

ويتم تعيين هؤلاء الممثلين قبل الفاتح من يناير من السنة التي تبتدئ خلالها مهامهم داخل اللجنة المحلية، وإذا انتهت مدة الثلاث (03) سنوات وتأخرت عملية تعيين الممثلين الجدد لأي ظرف كأن تم تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لفترة لا تتجاوز (03) ثلاثة أشهر.

وفي الحالة التي تستحيل فيها عملية التمديد للممثلين المنتهية مهامهم لأي سبب كان، أو لم يتم التجديد بعد فوات ثلاثة (03) أشهر في الفاتح من أبريل، وجب إخبار الخاضع للضريبة بذلك وفقا لإجراءات التبليغ المقررة في المادة 219 من نفس المدونة، وفي هذه الحالة وضع المشرع حلين هما:

- خلال أجل ثلاثين (30) يوما التالية لتاريخ تسلمه للرسالة، يقدم طلبا إلى رئيس المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مكان فرض الضريبة، يلتمس فيه الممثل أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بأعضائها الثلاثة مع غياب الممثل عن المكلفين.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

- فوات أجل الثلاثين (30) يوما السالفة الذكر دون تقديم المكلف صاحب الطعن لطلبه السابق، تعرض إدارة الضرائب المعنية النزاع أمام اللجنة الوطنية لنظر الطعون الضريبية وتبلغ المكلف المعني بالنزاع خلال عشرة (10) أيام من تاريخ الإحالة. وفي كلتا الحالتين سيحرم الخاضع للضريبة من حضور العضو الذي يمثلته مما يفقده صوتا لفائدته كما أن إعطاء الفرصة للإدارة لكي تتوجه مباشرة إلى اللجنة الوطنية سيحرم الخاضع للضريبة من درجة أولى في فض النزاع وهي التي أقرت كضمانة له. وعليه نظرا لخطورة هذين الحلين بالنسبة للمكلف بالضريبة أصبح من الضروري تدخل المشرع لإلزام الهيئات والمنظمات المهنية وكذلك الغرف بتقديم قوائمهم في الوقت المناسب وذلك تحت طائلة توقيع الجزاءات⁽¹⁾.

كما أجاز المشرع للجنة إمكانية الاستعانة بأهل الخبرة بموجب المادة 11225 - دال، فسمح لها بالاستعانة بخبيرين اثنين على الأكثر قصد الوصول إلى الحل الأمثل والقرار الصائب، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع نظم موضوع الخبرة أمام اللجان بشكل مقتضب، إذ نص على أن يتم اختيارهما من بين الموظفين ولم يحدد طبيعة هؤلاء الموظفين هل هم من موظفي إدارة الضرائب أم إدارات أخرى مما يرفع عنهما صفة الحياد ويكون لهما صوتا استشاريا فقط.

الفرع الثاني: سير أعمال اللجنة المحلية لتقدير الضريبة:

يتسلم مفتش الضريبة الطلبات الموجهة إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة التي تتولى النظر في النزاع القائم بين المكلف والإدارة الضريبية، ويقوم بإعداد تقرير معلل ومفصل يبرز فيه جميع الملاحظات والأدلة التي تقدم بها كلا الطرفين على حد سواء، ونقاط الخلاف المتعلقة بالنزاع، كما فرض المشرع على الإدارة ضرورة الإدلاء بالملف الجبائي للمعني حتى تتمكن الإدارة من دراسة الموضوع بكامل الدقة.

(1) - محمد شكيري، تشريع الضرائب المغربي، الجزء الأول، الطبعة الثانية، 1997، ص184.

- سعاد بنور، المرجع السابق، ص50.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

كما فرض المشرع على الإدارة ضرورة الإدلاء بالملف الجبائي للمعني حتى تتمكن الإدارة من دراسة الموضوع بكامل الدقة طبقا للمادة 220 من المدونة دون تحديد أجل يلتزم خلاله المفتش بالتسليم، إلا أن قانون المالية 2011 أقر قيودا جديدا في مواجهة مفتشي الضرائب وهو قيد زمني يتمثل في تحديد أجل أقصاه أربعة (04) أشهر لتسليم الطلبات والوثائق من طرف الإدارة إلى اللجان، وذلك ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة بالطعن المقدم من طرف المكلف بالضريبة إلى اللجنة.

وبعد ذلك تتعدّد الجلسة باستدعاء من رئيسها عن طريق الكاتب بحيث يتم توجيه استدعاء لكل أعضاء اللجنة عن طريق رسالة مضمونة الوصول وترفق بجدول أعمال الجلسة ونسخ عن التقارير التي أعدها المفتش، وذلك قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من التاريخ المحدد للاجتماع طبقا للمادة 225 / II - أ فقرة 05، ويعد تبليغ الاستدعاء بالطريقة القانونية إجراء جوهريا لحفظ حق الأطراف في الدفاع عن موقفها وإلا كانت اللجنة قد خرقت مبدأ الدفاع⁽¹⁾.

(1) - وهذا ما قضت به المحاكم الإدارية بالمغرب حيث جاء في حكم صادر المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، رقم 884، بتاريخ 30 سبتمبر 1998 ما يلي: ((وحيث أن المدعية تعتمد في أسباب طعنها على خرق إدارة الضرائب ومن بعدها اللجنة المحلية لتقدير الضريبة للقانون إذ أنه بعد أن نازعت المدعية في الأسس المعتمدة من طرف المفتش ورفعت النزاع أمام اللجنة التي قامت باستدعائها للجلسة التي كانت ستعدها يوم 16/06/1994 بقاعة الخزائن بمقر محكمة الاستئناف بالدار البيضاء فوجئت بأنه تأجل عقدها لتاريخ لاحق دون إعلام ممثل المدعية الذي حضر في اليوم المحدد ولم يتم استدعاؤه للجلسة القادمة التي عقدت بعد أسبوع من التاريخ الأول وبالضبط في 23 /06 /1994. وحيث أن الاستدعاء والتبليغ القانوني يعتبران من الإجراءات الجوهرية للتقاضي والترافع أمام الجهات القضائية أو الإدارية كما هو الشأن أمام لجان تقدير الضريبة يترتب على عدم احترامهما بطلان ما عدهما من الإجراءات الأخرى وذلك حفاظا على مبدأ سوق الترافع.

وحيث أنه ترتيبا على ما تقدم يكون قرار اللجنة المحلية لتقدير الضريبة الصادر في غياب حضور ممثل الشركة المدعية ودون أن يقع استدعاؤها بصفة قانونية فيه إخلال بالمبادئ العامة للترافع وخرق صريح لمقتضيات قانونية أمره مما يستدعي التصريح بإلغائه...)).

- عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 455.

- أمحمد قزير، ((أهم المستجدات الضريبية في قانون المالية 2011))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 96، يناير 2011، ص 93.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

كما أن الالتزام بالقيام بالاستدعاء لأعضاء اللجنة وممثلي الإدارة وفقا لقواعد التبليغ فيه ضمانه للحد من مشكل الغياب داخل هذه اللجان، بما يقلل من فعاليتها وخاصة بالنسبة لممثلي الملزمين فهذا الغياب قد يؤدي إلى تضييع حقوقهم في مواجهة إدارة الضرائب.

أما إذا تعذر التسليم إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب فيتم إرجاع الوثيقة المبلغة مذيلة ببيان غير مطالب به أو انتقل من العنوان أو العنوان غير معروف وغيرها من الأسباب، ففي هذه الحالة يعتبر الطرف مسلما بعد انصرام أجل عشرة (10) أيام لتاريخ إثبات تعذر تسليم الطرف المذكور⁽¹⁾.

وتعقد اللجنة جلستها بحضور ثلاثة من أعضائها على الأقل من بينهم الرئيس وممثل الخاضعين للضريبة وفي جلسة ثانية يكفي حضور الرئيس وعضوين آخرين، كما يحضر أشغال اللجنة المكلف بالضريبة صاحب الطلب أو من يمثله، كما تستدعي أيضا ممثلا عن إدارة الضرائب المعنية ويكون عادة المفتش الذي باشر عملية الفحص الجبائي⁽²⁾، ولكن بالرجوع إلى المادة سالفة الذكر جاءت بصيغة الفرد والجمع معا بقولها (ممثل أو ممثلي) الطرفين بما يعني أنه بإمكان كل طرف أن ينيب عنه عدة ممثلين ولا يكف بواحد (المادة 225، د/02)، وتستمع اللجنة للطرفين كل على حدا ولكليهما إذا ما طلب أحدهما ذلك أو إذا ارتأت ضرورة المواجهة.

مع العلم أن المشرع لم يلزم اللجنة باستدعاء الخاضع للضريبة أو من يمثله فلها سلطة تقديرية طبقا للمادة 225- دال بقولها «...وتستمع اللجنة إلى ممثل الخاضع للضريبة إذا طلب ذلك أو إذا رأت أن من

(1)- إبراهيم الكرنابي، التعريف باللجان المحلية لتقدير الضريبة والمسطرة المتبعة أمامها للبت في المنازعات الضريبية، الندوة

الجهوية السادسة، الرباط 11/10 ماي 2007 خمسون سنة من العمل القضائي، تنظيم المجلس الأعلى، ص295.

(2)-QARQORI (M.), op.cit, p. 127.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

اللازم الاستماع إليه»، كما يعاب على المشرع إغفاله التأكيد على اللجنة بضرورة التبليغ المسبق للمكلف بتاريخ انعقاد جلساتها وإعلامه بملفه الضريبي حتى يتمكن من تحضير دفاعه.

بالإضافة إلى إمكانية الاستعانة بأهل الخبرة بتعيين خبيرين اثنين و الغريب في الأمر أن المشرع منح اللجنة صلاحية اختيارهما من بين الموظفين أو الخاضعين للضريبة ففي كلتا الحالتين سيفتقد الخبيرين إلى عنصر الحياد، خاصة و أنه لم يبين صفة الموظفين فهل يقصد أن يكونا تابعين لإدارة الضرائب أم يشغلان أي وظيفة أخرى، كما خرج المشرع المغربي عن القواعد العامة حينما منحهما صوتا استشاريا.

وتبت اللجنة في النزاعات المعروضة عليها عن طريق التداول من دون حضور أطراف النزاع وتتخذ قراراتها عن طريق التصويت بأغلبية الأعضاء الحاضرين وإن تعادلت الأصوات رجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس.

الفرع الثالث: نطاق اختصاص اللجان المحلية لتقدير الضريبة:

يندرج اختصاص اللجان المحلية لتقدير الضريبة سابقا في المسائل الواقعية أي التي تتعلق بتقدير أسس الضريبة كالريح، ورقم الأعمال، والمصاريف الحقيقية، والمصاريف الحقيقية القابلة للخصم... إلخ⁽¹⁾، أما البحث في أساسها وطريقة حسابها فهي مسألة قانونية تخرج عن اختصاص اللجان وإلا كان قرارها محل إلغاء⁽²⁾، وذلك على اعتبار أن الفصل في المنازعات التي تستند إلى أسباب قانونية من اختصاص القضاء، وهو ما أوقع المشرع المغربي في إشكالية كبيرة لأنه ليس من السهولة بمكان التمييز بين ما يعد من قبيل

(1)- COLIN (P.), GERVAISE (G.), LAMARLETTE (T.), Fiscalité Pratique Des Affaires, 4ème édition ECONOMICA, 1979, p. 652.

(2)- عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية، مداخلة في اليوم الدراسي حول القضاء الإداري وحماية النشاط الاقتصادي ، كلية الشريعة أكادير وغرفة الصناعة والتجارة، يوم 17 ماي 1996، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 19، أبريل 1997، ص 47.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الوقائع وما يعد من قبيل القانون خاصة وأن هذه المسألة تصعب على القضاء فما بالك بلجان تبقى فاقدة لدقة القضاة.

وقد حاولت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى وضع معيار للفصل بين الواقع و القانون في اختصاص اللجان في قرارها الصادر بتاريخ 2001/07/06 معتبرة أن تقدير قيمة العناصر التي تدخل في أساس الضريبة ومراقبة تقدير قيمة النصوص القانونية الواضحة تعد من قبيل المسائل الواقعية، أما تفسير النصوص الغامضة أو البت في مسألة إجرائية منفصلة عن تحديد أساس الضريبة كالإشعار بالفحص وغيره فتعتبر مسألة قانونية⁽¹⁾.

وإن كان هناك من أيد هذا التوجه في التشريع المغربي ويرى فيه ضمانا للمكلفين على اعتبار أنه لو سمح للجان بالفصل حتى في المسائل القانونية لترتب على ذلك حرمان المكلفين من اللجوء إلى القضاء وهو رأي غير صائب، لأن هذه اللجان لا ترقى إلى مصف القضاء حتى ولو ترأسها قاض ولا يمكن لها أن تحل محله كما أن قراراتها معرضة للطعن فيها أمام اللجنة الوطنية وأمام القضاء.

الفرع الرابع: القرارات الصادرة عن اللجان التقدير المحلية وحجيتها:

إذا أصبح الملف جاهزا للفصل فيه تخلو اللجنة بأعضائها للتداول فتتخذ القرار المناسب الذي تحترم فيه الجانب الشكلي والموضوعي كما تحرص على تبليغه للأطراف المتنازعة حتى يكون حجة عليهم:

(1) - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، الطبعة الثانية، دار أبي الرقراق، الرباط، 2009، ص55.
- جواد العسري، الرسالة السابقة، ص 221.

- AISSAOUI (Y.), op.cit, p. 115.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الفقرة الأولى: وثيقة القرار:

أكد المشرع المغربي على ضرورة أن تصدر مقررات اللجان المحلية لتقدير الضريبة مفصلة ولم يحدد شكلا معيناً لها ولهذا دأبت هذه الأخيرة على ابتكار مطبوعات خاصة تتضمن فحواه وسواء كان هذا القرار عبارة عن وثيقة واحدة أو مرفقا بمحضر الجلسة فإنه من الضروري تضمينه البيانات التالية:

- اسم اللجنة.
- تاريخ انعقاد الجلسة.
- أطراف النزاع.
- موضوع النزاع (نوع الضريبة والسنوات المعنية).
- منطوق القرار.
- أعضاء اللجنة وتوقيعاتهم⁽¹⁾.

(1) - وقد كانت بعض اللجان تحرر محضر المداولة وتوقعه ثم تكلف المقرر بإعداد مطبوعة للقرار لا يوقعها سوى الرئيس، إلا أن هذا الإجراء تصدت له المحاكم الإدارية عندما لاحظت أن القرار المبلغ إلى الملزم يجب أن يتضمن توقيع جميع الأعضاء، ففي قرار صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، رقم 20، بتاريخ 09 مارس 1995 بقولها: ((حيث يتبين من الفصل المذكور أن تشكيل اللجنة من النظام العام، وحيث أن مقرر اللجنة الوطنية المبلغ إلى الملزم وهو المنطلق للطعن اقتصر على ذكر اسم رئيس اللجنة دون ذكر أسماء باقي الأفراد الذين تتشكل منهم الهيئة، ناقصا من إحدى البيانات الجوهرية ومانعا للمحكمة من مراقبة صحة تشكيل الهيئة وحرمانا للطاعن من حقوق الدفاع الأمر الذي يكون معه المقرر باطلا...)).

- عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 459.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

كما أصبحت اللجنة ملزمة بالتعليل بعدما كانت غير ملزمة به سابقا طبقا للمادة 225 / II - أ فقرة 07، وفي ذلك ضمانا للمكلف حتى يتعرف على الأسس التي بنت عليها اللجنة قناعاتها وتسهيلا لرقابة القضاء⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: حجية المقررات:

إضافة إلى البيانات التي يجب أن يتضمنها مقرر اللجنة فإن المشرع يشترط ضرورة تبليغها إلى الأطراف لما للمسألة من أهمية، فضمن حق الإعلام واجب لأنه من الحقوق المعترف بها قانونيا لأي طرف في المنازعة الضريبية فلا تكون للمقرر أي حجية إلا إذا تم تبليغه للطرفين أي المكلف صاحب الطلب وإدارة الضرائب المعنية بالنزاع، ونظرا لارتباط التبليغ بأجل الاستئناف أمام اللجنة الوطنية أو ممارسة الطعن أمام المحاكم الإدارية.

وأكدت الغرفة الإدارية على ضرورة تبليغ إدارة الضرائب وعدم اعتبار حضور ممثلها في أعمال اللجنة المحلية بمثابة التبليغ ليسري أجل الطعن في حقها من تاريخ صدور مقرر اللجنة، بقولها في القرار الصادر في 2001/01/18: ((ومن جهة ثانية حيث أن المقررات الضريبية لا يبدأ أجل الطعن فيها إلا من تاريخ التبليغ وأن مجرد الحضور في الجلسة التي تصدر فيها اللجنة المقرر الضريبي لا يشكل تبليغا بالمفهوم القانوني لذلك المقرر.

(1) - "قاعدة التعليل في القرار الإداري تنطوي على ضمان أساسي لممارسة الحريات العامة وتقود السلطة الإدارية باتجاه الخضوع للقانون، وتعميم هذه القاعدة ستكون له نتائج بالغة الأهمية من تقليل الخصومات أما القضاء، إلى تسهيل الرقابة على الأعمال الإدارية باعتبار أن رقابة الأسباب أحد الأسلحة الرئيسية للقضاء"، محمد الأعرج، ((التعليل كشرط شكلي في القرار الإداري))، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية والاجتماعية، عدد خاص، ندوة القضاء الإداري وحماية الحقوق والحريات بالمغرب، عدد 07/06، أبريل 1995، ص 177.

- وتقضي المحاكم الإدارية ببطلان المقرر الصادر عن اللجنة إذا لم يتضمن تعليلا، حكم المحكمة الإدارية بأكادير رقم 20، بتاريخ 09 مارس 1995، عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 459.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

... لا شيء في النص المذكور بجميع فقراته ومقاطع كل فقرة يفيد صراحة ولا ضمنا أن حساب أجل الطعن بالنسبة لإدارة الضرائب يبتدئ من تاريخ صدور مقرر اللجنة المحلية، فكانت المحكمة الإدارية على صواب عندما اعتبرت أن أجل الطعن المذكور إنما يبتدئ من تاريخ التبليغ القانوني لإدارة الضرائب ولا وجود للخرق المحتج به⁽¹⁾.

ويتم التبليغ إما برسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسليم أو بالتسليم بواسطة المأمورين والمحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين وبالطريقة الإدارية، وذلك خلال الأربعة (04) أشهر الموالية لتاريخ صدوره وهذا القيد الزمني من شأنه التقليل من مدة التنازع وتفعيل الدور المفترض للجان.

يجب أن تصدر مقررات اللجنة خلال أربع وعشرين (24) شهرا من تاريخ تقديم الطعن وهي مدة طويلة تؤثر سلبا على حقوق الطرفين لأنها تساهم في إطالة أمد النزاع كما تفتح المجال للخاضعين للضريبة سيئي النية للتهرب من أداء مستحقاتهم الضريبية ، و بفوات المدة المحددة دون صدور القرار يبلغ المفتش الخاضع للضريبة بانتهاء الأجل وحقه في تقديم طعنه أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وذلك خلال أجل (60) ستين يوما التالية لتاريخ تسلمه الإشعار، وفي حالة فوات الأجل دون أن يقدم أي طعن يفرض المفتش الضريبة باعتبار الأسس المعتمدة عليها الثانية، والتي لا يجوز أن ينازع فيها إلا برفع التظلم قبل اللجوء إلى القضاء.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 31، بتاريخ 18 يناير 2001، محمد قصري، المرجع السابق، ص 410.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

وتصدر اللجنة نوعين من القرارات (1):

1- قرارات نهائية: إذا كان مبلغ الواجبات الأصلية المترتبة عليها يقل أو يساوي 50.000 خمسين ألف درهم، ويجوز الطعن في هذه القرارات أمام القضاء داخل أجل الستين (60) يوما الموالية لتبليغ مقررات هذه اللجان.

2- مقررات ابتدائية قابلة للطعن فيها أمام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية: وهي خارجة عن نطاق الطائفة الأولى ويكون الطعن فيها خلال أجل ستين (60) يوما التالية لتاريخ تبليغ مقرر اللجنة المحلية إلى الخاضع للضريبة وللإدارة ممارسة نفس الطعن في ذات الأجل.

أما إذا لم يبادر المكلف بالضريبة المعني بالقرار إلى تقديم طعنه أمام اللجنة الوطنية أو تهاون في ذلك ونفذ الأجل القانوني فيعد قبولا ضمنا منه بمقرر اللجنة المحلية، وعليه تقوم الإدارة الجبائية بفرض الضريبة انطلاقا مما تضمنه مقرر اللجنة من تصحيحات ويستوي في ذلك أن تكون هذه التصحيحات متعلقة بمسائل واقعية تدخل في اختصاص اللجنة المحلية أو بمسائل قانونية دفعت فيها اللجنة بعدم الاختصاص (2).

أما الإدارة فتحفظ هي الأخرى بحق الطعن أمام اللجنة الوطنية فيما يتعلق بالمسائل التالية:

- الجزء المتعلق بالتصحيحات التي تم رفضها من طرف اللجنة المحلية لتقدير الضريبة لسبب من الأسباب.

- التصحيحات التي ترى فيها الإدارة أنها تتعلق بمسائل قانونية وفصلت فيها اللجنة المحلية.

(1)-QARQORI (M.), op.cit, p. 128.

(2)- محمد شكيري، الرسالة السابقة، ص 473.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

ومن كل ما سبق يتضح أن المكلف بالضريبة إذا تقاعس في القيام بالطعن في مقرر اللجنة المحلية وفق الشروط والمواعيد الآتفة الذكر فإن الإدارة على افتراض أنها لم تقدم بدورها طعنا في شأن المقرر، تقوم بإصدار جدول لتحصيل المبلغ الضريبي المحدد من اللجنة المحلية في مقررها ويتولى المحصل القيام بإجراءات استخلاص الدين الضريبي، ويبقى من حق المكلف بالضريبة إمكانية الطعن القضائي سواء في إجراءات التحصيل إذا شابتها خروقات أو الأساس الذي حددته اللجنة المحلية مما يسمح بنشر المنازعة أمام القضاء الإداري.

المطلب الثاني:

اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية

أحدثت اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بموجب قانون الضريبة على الأرباح المهنية رقم 01-59-439 المؤرخ في 31 ديسمبر 1959 وكانت تسمى باللجنة المركزية للضريبة، كما ذكرت في العديد من النصوص القانونية الأخرى المنظمة للضريبة⁽¹⁾، و تعاقبت عليها التعديلات إلى أن أعيد تنظيمها في المدونة العامة للضرائب الصادرة سنة 2007 ضمن المادة 226 وهي تابعة للسلطة المباشرة للوزير الأول، ويوجد مقرها بالرباط وبذلك تكون كل من اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية تابعين لسلطة الوزير الأول وإن كان النص عليها صريحا بالنسبة للثانية فإنه يستفاد منها ضمنا بالنسبة للجان المحلية طالما أشرف الوزير الأول على تعيين رؤساء هذه اللجان.

(1)- القانون رقم 30/85 المؤرخ في 30 ديسمبر 1985 المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات.

- القانون رقم 24/86 المؤرخ في 31 ديسمبر 1986 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

تمارس هذه اللجنة نوعين من الاختصاصات فلها صلاحية الفصل في النزاعات الضريبية بصفة نهائية وبصفتها جهة استئناف وقد حدد المشرع المغربي تنظيم هذه اللجنة وكيفية عملها كما يلي:

الفرع الأول: تكوين اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية:

تتكون اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية من رئيس يختار من السلك القضائي إلى جانب ممثلي عن إدارة الضرائب وآخرين عن المكلفين بالضريبة موزعين حسب المادة 1/226/فقرة 03 كما يلي:

1- قاضي بصفته رئيسا، يعينه الوزير الأول باقتراح من وزير العدل لم يحدد المشرع من أي جهاز قضائي يتم اختياره كما لم يحدد مدة رئاسته.

2- سبعة (07) قضاة منتمين إلى هيئة القضاة يتولون رئاسة اللجان الفرعية السبعة (07).

وبذلك يكون عدد القضاة في اللجنة الوطنية ثمانية (08) قضاة رغم أن المشرع حدد جهة تعيينهم هذه المرة لكنه لم يحدد درجتهم في الهرم القضائي، وإن كان من الأولى أن يتم تعيينهم من بين قضاة الاستئناف أو المجلس الأعلى المختصين بالمنازعات الإدارية، كما أن وجود القاضي على رأس اللجنة الوطنية يدعم حياد اللجنة رغم خضوعها لسلطة الوزير الأول لأنها ستخرج عن نفوذ وسلطة إدارة الضرائب ممثلة في وزارة المالية.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة تغييب رئيس اللجنة الوطنية أو حال دون حضوره عائق ناب عنه في القيام بمهامه رئيس لجنة فرعية يتم تعيينه كل سنة من طرف الرئيس.

3- الأعضاء الممثلون لإدارة الضرائب:

وحدد عددهم بثلاثين (30) موظفا وهو عدد خاضع للزيادة فبعدما كانوا ثمانية عشر (18) عضوا سنة 1993 ارتفع عددهم إلى 25 خمس وعشرين ومؤخرا وصل إلى الثلاثين (30)، ويتم تعيينهم من طرف

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الوزير الأول باقتراح من وزير المالية، وهو إجراء من شأنه أن يعزز ضمانات استقلالهم عن إدارة الضرائب حتى يكونوا أحرارا في إبداء مواقفهم دون أن يتقيدوا بما تصدره إدارة الضرائب من تعليمات وتفسيرات، وما يزيد في دعم هذه الضمانة الشروط الواجب توفرها فيهم وهي:

أ- أن يكونوا حاصلين على تأهيل في ميدان الضرائب أو المحاسبة أو القانون أو الاقتصاد بمعنى شرط الكفاءة العلمية اللازمة لأدائهم لمهامهم بما يرفع مستوى عملهم كما وكيفا.

ب- أن تكون لهم على الأقل رتبة مفتش أو رتبة مدرجة في سلم الأجور يعادل ذلك.

ولكن مع ذلك لم يحدد المشرع أيضا مدة عضويتهم في اللجنة.

4- الأعضاء الممثلون عن المكلفين بالضريبة:

وحدد عددهم بمائة (100) عضو يعينهم الوزير الأول لمدة ثلاث سنوات بناء على اقتراح مشترك من وزير التجارة والصناعة التقليدية والصيد البحري والمالية، ويتم اختيارهم من ميدان الأعمال وأعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا المزاولين نشاطا تجاريا أو صناعيا أو خدماتي أو حرفيا أو في الصيد البحري، المدرجين في القوائم التي تقدمها هذه المنظمات ورؤساء غرف التجارة والصناعة والخدمات وغرف الصناعة التقليدية وغرف الفلاحة وغرف الصيد البحري، وذلك قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعينين في اللجنة الوطنية.

وإذا ما وقع تأخير في تعيين الممثلين الجدد أو حال دون ذلك عائق مدد انتدابهم لفترة لا تتجاوز الستة

(06) أشهر.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

ونظرا لإمكانية أن يعين الشخص في اللجان المحلية لتقديرية الضريبة ومرة أخرى في اللجنة الوطنية فقد نص المشرع على أنه لا يمكن لأي عضو من الممثلين أن يحضر اجتماع اللجنة الوطنية عندما يعرض عليها نزاع سبق أن نظر فيه أمام اللجان المحلية.

الفرع الثاني: سير عمل اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة:

أسند المشرع مهمة تسيير اللجنة الوطنية إلى رئيسها وتقسم إلى سبعة (07) لجان فرعية مكونة

كالآتي:

1- قاضيا بصفته رئيسا.

2- موظفين يعينان بالقرعة من بين الموظفين الذين لم يسبق لهم بحث الملف المعروض على اللجنة للبت فيه .

3- (02) ممثلين للخاضعين للضريبة يختارهما رئيس اللجنة لم يقوموا ببحث الملف سابقا.

4- كاتبا مقررا يختاره رئيس اللجنة من غير الموظفين الذين لهم عضوية في اللجان الفرعية لا يملك صوتا تقريريا.

يرفع الطعن المقدم من طرف المكلف أو إدارة الضرائب ممثلة في مدير الضرائب أو من يمثله خلال ستون (60) يوما من تاريخ تبليغ قرارات اللجنة المحلية إلى المعنيين بالأمر سواء منهم الخاضع للضريبة أو إدارة الضرائب بفواته يسقط الحق في الطعن أمامها ويبقى إلا الحق في الطعن القضائي، و يرسل إلى رئيس اللجنة الوطنية الذي يتولى إخطار الطرف الآخر في النزاع بمحتوى الطعن بموجب رسالة موصى بها مع إشعار بالتسلم تبلغه بموعد الاجتماع ثلاثون (30) يوما قبل مواعده وذلك حتى يهيب كل طرف دفاعه،

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

ويشترط في الطعن أن يقدم في شكل مكتوب و يرسل عبر البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل ويعرض فيه موضوع الخلاف بين الطرفين مع ذكر الحجج والأدلة المستند إليها.

كما تطلب اللجنة الوطنية من إدارة الضرائب المعنية الملف الجبائي المتعلق بالفترة محل النزاع، على أن تسلمها إياه خلال ثلاثين (30) يوما لتاريخ تسلمها الطلب وإذا لم تستجب لذلك تم اعتماد إما:

1- الأسس التي أقرها المكلف إذا ما قدم طعنه خلال الأجل القانوني وهذا ما قضت به الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها بتاريخ 2006/01/25 بقولها: ((لكن حيث أنه بمقتضى الفقرة الخامسة من المادة 39 من قانون الضريبة على الشركات فإنه يتعين على الإدارة أن تسلم الملف الجبائي للجنة الوطنية خلال أجل شهر من تاريخ تسلم هذه الرسالة المتعلقة بذلك من طرف اللجنة المذكورة، وأن المستأنف لا ينكر توصله بالرسالة التي تدعوه فيها اللجنة الوطنية بموافاتها بالملف الجبائي للمستأنف عليهم على إثر الطعن الذي قدموه في مقرر اللجنة المحلية وبذلك فإن إخلال الإدارة بمقتضيات الواردة أعلاه يجعل مقرر اللجنة الوطنية القاضي باعتماد الأساس الضريبي المصرح به من لدن الملزم واستبعاده الأساس المفروض عليه الضريبة مقرا مطابقا للقانون ومصادفا للصواب و الطعن فيه غير مؤسس))⁽¹⁾.

2- الأساس المحدد من طرف اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في حالة العكس.

ويعهد بدراسة الملف إلى موظف أو أكثر من الموظفين المعيّنين وتوزع بعدها ملفات الطعون على

اللجان الفرعية.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 61، بتاريخ 25 يناير 2006، محمد قصري، المرجع السابق، ص 442.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

تجتمع كل لجنة فرعية بدعوى موجهة من رئيسها إلى ممثلي الخاضعين للضريبة بموجب رسالة مضمونة الوصول وذلك قبل التاريخ المحدد للاجتماع بما لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما، وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن للموظفين الأعضاء في اللجنة الوطنية الذين سبق لهم النظر في ملف النزاع المشاركة في أعمال اللجنة بناء على استدعاء من القاضي رئيس اللجنة الوطنية و يكون حضورهم بوصفهم كتابا مقررون فقط، وتتظر كل لجنة فرعية في القضايا المعروضة عليها وتعد لذلك عدة جلسات بحضور كل من المكلف بالضريبة ومن يمثله وكذلك ممثل عن إدارة الضرائب قصد الاستماع لأقوالهم وتقديم دفوعهم من خلال عرض حججهم وأدلتهم.

وتستمع اللجنة الفرعية إما للطرفين بصفة منفردة أو لهما في آن واحد إذا طلب أحدهما ذلك أو ارتأت ضرورة ذلك، ونظرا لأهمية ممارسة المكلف لحقه في الدفاع أمام اللجنة الوطنية فقد أقرت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بإبطال قرار اللجنة الوطنية لعدم استدعاء المكلف المعني لحضور الاجتماع وذلك في قرارها بتاريخ 04 - 01 - 2001: «...وحيث يتضح مما ذكر وجوبا استدعاء الملزم بالضريبة أو من يمثله إلى اللجنة التي تصدر مقررات تؤثر في المراكز لاسيما وأن رأيها يكون معللا ويبلغ للأطراف ويمكن الطعن فيه أمام القضاء وإن الإخلال بذلك من شأنه المس بحقوق الدفاع.

وحيث كان على المحكمة أن تأمر بإبطال ما بني على مقرر اللجنة الوطنية مادام قد ثبت فيها الإخلال بحق من حقوق الدفاع المشار إليه»⁽¹⁾.

ويمكن للجنة الفرعية الاستعانة بأهل الخبرة من الموظفين أو غيرهم واحدا أو اثنين ويكون لهما صوتا

استشاري.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، عدد 12، في 04 جانفي 2001، محمد قصري، المرجع السابق، ص 57.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

وتصح مداوات اللجنة الفرعية بحضور رئيسها وعضوين آخرين من ممثلي المكلف بالضريبة، و يتم التداول دون حضور بقية الأطراف الخارجية، ويتم التصويت على قراراتها بالأغلبية وان تعادلت الأصوات يرجح صوت الرئيس.

الفرع الثالث: نطاق اختصاص اللجنة الوطنية للطعون المتعلقة بالضريبة:

بالرجوع إلى الفقرة 01 المادة 226 حدد اختصاص اللجنة الوطنية كما يلي: «تحدث لجنة دائمة تسمى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، ترفع إليها الطعون في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة والنزاعات المشار إليها في المادة 225 - II - جيم أعلاه»، وعليه تمارس اللجنة نوعين من الاختصاصات:

- تختص بالبت في الطعون المتعلقة بالضريبة والتي يرفعها:

- أ- كل من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب ضد القرارات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة إذا كان مبلغ الواجبات الأصلية المترتبة عليها أكثر من خمسين ألف (50.000) درهم وبذلك تكون بمثابة جهة استئناف في قرارات اللجان المحلية وفي وضع هذا التحديد المالي حدا للطعون الكيدية⁽¹⁾.
- ب- النظر في المنازعات التي ترفع لها بسبب تعذر تمديد فترة ممثلي المكلفين المنتهية عضويتهم ولم يتم تجديدهم في 01 أبريل وبفوات الأجل المحدد كما سبق بيانه تقوم إدارة الضرائب بعرض النزاع أمام اللجنة الوطنية لتفصل فيه بصفة ابتدائية نهائية.

(1)- JOUANET (L.), l'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat, L.G.D.J, p.263.

- QARQORI (M.), op.cit, p. 129.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

أما من حيث مدى اختصاصها فقد حدده المشرع المغربي في نطاق ضيق كسابقها فهي تختص بالفصل في المسائل الواقعية المتعلقة بتحديد الأسس الضريبية ولا تنظر في المسائل المتعلقة بالقانون طبقا للمادة 1/226/03 من المدونة العامة للضرائب: «تبت في النزاعات المعروضة عليها ويحب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية».

يجمع القضاء الإداري في المغرب على أن اللجان الضريبية لا تختص بالبت في المسائل التي تتطلب تفسير القانون، ولا في المسائل التي تفترض تحديد التكيف القانوني الذي يجب أن يعطى للوقائع من منظور القانون الضريبي وهذا ما نقرأه في حيثيات قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى المؤرخ في 25/03/1999 بقولها: ((إن الدعوى المرفوعة أمام القضاء الإداري مؤسدة على نقطة قانونية محددة لا يتوقف البت فيها على رأي اللجنة المذكورة ولكن يرجع الاختصاص فيها للقاضي الإداري مادام الأمر يتعلق بتمسك المستأنف عليه بحقه في الإعفاء من الضريبة وهو الأمر الذي ثبت من الوثائق التي لا نزاع فيها و التي تؤكد سكناه في محله وهو سكنى رئيسية مدة تفوق بكثير المدة التي يستلزمها البند الرابع من القانون المشار إليه أعلاه للإعفاء من الضريبة))⁽¹⁾.

وعليه فالمنع يتعلق بتفسير النصوص القانونية و التنظيمية و اللجنة لا تحتاج إلى التفسير و إنما تطبيق النصوص، كما أن الواقع قد يمتزج بالقانون كالحالة التي تحتاج فيها إلى تفسير عقود مرتبطة بالنزاع فهل تخضع للمنع هي الأخرى؟

فهناك من يرى بأنه من المفترض انصراف المنع لممارسة صلاحية التفسير التي يقوم بها القاضي مع السماح لها بالخوض في ما هو من قبيل الأعمال الواجب للقواعد القانونية الذي يتطلب البت في المنازعة

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، عدد 312، المؤرخ في 25 جويلية 1999.

- محمد بيصة، الرسالة السابقة، ص117.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

بما يزيد من فعاليتها في الفصل في النزاعات⁽¹⁾، أي أن اللجان الضريبية تختص بتطبيق القانون دون تفسيره⁽²⁾.

ويرتكز أصحاب هذا الرأي على التمييز بين مفهومي تطبيق القانون وتفسيره، فعندما تكون إرادة المشرع واضحة ومعبر عنها تعبيراً جلياً من خلال النص القانوني فإنها لا تحتاج إلى تفسيرها وإنما يقتصر الأمر على مجرد تطبيقه، على اعتبار أنه لا يجوز تحميل النص أكثر مما تحتمله عباراته فالنصوص الغامضة وحدها التي تحتاج إلى التفسير، وعليه يجب أن تصرح اللجان الضريبية بعدم اختصاصها في جميع المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير النصوص التشريعية والتنظيمية، وفي مقابل ذلك فإنها تختص بالسهر على حسن تطبيق القانون⁽³⁾.

في حين يرى اتجاه آخر بأنه لا فائدة ترجى من التمييز بين مفهومي التطبيق والتفسير فيما يخص القانون إذا تعلق الأمر بالميدان الضريبي، لأن الأغلبية الساحقة من النصوص الضريبية تتسم بالتعقيد والغموض بحيث يصعب العثور على نص واضح جداً إلى درجة أنه لا يحتاج سوى إلى التطبيق مباشرة، فتطبيق وتفسير القانون الضريبي وجهان لعملة واحدة⁽⁴⁾، وعليه فلا تختص اللجان الضريبية بتطبيق وتفسير القواعد القانونية الإجرائية منها والموضوعية على حد سواء.

الفقرة الأولى: عدم اختصاص اللجنة الضريبية بمراقبة حسن تطبيق القواعد القانونية الإجرائية:

لا يجيز المشرع للمكلف بالضريبة إثارة أسباب البطلان القانوني لمسطرة التصحيح لأول مرة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، بما يعني بمفهوم الموافقة اختصاص اللجان الضريبية

(1) - أمينة جبران النجاري، دعوى القضاء الشامل، المنشورات الجامعية المغاربية، 1994، الدار البيضاء، ص 206.

- محمد السماحي، المرجع السابق، ص 78.

(2) - سفيان أدريوش، رشيدة الصابري، تصحيح الأساس الضريبي، الطبعة الأولى، دار القلم، الرباط، 2002، ص 159.

(3) - نفس المرجع، ص 186.

(4) - محمد ببيصة، الرسالة السابقة، ص 178.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

بالبت في قانونية مسطرة التصحيح لأنه من غير المعقول أن يجبر المشرع الملزم على إثارة حالات البطلان لأول مرة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة تحت طائلة فقدان الحق في التمسك بها لاحقا إذا كانت هذه المسائل تخرج عن نطاق اختصاصها النوعي.

إلا أن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تقضي بخلاف ذلك بإخراجها للمسائل الإجرائية المنفصلة عن تحديد أساس الضريبة عن نطاق اختصاص اللجان المحلية والوطنية وهو ما عبرت عنه في قرارها بتاريخ 06 يوليو 2001 السالف الذكر بقوله: «إن المشرع حصر اختصاص اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية في المسائل الواقعية المتعلقة بتقدير قيمة العناصر التي تدخل في تكوين أساس الضريبة ويمكنها في هذا الإطار مراقبة تطبيق النصوص القانونية الواضحة للتوصل إلى تحديد أساس الضريبة فلا تكون مختصة في حالة غموض النص أو عندما يتعلق الأمر بمسألة إجرائية منفصلة عن تحديد أساس الضريبة مثل مسألة مراعاة مفتش الضرائب للأجل الذي يعطي للملزم قبل الانتقال لمراقبة الوثائق المحاسبية، إذ يمكنه أن يلجأ مباشرة إلى المحكمة صاحبة الولاية العامة، كما أنه لا يوجد ما يمنع الملزم من ممارسة حقه في طرح المنازعة من جديد على اللجنة الوطنية داخل الأجل القانوني الذي تحسب منه مدة الطعن القضائي المعروف، وأن الإجراءات المتعلقة بعدم اختصاص اللجنة لن تؤثر على الأجل»⁽¹⁾.

وفي قرار آخر أكدت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى على تجاوز اللجنة لاختصاصاتها عندما تصدت لمراقبة احترام الإدارة الضريبية للمقتضيات المتعلقة بتوجيه الإشعار بفحص المحاسبة في عين المكان داخل الأجل، بقولها في حيثيات القرار المؤرخ في 01/06/2000: ((حيث يتضح من مراجعة تنصيصات الحكم المطعون فيه أن المحكمة الإدارية قد عللت قضاءها برفض الطلب بأنه بالرجوع إلى المقرر المطعون فيه

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، عدد 1026، المؤرخ في 06 جويلية 2000، النشرة الإخبارية للمجلس الأعلى، العدد 09، 2001، مطبعة أمنية، الرباط، ص 42.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

يتضح أن اللجنة الوطنية للضرائب لم تقم بأي تفسير أو تأويل للقانون، وإنما طبقت القانون تطبيقاً سليماً بالمادة 42 من قانون 30/85 الموافقة للمادة 33 من القانون 24/86 والمادة 105 من القانون 17/89 التي تنص على أنه إذا تقرر القيام بالتحقيق في محاسبة ما وجب أن يوجه إلى الخاضعين لإعلام بذلك في رسالة موصى بها مع إشعار بالتسليم قبل التاريخ المحدد لإجراء المراقبة وأن عدم احترام هذا الإجراء يجعل المسطرة باطلة، وأن اللجنة الوطنية قد طبقت النصوص المذكورة بعدما تبين لها أن إدارة الضرائب لم تحترم أجل 15 يوماً المذكور.

لكن حيث أن دور اللجنة الوطنية للضرائب يقتصر على دراسة الوقائع المادية ومراقبة مصداقية الحسابات و المبالغ المعتمدة وأنها لا تتوفر على أية صلاحية لمراقبة تطبيق النصوص القانونية أو تفسيرها أو تأويلها...⁽¹⁾.

(1)- قرار المجلس الأعلى الغرفة الإدارية، عدد 899، المؤرخ في 01 جوان 2000، محمد بيصة، الرسالة السابقة، ص182.

- وبذات الموقف تقضي المحاكم الإدارية بالمغرب فقد جاء في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، رقم 126، المؤرخ في 07 جوان 2000 في قضية طعنت فيها مديرية الضرائب بأكدال الرباط في قرار اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية بموجب دعوى إلغاء مايلي: ((وحيث إنه بغض النظر عن الغموض والإبهام الذي يكتنف صياغة المادة أعلاه من حيث الآثار القانونية الواجبة التطبيق حالة الإخلال بمقتضياتها أو حالة فوات أجل بت اللجنة الوطنية في الطعن المقدم لها والذي يترتب جزء عدم إدخال أي تعديل على قرار المعني بالأمر (قانون المالية لسنة 1996 الفصل 38) أم أنه مجرد أجل تنظيمي الغاية منه الحث على تحقيق سرعة إنجاز مسطرة التحقيق فإن اللجنة الوطنية حينما أقدمت على تطبيق ضابط أجل المراجعة في النازلة وهو إجراء جوهري ومسطري، وحينما رتبت جزء بطلان مسطرة المراجعة على الإخلال بمقتضياته في تفسيرها لمضمونه والآثار القانونية المترتبة على الإخلال بضابط الأجال المذكورة باعتبارها من النظام العام ويترتب البطلان خلافاً لقاعدة لا بطلان بدون نص تكون من جهة قد تناولت نقطة قانونية مما يحرم عليها تناولها بالتفسير و التأويل بقوة القانون وأن ذلك يشكل اعتداء على اختصاص القاضي الضريبي وبالتالي يبقى قرارها منطوياً على عيب تجاوز الاختصاص)).

- أحد بوعشيق، الدليل العملي للاجتهاد القضائي في المادة الإدارية، الجزء الثالث، الطبعة الأولى، سلسلة دلائل التسيير، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 16، 2004، ص 17.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

والظاهر أن حكم المحكمة الإدارية يعد الأقرب للصواب خلافا لما قضت به الغرفة الإدارية لأن ما أثارته اللجنة الوطنية فيما يتعلق بعدم احترام إدارة الضرائب لإجراء جوهري والمتمثل في توجيه إشعار مسبق للملزم قبل خمسة عشر (15) يوما من تاريخ القيام بالتحقيق في المحاسبة، يعد من الحالات التي طبقت فيها اللجنة القانون دون الخوض في تفسيره لأن القول بخلاف ذلك ومنع اللجنة من رقابة مدى الالتزام بتطبيق القواعد القانونية فيه إهدار لدورها.

وبذات الموقف أقرت الغرفة الإدارية في قرار آخر صادر في 2006/01/25 حينما اعتبرت إبطال اللجنة الوطنية لإجراءات التصحيح لعدم احترام الإدارة للأجال المرتبطة بالتبليغ تطبيقا للقانون بقولها: ((وحيث أثار المستأنف الدفع المذكور أمام اللجنة المحلية وبعد معاينتها للبطلان وتصريحها بعدم صحة مسطرة التصحيح الضريبي أثار المستأنف الدفع من جديد أمام اللجنة الوطنية التي عاينت عدم احترام مفتش الضرائب أجل الستين يوما المشار إليها أعلاه، ذلك أن التوصل بجواب الملزم على الرسالة الأولى في 1999/12/21 ولم يبلغه الرسالة الثانية إلا في 2000/03/30.

وحيث أن معاينة بطلان مسطرة التصحيح من قبل اللجنة الوطنية دون الخوض في مدى صحة هذا التبليغ لا تعد خروجاً عن الاختصاص الموكل إليها، مادامت قد اكتفت بتطبيق القانون دون الخوض في تفسيره، مما يكون معه الحكم القاضي بغير ذلك مجانباً للصواب ومن المتعين إلغاؤه ومقرر اللجنة الوطنية مصادفاً للصواب والطعن فيه بدون أساس وبتعين رفضه⁽¹⁾.

ومما تجدر إليه الإشارة هو عدم ثبات قضاء الغرفة الإدارية على موقف واحد يمكن اعتماده كاجتهاد قضائي يتضح من خلاله نطاق اختصاص اللجنة الوطنية أو حتى المحلية فيما تعلق بمراقبة تطبيق

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 66، بتاريخ 25 يناير 2006، محمد قصري، المرجع السابق، ص 447.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

النصوص القانونية التي لم يخرجها المشرع المغربي عن اختصاصهما وإنما حددها بتفسير النص القانوني لأنه عمل قضائي أو تشريعي.

الفقرة الثانية: عدم اختصاص اللجان الضريبية بتطبيق القواعد الموضوعية:

إذا كان من السهل التمييز بين المسائل القانونية الخالصة وبين المسائل الواقعية الخالصة كأن يتضمن التصحيح عناصر قابلة للتقسيم يتأسس بعضها على أسباب قانونية و البعض الآخر على أسباب واقعية فلا تفحص اللجنة إلا العناصر الثانية، لكن الأمر يبدو أكثر صعوبة في الحالات التي يكون من الضروري فيها حل المسائل القانونية أولاً قبل التمكن من الحسم في المسائل الواقعية.

فإذا تعلق الأمر بتقدير القيمة الحقيقية للمحاسبة وإعادة تقدير رقم المعاملات كأن ترفض الإدارة المحاسبة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وتقدير المعاملات وعرض النزاع على اللجنة، فإنها ستدفع بعدم الاختصاص في المسألة الأولى من دون امتناعها عن الفصل في المسألة الثانية، وفي هذه الحالة يتعين على الإدارة فرض الضريبة على ضوء الأسس التي حددتها اللجنة، وبذات الموقف يتمسك القضاء الإداري فقد راجع الأستاذ محمد بيصة أزيد من 500 قرار للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى للفترة الممتدة من 1994 إلى 2003 لم يعثر فيها إلا على حالة واحدة أيدت فيها الغرفة الإدارية مقرراً واحداً صادراً عن اللجان الضريبية تصدى لمسألة قانونية بدعوى أنها اقتضت على مجرد تطبيق نصوص قانونية واضحة وهو القرار الصادر بتاريخ 2000/07/06 السالف الذكر وفي مقابل ذلك تم تسجيل العديد من القرارات التي تنفي اختصاص اللجان بتطبيق أو تفسير النصوص القانونية⁽¹⁾.

(1) - محمد بيصة، الرسالة السابقة، ص 185.

- عبد المنعم بلوق، الرسالة السابقة، ص 144.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

وبذلك يبتز المشرع المغربي اختصاص اللجنة الوطنية كما هو الشأن بالنسبة للجان المحلية وهو توجه غير مبرر من شأنه أن يعيق عمل هذه اللجان وينقص من مردوديتها خاصة وأن الحالات المرتبطة بالقانون سيتم رفعها جميعا للقضاء بما يزيد عليه العبء بدلا من إنقاذه كما هو مفترض من وجود اللجان.

الفرع الرابع: مقررات لجان الطعن الفرعية المتعلقة بالضريبة:

اشترط المشرع المغربي وجوب صدور مقررات اللجان الفرعية بشكل مفصل ومسبب بمعنى أنه يجب توضيح الأدلة الواقعية والحجج القانونية التي تأسست عليها مواقف اللجنة الفرعية وبانعدامه تكون عرضة للبطالان⁽¹⁾ وفي ذلك ضمانة للمكلف سواء كان صاحب الطعن أو طرفا في النزاع لأنه سيعلم بالأسس التي استندت إليها اللجنة في صياغة موقفها وتيسيرا لرقابة القضاء.

ويتم تبليغ مقررات اللجنة الفرعية من طرف القاضي رئيس اللجنة الفرعية التي تولت الفصل في النزاع وذلك بتبليغها لطرفين بموجب رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم خلال الستة (06) أشهر التالية لصدور المقرر، وهي مدة طويلة نسبيا خاصة وأن المشرع كان فيما سبق يحددها بشهر واحد فقط وربما أصبحت هذه المدة غير كافية نظرا لارتفاع عدد الطعون، ومع ذلك كان من الممكن الاكتفاء بمدة شهرين (02) فقط لأن المدة الجديدة تشجع على التماطل وتمديد أمد النزاع خاصة إذا كان أحد الأطراف سينازع أمام القضاء.

(1)-AKTAOU (A.), op.cit,p.189.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

وتكون مقررات اللجنة الفرعية نهائية يمكن الطعن فيها من طرف الإدارة أو المكلف بالضريبة أمام القضاء المختص وذلك خلال أجل ستون (60) يوما الموالية لتاريخ التبليغ و في السابق كانت محدد بتاريخ الشروع في التحصيل مما سبب إشكالات كثيرة⁽¹⁾.

ويلاحظ أن المشرع قيد أعمال اللجنة الوطنية من حيث المدة الزمنية التي يمكن أن تفصل بين تاريخ تقديم الطعن وتاريخ اتخاذ مقررها وتم ذلك لأول مرة بموجب قانون المالية للسنة المالية 1996 - 1997، وأكد هذا الأجل في المدونة العامة للضرائب ضمن المادة III/226/ فقره 05 وحددت المدة باثني عشر (12) شهرا بفواته دون صدور مقرر اللجنة بترتيب ما يلي:

1- أنه لا يجوز إدخال أي تصحيح على إقرار الخاضع للضريبة بصورة تلقائية بسبب عدم الإدلاء بالإقرار أو كان ناقصا.

2- في حالة صدور موافقة جزئية من الخاضع للضريبة على الأسس المبلغة له من إدارة الضرائب، أو حالة عدم تقديمه لملاحظاته على أسباب التصحيح المدرجة من طرفها يكون الأساس المعتمد لإصدار الضرائب هو الناتج عن موافقته الجزئية أو التصحيح.

هذا ويبقى حقه في ممارسة الطعن القضائي مفتوحا بفوات الأجل المحدد للجنة مع العلم أن المشرع لم يشر إلى هذا الأمر⁽²⁾، وعقب صدور المقرر النهائي عن اللجنة الوطنية تصدر إدارة الضرائب الأمر بالتحصيل وفقا للأسس الضريبية المحددة من اللجنة و يلتزم المكلف بالضريبة بأدائها.

وتجدر الإشارة إلى أنه أصبح بإمكان المكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء الإداري للطعن في المقررات النهائية الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون

(1) - محمد السماحي، المرجع السابق، ص 85-87.

(2) - عبد القادر التعليلاتي، المرجع السابق، ص 106.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الضريبية، وكذا المقررات المتضمنة تصريح هذه اللجان بعدم اختصاصها داخل أجل الستين (60) يوما الموالية لتبليغ مقررات هذه اللجان⁽¹⁾.

أي أنه لا يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في الفرض الضريبي الذي تقوم به إدارة الضرائب والمترتب عن مقررات اللجان كما كان معمول به في السابق، وهو ما يعني أن قدرة المكلف بالضريبة على اللجوء للقضاء الإداري تهم مقررات اللجان فقط، وبالتالي لا يحق له إن لم يطعن في هذه المقررات الطعن في الضرائب المفروضة من طرف الإدارة بعد صدور هذه المقررات، وبصيغة أخرى يحق للمكلف الطعن في مقررات اللجان على غرار الحق المعترف به للإدارة ولا يحق له الطعن في قرارات الإدارة كأثر مترتب عن هذه المقررات، وهو ما يعد تقليصا للضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة في اللجوء للقضاء الإداري بالمقارنة مع الوضعية السابقة التي كانت تتيح الإمكانية للطعن في قرارات الإدارة وكذا في المقررات النهائية للجان.

إن التسوية بين المكلف بالضريبة والإدارة على مستوى الطعن القضائي في مقررات اللجان لا تستقيم بحيث يمنع المكلف بالضريبة من الطعن مباشرة في مقررات اللجان النهائية، لأن الإدارة إذا كان لا يحق لها الطعن في القرارات الإدارية الصادرة بناء على مقررات اللجان فلأنها قراراتها، فكيف يسري نفس الحكم ونفس القياس على المكلف بالضريبة والحال أن الطعن في قرارات الإدارة مبدأ عام متاح لجميع المتعاملين مع الإدارة العامة لا يمكن منعه أو إنقاظه.

خاصة وأن للقاضي الإداري سلطة تقديرية واسعة في قبول الطعون في قرارات الإدارة الضريبية المستندة إلى مقررات اللجان، وذلك تطابقا مع القاعدة العامة التي تتيح للمكلفين بالضريبة مقاضاة الإدارة

(1) - أحمد قزيبير، المقال السابق، ص 94.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

أمام المحاكم الإدارية عند فرض الواجب الضريبي عليهم، خاصة أنه من الوارد جدا حصول عدم تطابق بين مقررات اللجان وقرارات إدارة الضرائب.

المطلب الثالث:

تحديد الطبيعة القانونية للجان الطعن الضريبي في النظام المغربي

أثارت طبيعة لجان الطعن الضريبي في النظام المغربي كما سبق بيانها جدلا في أوساط الفقه والقضاء فهناك من اعتبرها من قبيل المحاكم الإدارية ومن صنفها ضمن اللجان الإدارية ومن يرى بأنها هيئات إدارية لها طابع قضائي، ومن يرى بأنها لجان تحكيمية.

الاتجاه الأول:

بالنسبة للذين يعتبرون لجان الطعن الضريبي من قبيل المحاكم الإدارية منطلقين من صفة من يتأسسها كما استندوا في ذلك إلى أن كل من طرفي النزاع الضريبي يقف كلاهما أمام اللجنة للدفاع عن حقه، بالإضافة إلى أن الإجراءات المتبعة في تسيير جلساتها وكيفية تحرير مقرراتها تستمد مبادئها من العمل القضائي، وأن مقرراتها ملزم لهما وهي نافذة دون الحاجة إلى تصديق الوزارة، كما أنها تخرج عن سلطة إدارة الضرائب.

غير أن هذا الاتجاه مردود عليه لاعتبارات هي⁽¹⁾:

- هذه اللجان لم يتم تصنيفها ضمن التنظيم القضائي المغربي، فهي خارجة عن نطاق المحاكم العادية و الإدارية.

(1) - عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 462.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

- مقررات هذه اللجان وإن كانت نهائية فهي قابلة للطعن فيها أمام المحاكم الإدارية لتفصل فيها بحكم ابتدائي، ولو كانت بحق هذه اللجان بمثابة المحاكم الإدارية فلهم حق الطعن بالاستئناف في مقرراتها أمام المجلس الأعلى سابقا ومحاكم الاستئناف الإدارية في النظام الحالي كما سيتم بيانه، فهي بذلك تختلف عن اللجان التي كان يعمل بها في التشريع التونسي.

ما يدعم هذه الحجة قرار المجلس الأعلى الصادر عن غرفته الإدارية في 12-7-1962 والذي رفض فيه الطعن بالنقض ضد مقرر اللجنة المركزية التي كانت في محل اللجنة الوطنية بقوله: «حيث أنه ما دام أن اللجنة المركزية لتحديد الضرائب على الأرباح المهنية ليس لها طابع محكمة فإنه تبعاً لذلك فإن الطعن بالنقض المقدم من طرف الشركة (ش. ع. ك) والموجه ضد القرار المؤرخ في 20 ديسمبر 1960 الصادر عن اللجنة المذكورة غير مقبول»⁽¹⁾.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 621246، بتاريخ 12/07/1962، قرارات المجلس الأعلى في المادة الإدارية للفترة 1958-1997، منشورات المجلس الأعلى في ذكره الأربعين، 1997، ص 97.

كما ينفي القضاء المصري صفة المحاكم عن هذه اللجان ففي قرار صادر عن محكمة النقض المصرية، رقم 52 / 65 بتاريخ 1988/01/04 صرح بأن قرارات لجان الطعن لا تعتبر أحكاماً بالمفهوم القانوني بقوله: "أن لجنة الطعن المنصوص عليها في المادتين 53،54 من القانون رقم 14 سنة 1939 المعدلتين بالقانون رقم 98 سنة 1972 والمنطقتين على واقعة الدعوى و إن كان المشرع قد حولها ولاية القضاء للفصل في خصومة بين مصلحة الضرائب و الممول فتحوز قراراتها في هذا الشأن قوة الأمر المقضي فيه متى أضحت غير قابلة للطعن، إلا أنها مع ذلك لا تعتبر مرحلة تقاضي و إنما هي مرحلة إعادة نظر في الخلاف قبل الالتجاء إلى القضاء ، ومن ثم لا يعتبر الطعن في قرارها أمام المحكمة الابتدائية استئنافاً و إنما هو في حقيقته طعن من نوع خاص يتميز بإجراءات خاصة و مواعيد محددة فلا يتسع لتطبيق المادة 212 من قانون المرافعات و إذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر فإنه يكون قد خالف القانون بما يوجب نقضه دون حاجة لبحث باقي أوجه الطعن " .

- عبد الحميد الشواربي، المرجع السابق، ص 97.

- مورييس صادق المحامي، شرح قانون الضرائب، دون دار النشر، 1990، ص 388 وما بعدها.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

- كما أن الاختصاص المقيد بالمسائل الواقعية دون القانونية يجعل اللجان بعيدة كليا عن احتمال تمتعها بصفة المحاكم.

الاتجاه الثاني:

ذهب أنصاره إلى القول بأن لجان الطعن لجان إدارية⁽¹⁾ بحتة بالنظر إلى تشكيلتها ودورها الذي يدخل في إطار صور الرقابة الإدارية على إدارة الضرائب، غير أن مقرراتها لا تنتم بالطابع الإداري إلا في حالات نادرة فهي تعتبر من قبيل الأعمال الإدارية والإجراءات الممهدة لإصدار الضريبة بمقتضى سند تنفيذي يخول للقابض استخلاصها، فلا يمكن اعتبار هذه اللجان هيئات استشارية لأن مقرراتها ملزمة للأطراف ونهائية في بعض الأحيان خاصة بالنسبة لإدارة الضرائب التي لم تستفد في السابق من حق الطعن في مقررات اللجنة الوطنية إلا استثناء.

وهو الموقف الذي يدعمه القضاء الإداري في المغرب في قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى الصادر في 1962/07/12 السالف الذكر بقوله: «إن المشرع عندما أحدث اللجان المذكورة لم يكن يقصد إنشاء جهة قضائية للبت في أسس فرض الضريبة وإنما كان هدفه منح الملزمين بالضريبة ضمانة إضافية تتمثل في بحث وتقدير الضرائب من طرف جهة إدارية لها صلاحية اتخاذ القرار في مسائل واقعية ومن شأنها المساهمة في تحديد الضرائب».

(1) - عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 466.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

ولكن هناك من رد على هذا الموقف ورفض هذا التصنيف على أساس أن اللجان تعقد جلساتها بمقرات المحاكم كما أنها تتبع أمامها إجراءات تشبه تلك المتبعة أمام القضاء⁽¹⁾ ومع ذلك فإن هذا الموقف يبقى غير مقنع لإسقاط الصفة الإدارية عن هذه اللجان بالنظر إلى تكوينها ونطاق اختصاصها.

الاتجاه الثالث:

يعتبر هذا الاتجاه لجان الطعن من قبيل اللجان الإدارية ذات الصبغة القضائية فهي لجان مختلطة بالنظر إلى أن رئاستها أسندت إلى القضاة، ولكونها تعمل وفقا للإجراءات المعمول بها أمام القضاء بما يجعلها مستقلة عن إدارة الضرائب⁽²⁾، ولكن مع ذلك فإنها تخضع لسلطة الوزير الأول كما سبق توضيحه بما يجعلها تابعة للسلطة الإدارية المركزية كما أن القضاء قد نفى عنها الصفة القضائية، لأن إجراءات المتبعة أمامها تنتهجها العديد من اللجان، كاللجان المتساوية الأعضاء في مجال الوظيفة عند تأديب الموظف ومع ذلك تبقى هذه الأخيرة ذات طبيعة إدارية.

الاتجاه الرابع:

وهناك من يرى بأنها لجان تحكيمية⁽³⁾ ولأنها تضم ممثلين عن الطرفين في النزاع كما أنها في حالة تعادل الأصوات يرجح فيها صوت الرئيس وهو القاضي بصفته عضوا محايدا، ومع ذلك لا يمكن التسليم بهذا القول من عدة جهات:

- بالنظر إلى تبعية هذه اللجنة على الرغم من أنها يترأسها قاض فهي تخضع للسلطة الإدارية مباشرة التي تدخل تحت لوائها إدارة الضرائب في حين أن جهة التحكيم يفترض فيها الاستقلالية وعدم التبعية.

(1) - سعاد بنور، المرجع السابق، ص 64.
(2) - محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليل، المرجع السابق، ص 113. - د. عبد القادر التعليلاتي، المداخلة السابقة، ص 32.
(3) - يؤيد هذا الموقف العديد من الفقهاء في المغرب حيث يطلقون مصطلح لجان التحكيم في عناوينهم على هذه اللجان.
- سعاد بنور، المرجع السابق، ص 65.
- محمد السماحي، المرجع السابق، ص 58.
- محمد الشكيري، الملزم والإدارة الضريبية، رسالة دكتوراه دولة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، الدار البيضاء 2003/2002، ص 243.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

- أن تمثيل طرفي النزاع في اللجنة نجده متوافر في لجان إدارية أخرى كاللجنة المتساوية الأعضاء في الوظيفة العامة و مع ذلك فلا تعد من قبيل لجان التحكيم.
- أن القول بأنها لجان تحكيمية بمعنى أن عملها تحكيمي غير قابل لإعادة النظر فيه مرة أخرى أمام القضاء، لأن اللجوء إلى التحكيم يكون كحل أخير يرضي الطرفين، في حين أن قرارات هذه اللجان قابلة للطعن أمام القضاء.
- أن اللجوء إلى التحكيم يكون برضا واختيار الطرفين في حين أن الممثل أمام اللجان حدده المشرع مسبقا كإجراء إداري قبل المرحلة القضائية، وما على الطرفين إلا إتباعه خاصة بالنسبة للمكلف بالضريبة، وعليه فلا وجود لاتفاق مسبق بينهما لاختيار التحكيم.
- وعليه يبقى التسليم بالصفة الإدارية لهذه اللجان هو الأمر الأقرب إلى الصواب طالما تشرف على تعيينها السلطة الإدارية ممثلة في الوزير الأول وتتبع سلطته مباشرة بصريح النص القانوني، كما أن قراراتها قابلة للطعن فيها أمام القضاء الإداري، بل الأكثر من ذلك فهناك من يرى بأنها تمثل السلطة الرئاسية العليا لإدارة الضرائب فيما يتعلق باللجنة الوطنية⁽¹⁾.
- فإلزام الإدارة بنتائج أشغال اللجنة الوطنية وعدم السماح لها بالطعن هو الذي يؤكد على أن هذه اللجان ما هي إلا امتداد للأجهزة الإدارية للدولة، فالإدارة توضع رهن إشارة الحكومة لتنفيذ سياستها العامة وإدارة الضرائب جهاز إداري لتنفيذ السياسة الضريبية للحكومة، وعليه فإن اللجنة الوطنية التي ينشئها الوزير الأول ويتزأس فروعها قضاة في أغلب الأحيان هم مستشارون بالمجلس الأعلى، ما هي في الحقيقة سوى سلطة رئاسية عليا لإدارة الضرائب مكملة لها فيما يتعلق بفرض الضريبة، لذلك فلا يجوز لها الطعن في نشاط سلطة عليا إلا في حالة خروجها عن اختصاصها بأن تبث في مسائل قانونية، ففي هذه الحالة يجوز للإدارة

(1) - عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 466.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

تدارك الأمر عن طريق الطعن أمام القضاء الإداري، لذلك فإن هذه اللجان هي هيئات إدارية مكملة لنشاط إدارة الضرائب.

وعلى العموم يبقى دور هذه اللجان سواء على المستوى المحلي أو المركزي جد محدود فبالإضافة إلى منعها من ممارسة كامل صلاحياتها في الفصل في جميع جوانب الملف المعروض أمامها من الناحيتين الواقعية و القانونية فإن هذه اللجان لا تتوفر على أية ميزانية أو وسائل لوجستكية زيادة على ذلك فإن الموظفين أعضاء اللجنة الوطنية وإن كانوا تابعين للوزير الأول إلا أن ترقيتهم وتدبير وضعيتهم الإدارية ترجع لمديرية الضرائب مما قد يؤثر على استقلالية هؤلاء الأعضاء⁽¹⁾، لذلك أصبح من اللازم التفكير في وضع إطار قانوني ملائم لهم ومنح اللجان الوسائل المادية الكفيلة بمساعدتهم في أداء مهامهم في أحسن الظروف، والعمل على نشر قرارات اللجنة الوطنية الشيء الذي ينتظره الباحثين في هذا المجال والخبراء و المستشارين الجبايين وحتى موظفي إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة.

المبحث الثالث:

(1)- عبد المنعم بلوق، الرسالة السابقة، ص 145.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

لجان الطعن من أجل العفو في مجال الضرائب المباشرة

بعد أن يستنفذ الخاضع للضريبة طرق الطعن بجميع أنواعها القضائية وغير القضائية، العادية منها وغير العادية لا يبقى أمامه إلا أن يلجأ إلى تقديم ما يسمى بطلب العفو أمام إدارة الضرائب، ويختلف هذا الطلب عن التظلم الإداري باعتباره طعنا إداريا مسبقا قبل سلوك الطريق القضائي، فالغاية من طلب العفو هي الحصول على تخفيض في مبلغ الضريبة أو الإعفاء منها كلياً أو الإعفاء من الغرامات والزيادات المترتبة عن عدم الأداء وذلك بعد استعطاف الإدارة.

وعليه فإنها إجراء يظل مفتوحاً في وجه جميع الخاضعين للضريبة سواء قبل رفع النزاع في موضوعها إلى جهة القضاء أو بعده، لا يتقيد فيها بأجل أو شكليات لأنها تهدف في الأساس إلى استدرار عطف المسؤولين للاحتكام إلى مبدأ الشفقة والإنصاف والأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمشتكي، ولا يقف في وجه قبولها إقدام المشتكي على الوفاء متى أثبت أنه اضطر في سبيل ذلك إلى تحمل تضحيات جسيمة أو اللجوء إلى الاقتراض من أجلها، ومع ذلك فكثيراً ما يحول الأداء بين المشتكي واستجابة الإدارة لطلبه، ولا تأخذ في الحسبان إكراهه على الوفاء بعد تقدمه بطلب العفو.

وفي مقابل ذلك أيضاً يحق للقابض المسؤول عن تحصيل الضرائب المباشرة تقديم طلب لإبراء ذمته من متابعة تحصيلها لأسباب تتعلق باستحالة العملية، فهل يمتد هذا الإبراء ليشمل حتى ذمة الخاضع للضريبة أم أنه يخص مسؤولية القابض فقط؟

وعلى العموم يبقى لكل مشرع الحرية التامة في اختيار الطريقة التي يتم بها الفصل في طلبات العفو فإن كان المشرع الجزائري يخضعها للإدارة المحلية والجهوية، مع الاستعانة بآراء لجان خاصة أنشئت لهذا الغرض تختلف عن لجان الطعن في الضرائب المباشرة، فالأمر على خلاف ذلك بالنسبة للمشرع المغربي

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الذي منح صلاحية الفصل في مثل هذه الطلبات للإدارة المركزية ممثلة في شخص وزير المالية فإلى أي مدى يمكن الاعتماد على تركيز السلطة أو توزيعها لمنح عفو عن الديون الضريبية بالنسبة للخاضعين للضريبة أو تغليب مصلحة الخزينة العامة؟

هذا ما سيتم الإجابة عليه من خلال المطالبين التاليين:

- المطالب الأول: تكوين لجان الطعن من أجل العفو في مجال الضرائب المباشرة وسير أعمالها.
- المطالب الثاني: نطاق اختصاص لجان الطعن من أجل العفو الضريبي.

المطلب الأول:

تكوين لجان الطعن من أجل العفو في مجال الضرائب المباشرة وسير أعمالها

تجد لجان الطعن من أجل العفو الضريبي أساسها ضمن المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على إحداث هذه اللجان بموجب قرار من المدير العام للضرائب، وهو ما تؤكد بصدر المقرر رقم 16 الصادر في 28 ماي 1991 عن المديرية العامة للضرائب، والغرض من إنشاء هذه اللجان هو قصد تخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز وضيق وقدرته المالية لا تسمح له بتبرئة ذمته بتسديد ما عليه.

يرجع اختصاص النظر في التماس المكلف إلى السلطات الإدارية في المصالح الجبائية سواء على

المستوى الجهوي أو الولائي لكل من:

- 1- المدير الجهوي المختص إقليميا فيما يخص الحصة الضريبية عن مبلغ خمسمائة ألف (500.000دج) وهذا بعد أخذ رأي لجنة محادثة لهذا الغرض على المستوى الجهوي.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

2- مدير مديرية المؤسسات الكبرى، بالنسبة لطلبات المكلفين التابعة لهم بعد أخذ رأي اللجنة المحدثة لهذا

الغرض حسب ما دلت عليه المادة 173 فقرة 04/03 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه سيتم التطرق إلى تكوين هاتين اللجنتين من خلال ما يلي:

الفرع الأول: تكوين لجنة الطعن الولائية من أجل العفو:

تم تنظيم هذه اللجان ضمن المادة 03 من القرار 16 المؤرخ في 28 ماي 1991 المتضمن إنشاء

وتكوين وتسيير أعمال لجان الطعن من أجل العفو بحيث حدد تشكيلها كما يلي:

- مدير الضرائب رئيسيا.
- نائب مدير مكلف بالمنازعات.
- نائب مدير مكلف بالعمليات الجبائية.
- نائب مدير مكلف بالتحصيل.
- نائب مدير مكلف بالرقابة الجبائية.
- قابض الضرائب المختلفة يعينه مدير الضرائب بالولاية لمدة سنة.
- رئيس مفتشية الضرائب يعينه مدير الضرائب بالولاية لمدة سنة.
- ويتولى كتابة اللجنة عضو يعينه رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية.

وما يمكن ملاحظته على هذه التشكيلة بأنها ذات صبغة إدارية كما أنها تمثل فيها كل المصالح

الفرعية لمديرية الضرائب بالولاية وكلهم من أهل الاختصاص، خاصة وجود كل من قابض الضرائب ورئيس

مفتشية فهما يمثلان جهة الاحتكاك المباشر بالمكلف أثناء التحصيل.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

ومع ذلك يؤخذ على هذه التشكيلة أنها خلت من أي مشاركة لممثلي المكلفين بالضريبة، ولعل الأمر يمكن إرجاعه إلى أن الطلب المعروض أمامها لا يمثل نزاعا حقيقيا في حد ذاته كالتظلم سابقا وإنما هو التماس للعفو يرجى من السلطة الإدارية المختصة بقبوله.

كما يؤخذ على هذه التشكيلة أيضا أنها جعلت مدير الضرائب بالولاية رئيسا لهذه اللجنة في حين أنه هو الجهة المختصة بالفصل في الطلب بصفة نهائية بعد أخذ رأي اللجنة وهو أمر غير مقبول.

الفرع الثاني: تكوين اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو:

حددت المادة 04 من القرار رقم 16 المؤرخ في 26 ماي 1991 تشكيلة اللجان الجهوية للطعن من

أجل العفو كما يلي:

- مدير الضرائب الجهوي، رئيسا.
 - نائب مدير مكلف بالعمليات الجبائية.
 - مديرين ولائيين للضرائب يعينهما مدير الضرائب الجهوي لمدة سنة كاملة.
 - كاتب اللجنة يكلف بتعيينه رئيس مكتب الطعون من أجل العفو.
- وكما سبق أن قيل على تشكيلة اللجنة الولائية يقال أيضا على تشكيلة اللجنة الجهوية.

المطلب الثاني:

نطاق اختصاص لجان الطعن من أجل العفو الضريبي

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

يلجأ المكلف بالضريبة إلى تقديم طلب بالتماس المساعدة للتخفيف عنه أو لإعفائه من الضرائب المؤسسة قانوناً⁽¹⁾، كما يجوز لقاضي الضرائب أن يقدموا طلباتهم في هذا المجال وهو ما سيتم التعرض له من خلال بيان نطاق تقديم الطلبات سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو قابض الضرائب، وممارسة اللجان لاختصاصها في قبول أو رفض هذه الطلبات بما لها من سلطة تقديرية واسعة⁽²⁾.

الفرع الأول: طلبات المكلفين بالضريبة:

جاء في نص المادة 93 فقرة 1-2 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي: «يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة.

ويمكنهم أيضاً أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية».

وعليه يدخل في اختصاص هذه اللجان طلبات المكلفين المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويشمل أيضاً مبالغ عقوبات التحصيل، والغرامات والعقوبات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة وكذلك حقوق التسجيل وتخضع طلبات المكلفين إلى شروط شكلية وأخرى موضوعية حتى تكون مقبولة.

الفقرة الأولى: الشروط الشكلية:

(1)- CHARELS (D.), Contentieux Administratif, 2ème édition, Dalloz, paris, 1978, p. 836.

(2)- JULIEU (F.) et MARCEL (W.), Traité Élémentaire De Science et De Législation Financières, p. 369.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

يتم تقديم الطلب بموجب شكوى كما نصت على ذلك المادة 93 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: «يجب إرسال الشكاوي إلى مدير الضرائب بالولاية...» وعليه فإن طلب العفو يخضع لنفس الشروط الشكلية التي سبق عرضها في التظلم باستثناء شرط الأجل، لأن الطلب لا يحمل نزاعا كما هو الحال في التظلم لذلك لا يمكن تسميتها بالشكوى كما عبر عليها المشرع فهي بمثابة الطلب الاستعطافي، ويجب أن يقدم المكلف طلبه مرفقا بنسخة من مستخرج الجداول ونسخة من الإنذار ويوجه إلى المدير الولائي للضرائب في أي وقت.

الفقرة ثمانية: الشروط الموضوعية:

يجب أن يكون طلب الإبراء أو التخفيف من الضريبة معللا بشكل كافي بأن يقدم المكلف الحجج اللازمة التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرار، كأن يكون في حالة عجز عن تسديد ديونه المستحقة لصالح الخزينة أو حالة وقوع حوادث خارجية تجعله لا يستطيع تسديد ما عليه من دين ضريبي، أو في الحالة التي يمكن للإدارة الضريبية إثبات النية الحسنة للمكلف بدفع الضريبة بشكل دائم مع احترام الآجال باستثناء هذه المرة، فإذا تعلق الأمر بالطلبات المرتبطة بالحقوق الأصلية فلا يجوز التخفيف أو الإبراء منها إلا استثناءا وفقا للمادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك في الحالة التي يكون فيها المكلف في عوز وضيق حال يمنعه من تبرئة ذمته إزاء الخزينة فيجوز له أن يلتمس إعفاءه من الضرائب المؤسسة قانونا أو التخفيف منها.

أما الطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية فيجوز للمكلف وبناء على مبررات جادة أن يقدم التماسه بالإعفاء أو التخفيف التي تعرض لها سواء ما تعلق بالوعاء الضريبي أو التحصيل.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

أما فيما يخص الجهة التي يرسل إليها الطلب فقد أكد المشرع على ضرورة الإرسال إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة حسبما ورد في المادة 93 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، ويدخل في هذا المجال حتى طلبات كبار المكلفين التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى، فبناء على المادة 173 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية التي أجازت لهم تقديم طلبات العفو وفقا لأحكام المادة 93 دون تحديد الجهة التي يرسلون لها طلباتهم، فإنه للوهلة الأولى يظهر أن المشرع حينما أحال للمادة 93 السالفة الذكر يكون قد حدد الجهة المرسل إليها في شخص مدير الضرائب بالولاية، في حين أن هؤلاء أصبحوا وفقا للتقسيم الجديد خاضعين لمديرية المؤسسات الكبرى بما يعني ضرورة إرسال طلباتهم إلى مديرها.

الفرع الثاني: طلبات قابض الضرائب:

منح المشرع لقابض الضرائب إمكانية تقديم طلب في الحالة التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى فقدان المكلف أو وفاته أو إعساره بناء على ما جاء في المادة 94 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه ابتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل يجوز لقابض الضرائب طلب إصدار قرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل، وذلك لأسباب محددة قانونا فلا تخضع للسلطة التقديرية الواسعة للإدارة.

وتقدم طلبات قابضي الضرائب شاملة لكل الحصص غير القابلة للتحصيل إلى المدير الولائي

للضرائب في شكل بيانات قبل 20 أبريل من كل سنة على أن ترتب حسب الآتي:

1- حسب السنة التي دخل فيها الجدول حيز التحصيل.

2- النظر إلى نوع وطبيعة الضريبة.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

3- حسب قيمة الحصص التي تفوق خمسمائة ألف (500.000 دج) والتي تقل عن ذلك ترصد كل واحدة منها على حدا .

ويتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي استحال تحصيلها في سجلات خاصة وتوجه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية، بحيث يتولى رئيس المفتشية صلاحية التحقيق في صحة المعلومات المقدمة في الطلب، ويتأكد خاصة من استثناء جميع إجراءات التحصيل سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه للتأكد من صحة الاستحالة.

وإذا وجد اختلاف بين الآراء لكل من القابض ورئيس المفتشية فالرأي الفاصل يعود لمدير الضرائب بالولاية، مع العلم أن قرار انعدام قيمة الحصص لا تبرئ إلا قابض الضرائب من مسؤوليته، ولا تشمل ذمة المكلف بحيث يمكن متابعتة في تحصيل الضريبة إذا تبين يسر حاله من جديد طالما لم تسقط بالنقادم.

الفرع الثالث: سير أشغال لجان الطعن من أجل العفو:

تجتمع لجان الطعن من أجل العفو باستدعاء من رئيسها مرة في الشهر ويتم إعلام الأعضاء مسبقا بتاريخ الاجتماع بثمانية (08) أيام من قبل، وحتى يكون الاجتماع صحيحا يجب أن يحضره 3/2 ثلثي الأعضاء على الأقل، وقبل بداية الاجتماع يضع رئيس اللجنة المعنية جدول الأعمال الذي يلتزم به الأعضاء، ويتم التصويت على آراء اللجان من طرف الأعضاء الحاضرين وذلك بتحقيق الأغلبية المطلقة وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس.

أما فيما يخص الآراء الصادرة عن هذه اللجان فتكون ملزمة لكل من مدير الضرائب بالولاية وكذا المدير الجهوي مع العلم أنه يمكن الطعن في قرارات مدير الضرائب بالولاية أمام المدير الجهوي، وعلى العموم يتم تبليغ هذه القرارات من طرف مدير الضرائب بالولاية إلى المعنيين بها أما المكلف صاحب الطلب أو قابض الضرائب المسؤول وفقا لما حدده القانون.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الفرع الرابع: الجهة المختصة بالفصل في طلبات العفو بالمغرب:

أدمج المشرع المغربي الطلب الاستعطافي في القانون الضريبي بمقتضى المادة 05 فقرة 02 من الظهير الصادر في 22 نوفمبر 1924 في شأن تحصيل ديون الدولة وكرسه المشرع في القوانين المتعاقبة الأخرى بما فيها مدونة التحصيل الجديدة، إن كانت طلبات العفو الضريبي تخضع لرأي لجان متخصصة في التشريع الجزائري فإن الوضع على خلاف ذلك في التشريع المغربي والذي يطلق عليها مصطلح الطلبات الاستعطافية يقدمها إما المكلف بالضريبة في شكل طلب للإعفاء أو التخفيف من الضريبة أو الجزاءات أو الغرامات المترتبة عليها بصفة قانونية نظرا لظروفه المعسرة التي تحول دون دفع ما هو مستحق عليه.

كما أجاز رفع مثل هذا الطلب من طرف قابض الضرائب أيضا طالبا إعفاء من المسؤولية المترتبة لكونه مسؤول على متابعة وتحصيل الضرائب المستحقة للخزينة، لذلك فهو يطلب تنزيل المبالغ الواجبة المقترن تحصيلها والإعفاء من المسؤولية دون أن يترتب على ذلك إبراء ذمة المكلف ما لم يسقط الدين بالتقادم.

وتتميز الطلبات الاستعطافية بتحرر المكلف بالضريبة فيها من القواعد الشكلية والآجال المحددة التي تخضع لها عادة في التظلم أو حين الطعن أمام اللجان حيث يكفي تقديم رسالة عادية تتضمن أساس ظروفه المعسرة⁽¹⁾.

ويتم البت في هذه الطلبات من طرف الإدارة المركزية لمديرية الضرائب بعد إحالتها عليها من طرف المديرية الجهوية التي تعد الملف وتقدم رأيها يبقى القرار النهائي بيد الإدارة المركزية وحدها دون تدخل من أي لجنة كما هو الشأن في الجزائر.

(1) - عبد الصادق النصاري، الرسالة السابقة، ص 260.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

ومع ذلك فإن القرار الصادر بشأن هذا الطلب يعد نهائيا سواء في الجزائر أو المغرب لا يقبل أي طعن، وهذا لا يعني أنها تكون محصنة ضد الرقابة القضائية في مجال قضاء المشروعية عن طريق دعوى الإلغاء، وهو ما أكده القضاء الفرنسي حيث أجاز الطعن بالتجاوز في استعمال السلطة في هذه القرارات إذا استند إلى أحد الأسباب كالخطأ الفادح في التقدير أو مخالفة في الشكل والإجراءات، أو عدم الاختصاص أو انحراف في السلطة لهدف غير المصلحة العامة⁽¹⁾.

إلا أنه من الناحية العملية يصعب تحديد الأساس المعتمد عليه في طلب الإلغاء بسبب التجاوز في استعمال السلطة خاصة وأن المكلف بالضريبة لا ينازع في أساس الضريبة أو مبلغها فهو لظروفه الخاصة يطالب تخفيف العبء الضريبي عنه وللإدارة سلطة تقديرية واسعة في مراعاة هذه الظروف.

كما أنه يمكن للمكلف أن يقدم طلبا جديدا في حالة رفض الأول يتعلق بنفس الضريبة كلما ظهرت وقائع غير التي استند إليها في طلبه الأول⁽²⁾.

وأمام هذه الوضعية التي تتسم بحظوظ قليلة لقبول طعن المكلف بالضريبة أمام القضاء لا يبقى له إلا ممارسة الطعن الرئاسي ما لم تظهر وسائل وأسباب جديدة غير التي وردت في الطلب الأول تتيح له تقديم طلب⁽³⁾.

(1) - ورد في هامش مؤلف د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 120.

- جعفر حسون، ((الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية))، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، عدد 04، سنة 1996، ص 53.

(2) - د. عبد القادر التعلياتي، المرجع السابق، ص 65.

- د. عبد القادر التعلياتي، المداخلة السابقة، ص 29.

(3) - نفس المرجع، ص 65.

- نفس المداخلة، ص 29.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

أدمج الطلب الإبراء من الضرائب المباشرة في القانون الجبائي المغربي بمقتضى الفقرة الثانية من المادة 05 من الظهير الصادر في 22 نوفمبر 1924 في شأن تحصيل ديون الدولة، وكرسه المشرع في العديد من القوانين الأخرى آخرها ما ورد في المادة 122 من المدونة العامة للتحصيل بموجب القانون 15/97 السابق الذكر وكذلك المادة 236 من مدونة العامة للضرائب، وكما هو سائد في الجزائر يمكن أن يرفع طلب الإبراء من طرف المكلف بالضريبة كذلك بالنسبة للقابض المكلف باستخلاص الضريبة إذا ما تعذر عليه ذلك.

الفقرة الأولى: الطلب المقدم من الملزم:

يرفع طلب الإبراء من طرف المكلف بالضريبة المعني بالأمر مستهدفا رافة الإدارة حتى تعفيه من توابع الضريبة أو تأجيل دفع الضريبة أو تقسيط مبلغها.

وبالرجوع إلى المادتين 236 من المدونة العامة للضرائب و112 من المدونة العامة للتحصيل، نجد أن المشرع حدد حالات الطلب الاستعطافي المقدم فيمايلي:

- 1- طلب إسقاط الضريبة إذا كانت مبالغ فيها يطالب بإسقاط المبالغ الزائدة فقط.
- 2- طلب إسقاط الضريبة إذا ما فرضت مرتين أو بغير أساس قانوني صحيح. وهاتين الحالتين لا يشترط فيهما ضرورة تقديم طلب من المكلف بالضريبة بل قد يتخذ فيها القرار بالإسقاط من طرف إدارة الضرائب من تلقاء نفسها طبقا للمادة 236 فقرة 1 من المدونة العامة للضرائب.
- 3- طلب الإبراء من العلاوات والغرامات والذعائر المرتبطة بالضرائب المفروضة وعملية تحصيلها.
- 4- طلب التخفيف من الزيادات في التأخير وصوائل التحصيل وهاتين الحالتين مرتبطتين بالنسب والمبالغ المحددة في المواد 21 و25 مكرر و90 و91 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁽¹⁾.

(1)- المادة 21 من القانون 15/97 المتضمن مدونة تحصيل الديون العمومية تمت بالمادة 16 من القانون رقم 45/02 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

((تكون الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول أو قوائم الإيرادات قابلة للأداء قبل تاريخ استحقاقها.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

فمن خلال هاتين الحالات الأربعة يتبين أن المشرع المغربي وعلى خلاف نظيره الجزائري طبق الإبراء أو التخفيف إلا على ما يفرض من غرامات تأخيرية وما نتج عن مصاريف للتحصيل؛ أي أن الطلب الاستعطافي لا يمس الإبراء أو التخفيف من أصل الضريبة⁽¹⁾ إلا إذا كانت غير مستحقة فعلا أي التي ثبت أنها مبالغ زائدة أو ضريبية فرضت مرتين دون وجه حق.

وإذا لم يتم الأداء قبل تاريخ الاستحقاق فإن المبالغ غير المسددة تخضع لزيادة عن التأخير قدرها 5% بالنسبة للشهر الأول عن التأخير و0.50% عن كل شهر أو جزء شهر إضافي...))

المادة 25 مكرر من نفس القانون متمم بالمادة 09 من القانون رقم 48/09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 .
(تكون الغرامات والإدانات النقدية والصوائر والمصاريف القضائية المتكفل بها من طرف المحاسبين العموميين قابلة للأداء قبل تاريخ استحقاقها، إذا لم يتم الأداء في الأجل المحدد في الفقرة الثانية من المادة 16 أعلاه، فإن المبالغ غير المسددة تخضع لزيادة عن التأخير قدرها 0.50% عن كل شهر أو جزء شهر إضافي.
تحتسب هذه الزيادة على حسب مدة التأخير انطلاقا من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ الأداء على جميع الغرامات والإدانات النقدية والصوائر والمصاريف القضائية)).

المادة 90 من نفس القانون: ((يترتب عن الإجراءات التي تباشر لتحصيل الديون العمومية استخلاص صوائر يتحملها المدين، وتحسب طبقا لأحكام المادة 91 بعده على أساس البالغ المستحقة حسب جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وأوامر المداخل المصدرة بعد خصم الأقساط المسددة.

توضع أيضا على ذمة المدينين الصوائر التابعة الآتية: - صوائر الخبرة، - صوائر حراسة الأمتعة أو المحاصيل المحجوزة، - صوائر نقل الأعوان المكلفين بالتحصيل الجبري ونقل الأشياء المحجوزة، - صوائر تثبيت ورفع العريات السيارة، - صوائر الإشهار، - تضاف الصوائر المشار إليها في الفقرتين السابقتين بحكم القانون إلى الديون المذكورة، ويتم تحصيلها في نفس الوقت وحسب نفس الشروط)).

المادة 91 من نفس القانون: ((تحدد تعرفه الإجراءات التي تباشر للتحصيل الجبري كمايلي:

- الإشعار للغير الحائز 1%، - الإنذار 2%، - الإنذار بمثابة حجز تحفظي 2,5%.
- حجز المحاصيل والثمار 2,5%، - الحجز التنفيذي 2,5%، - تحويل حجز تحفظي 2%.
- الإحصاء بعد حجز سابق 2%، - تبليغ البيع 2%، - الملصقات 1%.
- إحصاء قبل البيع 1%، - محضر البيع 1%، - الحجز الموقوف 1%.

تستوفى هذه الصوائر لحسب الخزينة من طرف الأعوان المشار إليهم...)).

(1)-سعاد بنور، المرجع السابق، ص 44.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

بما يعني أن المشرع المغربي يرفض التنازل عن أصل الدين الضريبي مهما كانت الحالة المادية للمكلف بالضريبة فيبقى الدين قائما في ذمته ويتابع بتحصيله وإن استوجب الأمر تطبيق الإكراه البدني ولكن هل يعقل متابعة شخص ثبت إعساره وعدم قدرته على الدفع؟

على الرغم من أن المشرع المغربي كان صارما وأشد حرصا على تحصيل الديون المرتبطة بالضرائب المباشرة إلا أنه أضر بشخص المكلف بالضريبة الحسن النية خاصة والذي لم تسمح له ظروفه المادية بدفع ما عليه من ضرائب، وجعل مصيره محدد بين اتجاهات ثلاث:

- إما أن يبقى رهينة للمتابعات المرتبطة بالتحصيل الجبري بما فيها الإكراه البدني⁽¹⁾.
- وإما أن يترك أمره لعامل الزمن منتظرا حلول أجل التقادم.
- وإما أن يقرر القابض المسؤول عن عملية الاستخلاص مصيره بإبراء ذمته الخاصة من متابعة التحصيل إلى غاية حلول أجل التقادم.

ولكن بالرجوع إلى نص المادة 237 من المدونة العامة للضرائب حيث جاء فيها: «إذا طلب أحد الخاضعين للضريبة إسقاط الضريبة أو تخفيض مبلغها أو استردادها أو إرجاع رسم، جاز للإدارة حيث الطلب المذكور أن ترفض على المعني بالأمر إجراء كل مقاصة فيما يتعلق بالضريبة أو الرسم المعني بين الإسقاط المبرر والرسم التي قد لا يزال الخاضع للضريبة مدينا بها بسبب أوجه النقص والإعفاءات غير

(1) يطبق الإكراه البدني حسب نص المادة 76 من القانون رقم 15/97: ((إذا لم تؤد طرق التنفيذ على أموال المدين إلى نتيجة يمكن أن يتابع التحصيل الجبري للضرائب والرسم والديون العمومية الأخرى بواسطة الإكراه البدني. يتم اللجوء إلى الإكراه البدني مع مراعاة أحكام المادتين 77 و 78 أدناه، ضد:
- المدينين الذين يثبت عسرهم وفق الشروط المحددة في المادة 54 أعلاه.
- المدينين المشار إليهم في المادة 84 أدناه)).

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

المنازع فيها الملاحظة في تحديد وعاء أو حساب نفس الضرائب المفروضة عليه وغير المتقدمة...»، قراءة هذه المادة تطرح مفهومين يتم توضيحهما فيما يلي:

1- فمن خلال هذا النص يتضح أنه يمكن للإدارة إجراء مقاصة على المبالغ الضريبية المقرر إسقاطها أو تخفيضها، وهو ما ورد في عبارة ((الإسقاط المبرر))، بما يعني أنه يمكن للمكلف بالضريبة المطالبة بإسقاط كل المبلغ أو التخفيض منه أي تقديم طلبه فيما يخص إسقاط أصل الدين الضريبي أو تخفيضه أمام الجهات المختصة والتي لها سلطة تقديرية في الاستجابة للطلب أو رفضه وفقا للمبررات التي سيقدمها المكلف بالضريبة، مع العلم أن المشرع لم يحدد في هذا النص الإدارة التي سيرفع أمامها الطلب الذي ستفصل فيه.

2- من جانب آخر يمكن القول بأن هذه المادة لم تحمل جديدا لأنها تتعلق بما ورد في المادة 236 سابقة الذكر التي تحدثت على إسقاط الضريبة وتخفيض مبلغها إذا ما كانت زائدة أو رفضت مرتين أو دون أساس قانوني، لأن المشرع استعمل مصطلح الإسقاط فيما يخص الضرائب المفروضة وثبتت مخالفتها أي أنها غير مشروعة ولم يستطع المكلف بالضريبة إثبات مخالفتها رغم استفادته لطريق المنازعة الإدارية والقضائية، فيرفع طلبه للوزير المكلف بالمالية لإنصافه، فعبارة ((الإسقاط....)) الواردة في المادة 237 تعني ثبوت عدم مشروعية الضريبة المقرر إسقاطها، في حين استعمل المشرع المغربي مصطلح (الإبراء) للدلالة على تبرأت ذمة المكلف بالضريبة لا لعدم مشروعية الغرامات وغيرها وإنما لظروفه الخاصة، وهو ما جاء في عبارة (يجوز له أن يسمح ببناء على طلب الخاضع للضريبة ومراعاة للظروف المستندة إليها، بالإبراء والتخفيف من العلاوة...)، فهو يبرؤه من الدين رغم صحة وجوده، وعليه فالطلب المذكور في المادة 237 لا يتعلق بحالة الإبراء من أصل الدين الضريبي أو تخفيضه وهو المفهوم الراجح لهذا النص.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

الفقرة الثانية: الطلب المقدم من القابض:

أجاز المشرع أن ترفع طلبات الإبراء من طرف القابض قصد تنزيل الدين الضريبي من حساباته عند تعذر استخلاص الضريبة وعليه إثبات هذا التعذر بجميع الشواهد التي تبررها، ويترتب عن هذا الطلب إبراء القابض من المسؤولية المتعلقة بالمبالغ التي تعذر استخلاصها برسم السنة المالية التي تقدم بشأنها، طالما أن الإبراء يخول لسنة واحدة قبل تقادم الدين الضريبي إذا أصبحت وضعيته ميسورة طبقا للمادة 127 من مدونة التحصيل الديون العمومية: «يترتب عن قبول الإعفاء إبراء مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل دون أن يؤدي ذلك إلى انقضاء دين المدين».

وقد يكون هدفه من الطلب الإعفاء من المسؤولية التي قد تنتج عن إغفال القابض تقديم طلب تنزيل مبلغ الضريبة أو تقديمه للطلب دون وثائق وشواهد تبرر استحالة التحصيل حتى أصبح الدين الضريبي متقادما⁽¹⁾.

الفقرة الثالثة: سير إجراءات النظر في الطلب الاستعطافي:

يمكن للمكلف بالضريبة تقديم طلب استعطافي متى شاء وكل ما يلتزم به هو إظهار نيته الصريحة بهذا الخصوص، وإثبات الحالة الاقتصادية الضعيفة التي جعلته يقدم طلبه أمام إدارة الضرائب ويثبت حالته عن طريق شهادات إدارية، وعليه لا يخضع الطلب الاستعطافي لقواعد شكلية معينة ولا يرتبط بأجل للتقديم فهي اعتبارات لا تدخل في الحسبان لأن الإدارة ستهتم بجوهر الموضوع فقط، فالأمر يتعلق بعرض للوقائع والتحقيق فيها، فالقرار في نهاية الأمر ستحكمه بواعث الرحمة والشفقة بعيدا عن كافة الشكليات القانونية، وبالتالي فلا يمكن أن يتم رفض الطلب لعيب في الشكل أو عدم احترام لمقتضيات إجرائية معينة.

(1) - عبد القادر التغيلاتي، المرجع السابق، ص 61 .

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

وحيث إن الطلب الاستعطافي يأتي في الغالب من مصدرين اثنين الأشخاص الطبيعيين أو الشركات، فإن التحقيق في طلباتهم يأخذ في الاعتبار هذا التمييز بينهما كما أن المعايير تختلف حسبما إذا كان الأمر يتعلق بإسقاط الضريبة أو تخفيض مبلغها أو الإبراء من الغرامات والعلاوة أو تخفيفها.

إن التحقيق في الطلب المقدم من الأشخاص الطبيعيين الهادف إلى التخفيف من المبلغ الضريبي يركز على الوضعية الشخصية للمشتكي، وهذه الوضعية يحتكم بشأنها إلى سنه وأعبائه العائلية ومهنته ومداخيله الأخرى، وكما تأخذ بعين الاعتبار حتى بقية أفراد عائلته الذين يعيشون معه⁽¹⁾ من أصول وفروع فينظر إلى حالتهم المادية وإمكانية مساعدتهم على الوفاء الضريبي بالرغم من طابعها الشخصي.

أما الطلب المقدم من الشركات فإن التحقيق في موضوعه يستهدف معرفة الوضعية القانونية للشركة ووضعية متصرفيها وجميع من يتحملون معهم بالتضامن أمر الوفاء بديونها، لذلك تسعى الإدارة في سبيل الوقوف على حقيقة الوضعية المادية للشركة والحالة التي كانت عليها عند فرض الضريبة، فتطلب من المفتش المسؤول بعدم الاكتفاء بالوثائق المكتوبة المقدمة إليهم، بل بحثهم على التنقل بأنفسهم إلى عين المكان لملاحظة ومعاينة أحوال الشركة وتقديم تقرير يضمن فيه المعطيات المخالفة التي وقفوا عليها.

أما الطلبات الرامية إلى الإبراء من الغرامات أو التخفيف منها فيتوقف التحقيق فيها على معرفة سلوك المشتكي ومواقفه مع المصالح الضريبية ثم معرفة وضعيته المالية بعدها.

وعليه يقع على إدارة الضرائب وفي كل الأحوال عدم التسليم مباشرة بما يدلي به المكلفين بالضريبة من شواهد إدارية تثبت حالة العوز والفقر والعجز عن الأداء بل يجب عليها التحقيق في صحتها.

(1) - د. محمد سماحي، المرجع السابق، ص 231.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

أما إذا تعلق الأمر بطلبات القابض لإلغاء المبالغ غير القابلة للتحصيل فيقدمها في شكل قوائم معززة بالتبريرات الضرورية والمتمثلة في الوثائق المحددة في المادة 126 فقرة 02 من مدونة تحصيل الديون العمومية وهي:

- محضر عدم وجود ما يحجز⁽¹⁾.
- محضر التفتيش⁽²⁾.
- شهادة الغياب.
- شهادة العوز⁽³⁾.

الفقرة الرابعة: السلطة المختصة بالبت في الطلب الاستعاطي:

سواء تعلق الأمر بطلب المكلف بالضريبة أو طلب القابض فإن صلاحية البت في هذه الطلبات منحها المشرع للوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه⁽⁴⁾، وعليه فإن البت في هذه الطلبات يتم على المستوى المركزي كأصل عام ويمكن لوزير المالية تفويض اختصاصه للمدير العام للضرائب أو الخازن العام.

- (1)- المادة 56 من القانون 15/97: ((عند انعدام منقولات قابلة للحجز وحين يتبين عدم وجود أية وسيلة أخرى لاستيفاء المبالغ الواجبة في ذمة المدين يحزر بعدم وجود ما يحجز من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء)).
- (2)- المادة 54 من القانون 15/97: ((في حالة اختفاء أو رحيل المدين دون الإعلان عن عنوانه الجديد، وعند انعدام أموال قابلة للحجز يتم تحرير محضر تفتيش من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله، وذلك بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء)).
- (3)- المادة 57 فقرة 02 من القانون 15/97: ((يثبت عسر المدينين:
 - وإما بشهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية بالنسبة للمدينين المعروفين بعسرهم)).
- (4)- طبقا لما ورد في المواد التالية:
 - المادة 236 من المدونة العامة للضرائب. - المادة 122 والمادة 126 من مدونة تحصيل الديون العمومية.
 - الفصل 76 من مرسوم 21 1967 المتعلق بالمحاسبة العمومية: "يعلن عن الإبراء من الديون بما فيها الأصل أو الفوائد بموجب مرسوم يتخذ باقتراح من وزير المالية".

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

لذلك فمن المستبعد الفصل في هذه الطلبات من طرف الإدارة الجهوية أو الإقليمية حتى وإن تعلق الأمر بطلبات القابض التي تعد مقبولة إذا لم يصدر عن السلطة المختصة داخل أجل سنة ابتداء من تاريخ توصلها بقوائم الديون غير القابلة للتحصيل أي قرار سلبي بقبول الإبراء، لتظهر من جديد نزعة عدم التركيز الإداري التي ينتهجها المشرع المغربي فيما يتعلق بتسيير المجال المالي.

غير أن هذا الأمر يضر بمصالح المواطنين المكلفين بالضريبة بإبعاد الإدارة عنهم من شأنه أن يكلفهم أعباء مادية ومعنوية، ناهيك عن التعطيل الذي يتسبب فيه هذا التوجه من خلال تأخير الفصل في الطلبات نظرا لتراكمها لدى الجهات المركزية، إبعاد المصالح الجهوية والإقليمية عن مشاركة المصالح المركزية في البت في الطلبات المعروضة عليها رغم قرب وتفهم المصالح الأولى لأوضاع الملزمين وكتبهم عن كثب.

وما تجدر الإشارة إليه أن المشرع المغربي لم يكن صارما في استعمال أسلوب عدم التركيز بالقدر الذي عرفه تطبيق النص من طرف المصالح الإدارية، لأن المشرع نص على تفويض الوزير لهذه الصلاحية لشخص يختاره دون أن يحدد رتبته أو وظيفته في السلم الإداري داخل الوزارة أو خارج مصالحها المركزية، إلا أن العمل المتبع هو الذي يعكف على حصر التفويض في شخص المدير العام للضرائب والخازن العام⁽¹⁾، بالرغم من أن النص كان واضحا في عبارته «أو الشخص الذي يفوضه» بما يعني إمكانية منح التفويض للمدراء على مستوى المديرية الجهوية أو الإقليمية.

(1) - سعاد بنور، المرجع السابق، ص 45. - عبد القادر تعيلاتي، المرجع السابق، ص 61. - محمد سماحي، المرجع السابق، ص 231.

الفصل الثالث:

عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن

ومع ذلك تبقى مسؤولية المشرع قائمة في وقف العمل وفقا لهذا العرف بأن يضع حدودا في التفويض كأن يعتمد المعيار المالي في تفويض الاختصاص ؛ أي حسب أهمية المبالغ المطالب بإسقاطها أو الإبراء منها أو تخفيضها، بل والأكثر من ذلك وخوفا من أن تهدر حقوق الخزينة ومستحقات الدولة الواجبة على المكلفين بالضريبة، فلماذا لا يلجأ المشرع المغربي إلى إحداث لجان إدارية يأخذ برأيها على المستوى الجهوي والإقليمي قبل الفصل في هذه الطلبات كما هو معمول في الجزائر؟، خاصة أن هذه التجربة لها فوائد من عدة جوانب:

- من شأنها الحد من الطلبات الاستعطافية التي يتقدم بها بعض المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين او معنويين ذوي النيات السيئة.
 - تمكين هذه اللجان من دراسة الملفات دراسة متكاملة وبناءة ومحيدة.
 - سرعة البت في الطلبات.
 - ضمان تحصيل مستحقات الدولة في أقرب وقت ممكن.
 - أن الأخذ برأي اللجان يجبر الجهات المسؤولة عن إصدار قرارات معلة.
- وخلاصة القول أن وزير المالية أو الشخص الذي يفوضه له صلاحية قبول أو رفض الطلبات المقدمة له إما كلياً أو جزئياً، ولا يلتزم بتعليل قراره بل الأكثر أن هذه السلطة غير ملزمة بالرد على هذه الطلبات كما أنها لا تقبل أي طعن في إطار التسلسل الإداري.

خلاصة الباب الأول:

تحتل منازعات الضرائب المباشرة مكانة بارزة في النظام القانوني في كل من الجزائر والمغرب وتونس، فهي تجمع بين طرفين غير متكافئين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، وتتعلق إما بعملية تحديد أساس الضريبة أو بمرحلة تحصيلها.

الباب الأول: مضمون منازعات الضرائب المباشرة وتسويتها في المرحلة الإدارية

وقد اتبع كل من المشرع الجزائري والمغربي إجراءات التسوية الإدارية كمرحلة أولية لحل هذه المنازعات قبل اللجوء إلى القضاء، فمنح للإدارة سلطة تقديرية واسعة للفصل في التظلمات الإدارية التي يلزم برفعها المكلف بالضريبة مستوفية لكافة الشروط القانونية.

كما منح المشرع الجزائري ونظيره المغربي للمكلف بالضريبة حق الطعن أمام لجان ضريبية مع اختلاف طريقة تنظيم كل مشروع لهذه اللجان، فبالنسبة للمشرع الجزائري أوجد هذه اللجان على ثلاث مستويات (الدائرة، الولاية، وعلى المستوى المركزي)، في حين وزعها المشرع المغربي على مستويين فقط (محلية ووطنية).

أما فيما يخص نطاق تدخلها فجعلها المشرع الجزائري كمرحلة اختيارية ترجع لإرادة المكلف بالضريبة قبل اللجوء إلى القضاء، وتتولى الفصل في جميع المسائل المثارة أمامها والتي سبق عرضها في الشكوى، في حين جعلها المشرع المغربي تتدخل حتى خلال القيام بعملة تقدير الضريبة، وحصر نطاق اختصاصها ليشمل إلا المسائل الواقعية فقط.

ومع ذلك فقد اتفق المشرعين تقريبا في طريقة تكوين هذه اللجان بالعمل على إشراك كل من إدارة الضرائب وممثلي المكلفين بالضريبة بما أضفى عليها الصبغة الإدارية، وتبقى الأعمال الصادرة عنها قابلة للطعن فيها أمام القضاء.

أما المشرع التونسي فقد أثار التخلي كلية على إتباع الحلول الإدارية في منازعات الضرائب المباشرة إيمانا منه بعدم فعاليتها.

الباب الثاني :
دور القضاء في فض
منازعات الضرائب المباشرة

الباب الثاني:

دور القضاء في فض منازعات الضرائب المباشرة

تجسد المرحلة القضائية ضمن إجراءات فض المنازعة الضريبية المفهوم الحقيقي للمنازعات المتعارف عليه، فإذا كانت إدارة الضرائب تحض في المرحلة الأولى بصفة الخصم وصلاحيه فض النزاع في نفس الوقت، فإن الهيئات القضائية بصفتها جهاز يتمتع بالاستقلالية والحياد مما يجعل الرقابة القضائية على تصرفات الإدارة وأعمالها تفضل عن غيرها من الرقابة من عدة زوايا:

1- إن القائمين بمهام السلطة القضائية مستقلون تماما عن الإدارة بما يتوفر فيهم من ضمانات الحياد

فضلا عن تمتعهم بالتخصص في الفصل في المنازعات المختلفة والمأمهم بالمعرفة القانونية.

2- أنها من أكثر أنواع الرقابة وجودا وفعالية من الناحية القانونية لضمان سيادة القانون وتجسيدا لمبدأ

المشروعية لحماية حقوق المكلف بالضريبة وأموال الخزينة العمومية بصورة مضمونة وجدية وتقرير

الجزاءات القانونية والقضائية المناسبة ضد أعمال إدارة الضرائب غير المشروعة والضارة بحقوق

المكلف بالضريبة.

3- أن الأحكام الصادرة عن القضاء بما لها من حجية الأمر المقضي فيه تعتبر عنوانا للحقيقة وهي

الحد الفاصل للنزاع.

4- أن القضاء في أحكامه المتعددة يعتبر بمثابة الدرع الذي يحمي الأفراد بما فيهم المكلفين على وجه

الخصوص من تجاوزات الإدارة وأخطائها.

ومع ذلك فإنه لا يمكن التسليم بسهولة المهمة التي يتولاها القاضي، لأنه مطالب بالتوفيق بين ضمان

حقوق الأفراد اتجاه إدارة الضرائب وبين ما تقتضيه المصلحة العامة من خلال ضمان تمويل للخزينة العامة

الباب الثاني: دور القضاء في فض منازعات الضرائب المباشرة

بموارد الدولة من ضرائب، فإسناد الاختصاص في المادة الجبائية إلى القضاء يفترض في القاضي أن تكون له معرفة مهمة بهذه المادة المتغيرة والمعقدة بالإضافة إلى معرفته بتقنيات المحاسبة⁽¹⁾.

ولقد ثار الخلاف حول تحديد الجهة القضائية المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية بما فيها منازعات الضرائب المباشرة بين مؤيدي لمنح الاختصاص للقضاء الإداري على اعتبار وجود طرف إداري في النزاع تمثله إدارة الضرائب، واتجاه آخر يدعو إلى منح الاختصاص لجهة القضاء العادي امتداد للنظام القديم.

وبين هذا وذاك تأثرت بعض الدول المغاربية والمتمثلة في كل من الجزائر والمغرب وتونس - موضوع الدراسة-، فاختارت كل من الجزائر والمغرب فض النزاع في إطار الضرائب المباشرة أمام أجهزة القضاء الإداري (خصص لها الفصلين الأول والثاني)، في حين عرفت تونس بعض الخصوصية في طريقة نظر النزاع الضريبي فقد كان يعرض على لجان خاصة كمرحلة أولية لتتولى المحكمة الإدارية النظر فيه بالتعقيب، وفي وقت لاحق ألغي العمل بهذه اللجان واستبدلت بتدخل أجهزة القضاء العادي (وهو ما سيتم التطرق له في الفصل الثالث من هذه الرسالة) كمايلي:

- الفصل الأول: ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمغربي.

- الفصل الثاني: إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريع الجزائري والمغربي.

- الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في التشريع التونسي.

(1)-GAUDEMET (P.M.), Finances publique, impôt, fiscalité, tome02, Montchrestien, Paris, 1998, p.132.

الفصل الأول :
ولاية المحاكم الإدارية
على منازعات الضرائب المباشرة
في التشريعين الجزائري والمغربي

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين

الجزائري والمغربي

تتمثل المرحلة القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الدعوى الضريبية التي يقيمها المكلف أو إدارة الضرائب أمام القضاء المختص الذي عهد له القانون صلاحية الفصل في هذا النوع من الدعاوى، ويقصد بالدعوى الوسيلة القانونية التي سنتها التشريعات لأصحاب الخصومة قصد اللجوء بمقتضاها إلى السلطة القضائية المختصة لحماية حقوقهم.

وعليه فإن الدعوى الضريبية هي السلطة التي خولها القانون للمكلف بالضريبة للالتجاء للقضاء المختص للفصل في وجود مشروعية الدين الضريبي وهي ذات طبيعة إجرائية، فتمثل الدعوى الضريبية مجموع الإجراءات المخولة قانونا للمكلف أمام القضاء المختص قصد الحصول على تخفيض كلي أو جزئي لضريبة تم إقرارها⁽¹⁾.

ومما يميز الدعوى الضريبية هي السلطات الممنوحة للقاضي الضريبي وذلك قصد تحقيق الحماية القضائية لأي من طرفي الالتزام الضريبي عند الاعتداء على حقه أو مركزه القانوني، فبذلك تكون حقا للمكلف وليست واجبا عليه ويتحدد نطاق الدعوى بعنصرين أحدهما شخصي وهما أطراف الدعوى المتمثلان في كل من المكلف وإدارة الضرائب والآخر موضوعي وهما المحل والسبب.

(1) - محمد حامد عطا، المرجع السابق، ص 729.

- د. حسين فريجة، المرجع السابق، ص 12.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

كما أن اختصاص القضاء بالفصل في الدعوى الضريبية من شأنه أن يبعث الاطمئنان في نفوس المكلفين بالضريبة، فهي ضمانات تمكنهم من الحصول على حقوقهم لأن القاضي ملزم بالنظر في كل دعوى ترفع إليه وإلا كان مرتكبا لجريمة إنكار العدالة، في حين على الصعيد الإداري لا تلزم الإدارة بالرد على تظلمات المكلفين، كما أن القضاء يتبع مجموعة من الإجراءات القانونية وإلا كان الحكم باطلا لمخالفته لها فما بني على باطل فهو باطل فهذه الإجراءات تضمن لهم ممارسة حقوق دفاعهم.

المبحث الأول:

نشر دعوى الضرائب المباشرة أمام قضاء الموضوع

إن مباشرة أي دعوى أمام الهيئات القضائية يكون مرتبط بتوفير شروط معينة ومحددة سواء من حيث الشكل أو من حيث الموضوع، ويقصد بها الشروط الضرورية التي يجب توفرها لعرض نزاع ما على القاضي الإداري، والتي تلزمه وتسمح له في نفس الوقت أن يفصل في موضوع الخلاف المعروض عليه وينتج عن عدم احترامها عدم قبول الدعوى، كما ترتبط أيضا بسلامة إجراءات رفع الدعوى حتى تتعدّد الخصومة دون النظر إلى مدى أحقية المدعي في طلبه، ومن أبرز هذه الشروط بعد ثبوت الاختصاص النوعي هو تحقق الاختصاص المحلي للمحكمة الإدارية (المطلب الأول)، بالإضافة إلى ضرورة تمتع الطاعن بحق التقاضي وما يجب أن تكون عليه عريضة الدعوى واحترام ميعاد الطعن (المطلب الثاني).

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

المطلب الأول:

الاختصاص المحلي

يقصد بالاختصاص المحلي باعتباره مجموعة من القواعد التي تعين المحكمة المختصة ما بين محاكم من نوع واحد الموزعة في الدوائر القضائية المختلفة في الدولة للنظر في قضية معينة⁽¹⁾.

ويرجع الهدف من تحديد الاختصاص المحلي في أي نزاع قضائي إلى فكرة مردها تقرب القضاء من المواطن، فإن كانت القاعدة العامة في التقاضي هي أن يرفع النزاع أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المدعي عليه، وذلك حتى لا يتعسف المدعي برفع دعواه أمام محكمة بعيدة عن موطن أو محل إقامة المدعى عليه لمنعه من إعداد دفاعه أو تحميله مصاريف كبيرة نتيجة لذلك، فإن كانت هذه القاعدة صائبة ومقبولة في المواد المدنية بصفة عامة، فإنها ليست كذلك في المادة الإدارية خاصة في الدعاوى الضريبية التي تكون فيها إدارة الضرائب في حكم المدعى عليه في أغلب الأحيان، وعليه ما هو المعيار المعتمد في تحديد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية في منازعات الضرائب المباشرة؟

بالرجوع إلى المشرع الجزائري نجده حدد الاختصاص المحلي للمحاكم الإدارية في المنازعات الضريبية ضمن المادة 804 الفقرة 01 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بقولها «خلافًا لأحكام المادة 803 أعلاه ترفع الدعاوى وجوبًا أمام المحاكم الإدارية في المواد المبينة أدناه:

5- في مادة الضرائب والرسوم، أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو

الرسم...».

(1) - محمد محجوبي، الوجيز في القضاء الإداري المغربي بعد إحداث المحاكم الإداري، الطبعة الثانية، دار القلم للنشر والتوزيع، الرباط، 2002، ص114.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

وبذلك يكون قد خرج عن الإطار العام للاختصاص المحلي المحدد في المادتين 37 و38 من نفس القانون.

هذا ويعتبر المشرع الجزائري الاختصاص الإقليمي كالاختصاص النوعي من النظام العام وهو ما أكدته المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بعدما كان في السابق يقتصر إلا على الاختصاص النوعي، فيجوز الدفع بعدم الاختصاص (النوعي والمحلي) في أي مرحلة كانت عليها الدعوى من طرف الخصوم، كما يجب على القاضي إثارته من تلقاء نفسه، على أنه إذا وقع تنازع اختصاص محلي بين محكمتين إداريتين يحال الأمر إلى مجلس الدولة ليفصل فيه وفقا للمادة 808 الفقرة 01 من نفس القانون.

أما بالنسبة للمشرع المغربي فبالرجوع إلى المادة 07 من القانون رقم 90-49 المحدث للمحاكم الإدارية نجدها قد أحالت إلى تطبيق قواعد قانون المسطرة المدنية على المحاكم الإدارية ما لم يوجد نص يقضي بخلاف ذلك، وهو ذاته الأمر الذي أكدته المادة 10 من نفس القانون التي أحالت قواعد الاختصاص المحلي للفصل 27 إلى غاية الفصل 30 من قانون المسطرة المدنية إلا في حالة وجود نص مخالف⁽¹⁾.

وبالفعل أورد المشرع المغربي في الباب الخامس من قانون 41-90 السالف الذكر تنظيمًا خاصًا للاختصاص المحلي في المنازعات الضريبية ضمن المواد 28 إلى 35 وعلى ضوء ذلك قسم الاختصاص المحلي في هذه منازعات الضرائب المباشرة كما يلي:

5- محكمة المكان المستحقة فيه الضريبة أو الديون في المنازعات التالية:

- منازعات الوعاء التي يسبقها تظلمًا إداريًا.

(1) - محمد قصري، ((المسطرة المدنية أمام المحاكم الإدارية))، مجلة كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، أكادال، الرباط، عدد28، 1995، ص 52.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

- منازعات التحصيل.

6- المحكمة التي يوجد بها مقر اختصاص اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

هذا ولم يعتبر المشرع المغربي الاختصاص المحلي من النظام العام كما هو الشأن بالنسبة لنظيره في الجزائر، مع العلم أنه توجد سبعة (07) محاكم إدارية بالمغرب موزعة على المدن التالية: الرباط، الدار البيضاء، فاس، مكناس، مراكش، أكادير، وجدة⁽¹⁾.

المطلب الثاني:

شروط قبول الدعوى في الضرائب المباشرة

تتنوع شروط قبول الدعوى الضريبية من شروط هدفها التصريح بوجود الحق في التقاضي وأخرى تخص صحة انعقاد الخصومة وهي المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى الضريبية، بالإضافة إلى الشروط الرامية إلى التصريح بصحة المطالبة القضائية وهي المتعلقة بالصفة والمصلحة والأهلية وعليه يمكن تقسيمها إلى شروط متعلقة بالدعوى وأخرى بأطرافها، ويترتب عن تخلفها عدم قبول الدعوى وتثار كدفع شكلي من طرف من تقررت لمصلحته⁽²⁾.

وقد نظم المشرع الجزائري هذه الشروط بصفة عامة لكل الدعاوى ضمن المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09/08، بالإضافة إلى الأخذ بالقواعد الخاصة المحددة في قانون الإجراءات

(1)- أحوال المادة 01 من قانون 41/90 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية إنشاء هذه الأخيرة وتحديد مقارها ودوائرها واختصاصاتها إلى مرسوم صدر تحت رقم 29259 في 03 نوفمبر 1993، ويبدو أن هذا العدد أصبح غير كافي في ظل تزايد عدد المنازعات الإدارية بما فيها منازعات الضرائب المباشرة.

(2)- رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 220.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

الجبائية من بينها مثلا المواد: 74 المتعلقة بالتنظيم المسبق، والمادة 82 التي حدد فيها الأطراف المؤهلين لرفع الدعوى.

أما فيما يخص الوضع في المغرب فقد نظم المشرع هذه الشروط ضمن قانون المسطرة المدنية باعتباره قانونا إجرائيا عاما، علما أن قانون المحاكم الإدارية 41/90 نص بدوره على الإجراءات المتبعة أمام المحاكم الإدارية فيما يراه المشرع ضروريا لحسن سير المنازعات الإدارية، على أن يتم الرجوع إلى القواعد العامة في غياب النص الخاص وهو ما أكدته المادة 07 من نفس القانون بقولها: «تطبق أمام المحاكم الإدارية القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك»، إضافة إلى الأحكام الواردة في المدونة العامة للضرائب.

كما أن كل من الفقه والقضاء الإداريين انفقوا على اعتبار كل من التنظيم المسبق الذي سبق التعرض له والعريضة وآجال رفع الدعوى من بين الشروط الأساسية لقبول الدعوى الضريبية، وعليه سيتم من خلال الفروع التالية التطرق إلى بيان من لهم الحق في رفع الدعوى الضريبية، بالإضافة إلى بيان الشروط الواجب توافرها في عريضة الدعوى والآجال الواجب الالتزام بها:

الفرع الأول: شروط ممارسة حق التقاضي في دعوى الضرائب المباشرة:

رفع الدعوى الضريبية ليس حكر على المكلف وحده بل يجوز لإدارة الضرائب هي الأخرى اللجوء للقضاء لمنازعة المكلف أو الطعن في قرارات اللجان الضريبية حسب ما يحدده القانون من شروط للطرفين، وعليه هل تخضع هذه الشروط للقواعد العامة للمنازعات الإدارية أم أنها تخضع بنظام خاص بها في كل من التشريع الجزائري والمغربي وهو ما سيتم التعرض إليه من خلال الفقرتين التاليتين:

الفقرة الأولى: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة ((المبدأ العام)):

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمغربي

منح المشرع للإدارة الضريبية سلطة تقديرية واسعة بداية بتقديرها لوعاء الضريبة وصولاً إلى مرحلة التسديد النهائي لها مروراً بحساب الضريبة وربطها وفي كل هذه المراحل تتمتع الإدارة بسلطة واسعة، أخضعها المشرع للرقابة القضائية حفاظاً على توازن القوى بين الإدارة والمكلف، بحيث يمكن له اللجوء في أي من هذه المراحل إلى العدالة قصد إنصافه على أن تتوفر فيه الشروط المحددة سلفاً في القانون.

أولاً: تحديد الشروط في التشريع الجزائري:

منحت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة صلاحية رفع دعوى ضريبية وحددت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية هذه الشروط بقولها: «لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، يثير القاضي تلقائياً انعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه»⁽¹⁾، وبذلك يكون المشرع قد حصر شروط قبول الدعوى في الصفة والمصلحة وتخلّى عن الأهلية معتبراً إياها شرطاً من إجراءات الخصومة وليس شرطاً في الدعوى⁽²⁾.

وعليه إذا تخلفت هذه الشروط حكم بعدم قبول الدعوى فلا ينتقل القاضي إلى دراسة موضوعها إلا إذا تيقن من توافر هذه الشروط، والحكم بعدم قبول الدعوى في هذه الحالة ليس حكماً في الموضوع فيجوز للمدعي إعادة نشر الدعوى من جديد إذا ما توفرت شروطها دون أن يكون ذلك إخلالاً بمبدأ حجية الشيء المقضي فيه وعليه سيتم بيان هذه الشروط فيما يخص الدعوى الضريبية كما يلي:

1- صفة تقاضي المكلف بالضريبة:

- (1) - نصت المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية القديم على شرط الأهلية إلى جانب الصفة والمصلحة.
- (2) - د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 304.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 248.
- أحمد محيو، ترجمة فائز أنجق ومحمد بيوض خالد، المنازعات الإدارية، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 155.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

يقصد بالمكلف بالضريبة كما سبق بيانه الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يدفع أي نوع من الضريبة للدولة فيحق له الطعن في قرار المدير الولائي للضرائب إذا لم يرض به سواء في مجمله أو في جزء منه بعد عرض تظلمه وله الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة، بما في ذلك سند التحصيل، أو إلغاء الحجز أو الاعتراض عليه، أو الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري، وفي حالة عدم الرضا برأي لجان الطعن، أو عدم الحصول على إشعار من مدير الضرائب بالولاية في الأجل المخول للرد على تظلمه.

وقد اشترط المشرع في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وجوب أن يتوفر المدعى أو المدعى عليه على صفة التقاضي واعتبر هذا من النظام العام، وأجاز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه في أي مرحلة كانت عليها الدعوى حسب ما دلت عليه المادة 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾.

ويكتسب المكلف بالضريبة صفة التقاضي من نص القانون الذي يمنحها له وما على القاضي إلا التثبت من مدى توافرها ففي قرار لمجلس الدولة بتاريخ 2005/11/22 اثبت عدم تمتع المكلف بصفة التقاضي كفلاح في الدعوى بقوله: «حيث أن المادة 41 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه يتعين على كل مزارع أو مرب مواشي أن يكتتب تصريحاً خاصاً بإيراداته الفلاحية ويرسله إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود مزرعته قبل الفاتح أفريل من كل سنة.

حيث أن مجلس الدولة وبعد المداولة يرى بأنه في غياب التصريح بالنشاط الفلاحي فإن شهادة الفلاح المحررة في 2003/09/03 لا تثبت صفة الفلاح خاصة وأن الضريبة تخص السنوات 1995 إلى 2000

(1) - المادة 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يمكن للخصوم تقديم الدفع بعدم القبول في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ولو بعد تقديم دفع في الموضوع".

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

بينما الشهادة محررة في سبتمبر 2003 ولا تشير إلى تاريخ بداية النشاط⁽¹⁾، وعليه فانتفاء صفة الفلاح للفترة الممتدة بين 1995 إلى 2000 لعدم وجود الوثيقة القانونية التي تثبتها وهي شهادة فلاح أو التصريح بإيراداته الفلاحية المكتتبه كل سنة والمقدمة إلى مصلحة الضرائب.

كما يجوز أن تقدم الدعوى من طرف الوكيل كما هو الحال في التظلم على أن تكون الوكالة مصادق عليها من مصالح البلدية المختصة، مع إعفاء الأشخاص الذين يستمدون هذه الصفة من مهامهم وصفتهم في التقاضي باسم المكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 1/83 من نفس القانون بقولها: «يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل وتطبق أحكام المادة 75 أعلاه».

2- شرط المصلحة في الدعوى:

لا تقبل الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية إلا إذا كان للمدعي مصلحة لأنه بوجودها تتحقق له الصفة القانونية للتقاضي، ويقصد بالمصلحة الفائدة المشروعة المرجو تحقيقها وحمايتها باللجوء إلى القضاء شريطة أن تكون مشروعة وغير مخالفة للنظام العام والآداب العامة⁽²⁾، فالمصلحة تعبر عن الجانب الواقعي للدعوى ويشترطها القانون حتى لا يساء استعمال حق الالتجاء إلى القضاء وحتى يوضع حد للمنازعات الكيدية، فهي الضابط لضمان جدية الدعوى الضريبية وتشتت المصلحة في جانب المدعي، أما المدعي عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه.

(1)- قرار مجلس الدولة، رقم 021762، بتاريخ 22 أكتوبر 2005، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء

اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 32.

(2)- أحمد محيو، المرجع السابق، ص 157،

1- رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 263.

2- د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، المرجع السابق، ص 269 وما بعدها.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

فبالنسبة للمكلف بالضريبة تتوافر له المصلحة عند منازعته لقرار المدير الولائي للضرائب والذي قد يكون بالرفض أو يرى بأنه مبالغ فيه أو فرض في غير محله فألحق ضررا بمصلحته، وكذلك إذا تعلق الأمر برأي لجنة الطعن في الضريبة، فتكون بذلك المصلحة قائمة وحالة يوم رفع الدعوى الضريبية كما يشترط أن تكون شخصية ومباشرة.

وإذا ما تخلفت المصلحة فلا يمكن للقاضي إثارة هذا الدافع لأنه لا يتعلق بالنظام العام كما هو الشأن بالنسبة للصفة، ولكن يمكن أن يثيره القاضي بناء على دفع أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى وفقا للمادتين 67، 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾.

3- شرط الأهلية:

يرجع تنظيم أحكام الأهلية إلى قواعد القانون المدني فقد حددت المادة 40 أهلية الشخص الطبيعي و التي تتحقق ببلوغ الشخص سن الرشد 19 سنة كاملة وأن يكون متمتعا بقواه العقلية ولم يحجر عليه، في حين حددت أهلية الأشخاص المعنوية ضمن المادة 49 من نفس القانون⁽²⁾ ، ويصنف شرط الأهلية

(1)- المادة 67 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "الدفع بعدم القبول هو الدفع الذي يرمي إلى التصريح بعدم قبول الخصم لانعدام الحق في التقاضي، كانعدام الصفة وانعدام المصلحة والتقدم وانقضاء الأجل المسقط وحجية الشيء المقضي وذلك دون النظر في موضوع النزاع".

- المادة 68 من نفس القانون: " يمكن للخصوم تقديم الدفع بعدم القبول في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ولو بعد تقديم دفع في الموضوع".

(2)- المادة 40 من القانون المدني: "كل شخص بلغ سن الرشد متمتعا بقواه العقلية ولم يحجر عليه يكون كامل الأهلية لمباشرة حقوقه المدنية، وسن الرشد تسعة عشر (19) سنة كاملة".

المادة 49 من القانون المدني: "الأشخاص الاعتبارية هي:

- الدولة، الولاية، البلدية. - المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. - الشركات المدنية والتجارية. - الوقف - كل مجموعة من أشخاص أو أموال يمنحها القانون شخصية قانونية".

كما حددت المادة 50 من نفس القانون الآثار المترتبة على الشخص الاعتباري بقولها: "يتمتع الشخص الاعتباري بجميع الحقوق إلا ما كان منها ملازما لصفة الإنسان وذلك في الحدود التي يقرها القانون، يكون له خصيصا:

- ذمة مالية. - أهلية في الحدود يعينها عقد إنشائها أو التي يقرها القانون. - موطن وهو المكان الذي يوجد فيه مركز إدارتها الشركات التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في الجزائر يعتبر مركزها في نظر القانون الداخلي في الجزائر.

- نائب يعبر عن إرادتها. - حق التقاضي".

- د، عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 274.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

ضمن شروط صحة الإجراءات ويثيره القاضي من تلقاء نفسه وفقا للمادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾.

ثانيا: تحديد الشروط في التشريع المغربي:

حدد المشرع المغربي الحالات التي يجوز فيها للمكلف رفع دعوى قضائية أمام المحاكم الإدارية في المادة 242 من المدونة العامة للضرائب وتتمثل في الطعن في القرارات النهائية الصادرة عن لجان المحلية لتقدير الضريبة وكذا اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وكذا قراراتها المتضمنة التصريح بعدم الاختصاص، ويمكن للمكلف بالضريبة رفع دعواه على إثر رد إدارة الضرائب على تظلمه أو عدم ردها وكذلك في المنازعات المتعلقة بالتحصيل.

ووفقا للمادة 07 من قانون المحاكم الإدارية 90-41 السالفة الذكر فإن تنظيم شروط رفع الدعوى محددة ضمن الفصل الأول من المسطرة المدنية بقولها: «لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة والأهلية والمصلحة لإثبات حقوقه...».

وتحدد صفة المتقاضي في المنازعات الضريبية في كل من شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة المحددين في المادة 02 والمادة 21 من المدونة العامة للضرائب، أما الأهلية فقد نظمها المشرع المغربي ضمن أحكام مدونة الأسرة بموجب القانون رقم 03-70⁽²⁾ في المادة 209 وقد حدد سن الرشد بثمانية عشر (18) سنة كاملة⁽³⁾ على أن لا يكون قد ثبت نقصان أهليته أو انعدامها⁽⁴⁾.

(1)- المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يثير القاضي تلقائيا انعدام الأهلية، ويجوز له أن يثير تلقائيا انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي".

(2)- ظهير شريف رقم 1.04.22 صادر في 03/02/2004 بتنفيذ القانون رقم 03-70 بمثابة مدونة الأسرة، جريدة رسمية عدد 5184، ص 418.

(3)- المادة 209: "سن الرشد القانوني 18 سنة شمسية كاملة".

(4)- المادة 210: "كل شخص بلغ سن الرشد ولم يثبت سبب من أسباب نقصان أهليته أو انعدامها يكون كامل الأهلية لمباشرة حقوقه وتحمل التزاماته".

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

اعتبر المشرع المغربي انعدام الصفة أو الأهلية أو المصلحة أو الأذن بالتقاضي في حالة اشتراطه من النظام العام يثيره القاضي من تلقاء نفسه ولكنه لا يرتب رفض الدعوى مباشرة كما هو حال المشرع الجزائري، وإنما يتم إنذار الطرف المعني بالعيب لتصحيح الشرط المعيب خلال أجل معين يحدده القاضي وإذا ما تم ذلك قبلت الدعوى، وإلا فإنه يحكم بعدم قبولها بفوات هذا الأجل دون استجابة الطرف المعني، بما يضيف على شروط رفع الدعوى شيء من المرونة وذلك بالاكتماء بطلب تصحيحها قبل رفضها.

ولكن السؤال الذي يطرح هل إثارة هذا الدفع يكون حكرا على القاضي فقط أم هو حق للخصوم أيضا؟ بالرجوع إلى الفقرة 02 من الفصل 01 من المسطرة المدنية نجدها قد أشارت للقاضي فقط⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب ((حالة شاذة تطرح إشكالا)):

إلى جانب المكلف بالضريبة يجوز لإدارة الضرائب هي الأخرى رفع دعوى ضريبية بهدف الدفاع عن حقوق الخزينة العامة وحمايتها، ويشترط فيها أن تكون لها صفة ومصلحة وأهلية للتقاضي حتى تقبل دعواها أمام المحكمة الإدارية فالإلى أي مدى تتحقق هذه الشروط في التشريعين الجزائري والمغربي؟

أولا: في التشريع الجزائري:

منح قانون الإجراءات الجبائية حق رفع الدعوى الضريبية لإدارة الضرائب باعتبارها المسؤول الأول عن متابعة وتحصيل الضرائب لصالح الخزينة العامة، أما فيما يخص تحديد الشخص الممثل لها فقد اختلف موقف المشرع الجزائري خلال مرحلتين:

(1) - عبد الكريم الطالب، الشرح العلمي لقانون المسطرة المدنية، الطبعة الخامسة، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، 2008، ص160 وما بعدها.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

1- مرحلة ما قبل سنة 2008:

وهي السائدة قبل سنة 2008 أي قبل صدور قانون المالية لهذه السنة إذ منح فيها المشرع حق الطعن برفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية لمدير الضرائب بالولاية وذلك في الحالات التالية:

أ- الطعن ضد طلب المكلف بالضريبة:

وهو المنظم بموجب المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية التي يتقدم فيها المكلف بالضريبة بتظلمه أمام مدير الضرائب بالولاية الذي كان ينفرد بصلاحيه النطق بالرفض الكلي أو القبول الجزئي، أجاز له المشرع إمكانية عدم الرد ورفع النزاع مباشرة أمام المحكمة الإدارية على أن يتم إبلاغ صاحب التظلم، بشرط ألا يكون قد تم رفع الدعوى من طرف هذا الأخير أمام القضاء الإداري لعدم حصوله على رد مدير الضرائب بالولاية خلال الأجل المحدد.

وفي هذه الحالة لا يلزم مدير الضرائب بالولاية بدمج عريضة الدعوى، كما لا تقيد سلطته في رفع الدعوى بأجال خلافا للمكلف الملزم بذلك، أي أن الإدارة لا تخضع لأي شروط شكلية أو موضوعية وهو ما يمنحها امتيازات تجعلها في مكانة أسمى من المكلف بالضريبة⁽¹⁾، ولكن يبقى السؤال قائما هل يسقط حق المكلف بالضريبة في اللجوء إلى لجان الطعن في الضريبة؟

ب- الطعن ضد رأي لجان الطعن الضريبي:

منح المشرع الجزائري لمدير الضرائب بالولاية صلاحية الطعن في قرارات لجان الطعن أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي سابقا طبقا للمادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽²⁾، وبعد

(1)- YELLES CHAOUICHE (B.), ((Le Juge Fiscal En Algérie)), revue tunisienne de fiscalité, centre d'études fiscales, faculté de droit de Sfax, p.112.

(2)- المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

التعديلات الواردة على هذا النص بموجب قانون الإجراءات الجبائية رقم 21/01 المعدل والمتمم منح المشرع هذه الصلاحية لكل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي ومدير المؤسسات الكبرى طبقا للمادة 84 فقرة 04.

2- مرحلة ما بعد سنة 2008:

وتتمثل في المستجدات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2008 بموجب المادة 26 والتي عدلت المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية وألغت منها الفقرة 02، وبذلك لم يعد من اختصاص مدير الضرائب بالولاية صلاحية الطعن ضد طلب المكلف بالضريبة بصفة مباشرة أمام المحكمة الإدارية، وحسن فعل المشرع حتى لا يضيع على المكلف بالضريبة فرصة الاعتراض أمام لجان الطعن في الضريبة كما أنه أعاد كفة التوازن بين الطرفين حيث أصبحت إدارة الضرائب ملزمة باحترام إجراءات التقاضي.

وعليه بقي لمدير الضرائب بالولاية إلا صلاحية الطعن في آراء اللجان (لجنة الدائرة، والولاية، واللجنة المركزية) خلال شهر من صدور الرأي إلى جانب أحقية كل من مدير المؤسسات الكبرى، ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي المخولة لهم بموجب المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾. إن تراجع المشرع عن صلاحية طعن إدارة الضرائب ضد المكلف بالضريبة بصفة مباشرة كما كان سائدا فيما سبق بيانه له فائدة كبيرة تعود على المكلف بالضريبة، فإن كان البعض يرى أن هذا الاختصاص

(1) - المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية: "عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوازي 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 الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي".

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

فيه فائدة عملية لصالح المكلف بالضريبة لأن صدور الحكم القضائي بما له من حجية يختصر المسافة على المكلف وينهي نزاعه في أسرع وقت ويوفر عليه تحمل إجراءات معقدة كدمغ العريضة والآجال⁽¹⁾. ومع ذلك فإنه على العكس إذ يفوت على المكلف تجربة الحلول الإدارية وعرض دفعه خلال هذه المرحلة التي قد تكون نتائجها إيجابية بما يغنيه عن طرح النزاع أمام القضاء الإداري، أو على الأقل تجربة كل الحلول المتاحة قانونا للوصول إلى الحل المناسب الذي يرضيه سواء كان لصالحه أو ضده، وعليه حسن فعل المشرع بإلغائه للفقرة 02 من المادة 79 السالفة الذكر خاصة وأن إدارة الضرائب ستعفى من بعض الشروط كما سبق توضيحه.

أما فيما يخص الطعن في آراء لجان الطعن الضريبي بموجب المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يثير العديد من الإشكاليات وهي:

- كيف يمكن قبول طعن المدير الولائي للضرائب في رأي لجنة الطعن بالولاية وهو عضو فيها؟
- إلى أي مدى تتمتع لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالشخصية القانونية التي تؤهلها للتقاضي؟
- ألا يعد الطعن في رأي اللجنة المركزية أمام المحكمة الإدارية خرقا لقواعد الاختصاص المحلي؟ وعليه سيتم الإجابة على هذه الإشكاليات تباعا من خلال ما يلي:

أ- ممارسة المدير الولائي للضرائب الطعن ضد رأي اللجنة الولائية للطعن:

خلق نص المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية إشكالية علمية وعملية إذ كيف يمكن قبول الطعن القضائي من طرف المدير الولائي للضرائب في رأي اللجنة الولائية للطعن على الرغم من مشاركته في إقرار هذا الرأي بصفته عضوا في اللجنة مصدرة القرار؟

(1)- د. حسين فريجة ، المرجع السابق، ص73.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

للإجابة على هذا التناقض يتم الرجوع إلى اجتهادات مجلس الدولة بصفته هيئة توحيد الاجتهاد في القضاء الإداري في الجزائر⁽¹⁾ نجدها متضاربة، فتارة يعترف بصحة الطعن المقدم من طرف المدير الولائي للضرائب وهو ما يمكن لمسه في القرار الصادر في 2001/04/23 حيث جاء فيه: «حيث وبالفعل أن قضاة الدرجة الأولى رفضوا في الشكل الطعن بالبطلان في القرار المتخذ يوم 1998/07/28 عن لجنة الطعن للضرائب المباشرة المقدم من طرف مدير الضرائب بحجة أن هذا الأخير حضر عند اتخاذ القرار المؤرخ في 1998/07/28 عن لجنة الطعن للضرائب المباشرة».

حيث أن قضاة الدرجة الأولى تجاهلوا أحكام المادة 03 من قانون المالية المؤرخ في 1996/12/31 لسنة 1997 التي تنص: «عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا مخالفة واضحة للقانون الجبائي، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يوقف تنفيذ هذا الرأي بتحفظ وأن يعلم المكلف بالضريبة بذلك»، وبالتالي يمكن لمدير الضرائب أن ينازع القرار المتخذ من طرف لجنة الطعون⁽²⁾.

في حين وفي وقت لاحق لم يقبل الطعن الموجه من طرف ذات الشخص المسؤول ضد رأي اللجنة الولائية بحجة أنه قد شارك في إصداره مناقضا بذلك موقفه في القرار السابق، حيث نص القرار الصادر بتاريخ 2002/01/18 على أنه:

(1)- المادة 152 فقرة 03 من دستور 1996: "تضمن المحكمة العليا ومجلس الدولة توحيد الاجتهاد القضائي في جميع أنحاء البلاد ويسهران على احترام القانون".

- المادة 02 من القانون العضوي 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وعمله وتنظيمه، ج. ر. 37 سنة 1998: "...يضمن توحيد الاجتهاد القضائي الإداري في البلاد ويسهر على احترام القانون".

- د. عمار بوضياف، النظام القضائي الجزائري، المرجع السابق، ص293.

- د. عمار بوضياف، المقال السابق، ص46.

- د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني، المرجع السابق، ص 373.

(2)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، رقم 1717، المؤرخ في 23 أبريل 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص19.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

حيث أن المستأنف عليه تم إعفاؤه من دفع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة من طرف اللجنة الولائية للضرائب، وأن مدير الضرائب للولاية المستأنف والطاعن في قرار الإلغاء كان عضوا ورئيسا لها عندما قررت الإعفاء.

حيث أنه لا يمكن الطعن في القرار من طرف مصدره وأن المدير الولائي للطاعن بصفته عضوا يعد مصدرا للقرار، وبالتالي لا يمكنه الطعن فيه وهو ما يجعل حكم قضاة المجلس صائبا يستوجب المصادقة عليه⁽¹⁾.

ولكن يعود قضاة المجلس مرة أخرى على أدراجهم وينقضون موقفهم هذا ليجيزوا صلاحية طعن مدير الضرائب في الولاية في قرار لجنة الطعن للولاية وذلك في قراره بتاريخ 2003/06/17 بقوله: «حيث أن المشرع أجاز لمدير الضرائب للولاية الحق في رفع طعن ضد رأي اللجنة الولائية للطعون طبقا لأحكام المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عندما يكون النزاع متعلقا بالرأي الصادر عن لجنة الطعون الولائية، والثابت في قضية الحال أن مدير الضرائب رفع طعنه ضد المكلف بالضريبة، وهذا يعد خطأ في تطبيق القانون»⁽²⁾.

فمن خلال هذه القرارات الثلاث السالفة الذكر والصادرة عن مجلس الدولة يتبين الموقف غير الثابت لقضاة المجلس في فترة زمنية محدودة أي ثلاث سنوات، فمرة يقبل طعن مدير الضرائب بالولاية ضد قرار لجنة الطعن بالولاية ليعيد رفض ذلك سنة 2002 ثم يتراجع ليتبنى موقفه الأول في سنة 2003، فهذا

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 2060، المؤرخ في 28 جانفي 2002، مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص20.

(2)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 10563، 17 جوان 2003، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص46.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

التضارب يسيء إلى هيئة المجلس بصفة مباشرة لأنها لم توحد اجتهادها في هذه المسألة، فقضاة مجلس الدولة وجدوا أنفسهم في موقف حرج بين شيئين اثنين أحلاهما مر إما إعطاء الأولوية للقاعدة التشريعية أو لمبدأ عام من القانون.

ولعل موقفهم هذا يبرر بما أورده المشرع في المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في السابق وكذا المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية فعندما يجيزون هذا الطعن فهم يطبقون القانون، وإذا ما رفضوا هذا الطعن فإنهم يطبقون ما يفرضه المنطق والعدالة، ومع ذلك فمن الواجب عليهم الالتزام بإبداء موقف واحد لا تضارب فيه لأنهم يمثلون جهة توحيد الاجتهاد القضائي، كما يعاب عليهم أيضا إطلاق مصطلح القرار على رأي اللجنة.

ب- مدى تمتع لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأهلية وصفة التقاضي:

وهي الإشكالية الثانية التي أثارته المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية، فحسب ما سبق توضيحه أن الدعوى يجب أن ترفع من ذي صفة وأهلية على شخص له صفة وأهلية للتقاضي أيضا وفقا للمادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالرجوع إلى المادة 49 من القانون المدني التي حددت الأشخاص الاعتبارية نجهدا لم تذكر منها أن تتمتع هذه اللجان بالشخصية القانونية، كما أن قانون الإجراءات الجبائية لم يمنحها هذا الحق بما يجعلها فاقدة لصفة وأهلية التقاضي.

والجدير بالذكر أن المصالح الوحيدة التي ستتأثر بمجرد النزاع هي مصالح الخزينة العامة والمطالب بالضريبة، وعليه إن ما ورد في المادة 81 السالفة الذكر بأن يرفع الطعن ضد رأي اللجنة لا يعني به المشرع أن يتم رفعه ضد اللجنة في حد ذاتها، إذ نجد ذلك حتى بالنسبة للأحكام والقرارات القضائية التي تتعرض

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

للطعن بالنقض والاستئناف ولكن لا يوجه الطعن ضد القضاة، وعليه فإن القضاة ورؤساء اللجان ليسوا سوى حكاما في قضايا لا تهمهم شخصيا وبالتالي لا يمكن اعتبارهم أطرافا في النزاع⁽¹⁾.

ومع ذلك كان لابد من أن تكون القاعدة أكثر وضوحا فمن المفترض عدم جواز رفع دعوى ضد لجان الطعن فيما تصدره من آراء، فالدعوى بذلك تكون غير مقبولة شكلا لانتفاء الصفة وهي من النظام العام، لذلك فإنه من الأولى على المشرع تدارك هذا العيب القانوني الفادح لأنه يتعلق بالنظام العام وذلك بإتباع أحد الحلين:

- إما أن يعترف بالشخصية القانونية لهذه اللجان.
- إما أن يلغي إمكانية الطعن في أرائها سواء من طرف إدارة الضرائب فتصبح بذلك آراؤها ملزمة لها وغير ملزمة للمكلف الذي يبقى له حق الطعن في القرار الذي يصدره مدير الضرائب بالولاية بناء على رأي اللجنة.

ج- مدى تمتع الشخصيات المذكورة في المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية بصفة

التقاضي:

حددت المادة 828 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تمثيل الأشخاص المعنوية العامة أمام القضاء، فالوزير يعد ممثلا عن الدولة، والوالي ممثلا عن الولاية، ورئيس المجلس الشعبي البلدي ممثلا عن البلدية، وعليه فلا يتمتع كل من مدير المؤسسات الكبرى، أو مدير الضرائب بالولاية، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى بصفة التمثيل القانوني للدولة أو الولاية، ومع ذلك فإنهم يمارسون الطعن القضائي.

(1)- YELESS CHAOUICHE (B.), op.cit, p. 113.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

لحسن الحظ تفتن المشرع لهذه الإشكالية وأشار في المادة 828 سالفه الذكر إلى أن هذا التمثيل هو القاعدة العامة ما لم يوجد نصوص خاصة تنص على خلاف ذلك وهو ما يفهم من عبارة «مع مراعاة النصوص الخاصة»، وبالفعل خولت المادة 81 فقرة 04 السابق الإشارة لها لهؤلاء صلاحية تمثيل الدولة نيابة عن وزير المالية، وقد وضع هذا الحل لأسباب عملية لأن ملف المكلف بالضريبة يوجد على مستوى إحدى هذه الهيئات ومن ثمة فهي الأقرب إلى المكلف والأقدر من وزارة المالية لتمثيل الدولة والدفاع عن مصالحها⁽¹⁾.

د- مدى صحة رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية ضد رأي اللجنة المركزية:

بمعنى آخر إن الطعن المقدم من طرف ممثلي وزارة المالية المحددين في المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية، ضد رأي اللجنة المركزية هل يرفع أمام المحكمة الإدارية باعتبارها صاحبة الاختصاص حسب نفس النص أم أن الأمر على خلاف ذلك؟

للإجابة على هذا السؤال يجب أن تحدد أولاً طبيعة هذه الدعوى فيما إذا كانت من قبيل دعاوى القضاء الكامل حتى يتحدد الاختصاص الإقليمي في هذا النزاع؟

بالرجوع إلى المادة 81 فقرة 04 نجدها نصت على ما يلي: «عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس... تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي»، من خلال النص حصر المشرع الحالة التي يرفع فيها الطعن أمام المحكمة الإدارية إذا كان الرأي غير مؤسس أي فاقد للسند القانوني الصحيح أي صدر مخالفا للقانون، أو كما عبر عنه قضاء مجلس الدولة في القرار الصادر في 2006/06/14 السابق الإشارة له في الباب الأول بقوله: «لابد أن

(1) - د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، المرجع السابق، ص 318.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

يتضمن رأي اللجنة خرقاً فادحاً لمقتضيات القانون الجبائي وعلى مدير الضرائب تبيان بوضوح الخرق وليس الاكتفاء بأن قرار اللجنة غير مؤسس على سند قانوني...».

وعليه فدوافع رفع الطعن هي قصد إثبات وجه عدم المشروعية في الرأي والعمل على إلغائه، وقد أكد مجلس الدولة هذا المدلول وهو ما يمكن فهمه من القرارين التاليين:

- القرار الأول الصادر بتاريخ 20/09/2005: «حيث أنه ثابت من الوثائق المرفقة بالملف أن المستأنف عليها مديرية الضرائب لولاية ميله طعنت في قرار اللجنة المركزية الصادر في 16/12/2000 تحت رقم 304 المتضمن إفادة المستأنف عليها بتخفيض في الضريبة على الأرباح لسنة 1996 متمسكة بقرارها الرفض للشكوى المقدمة من طرف المزرعة والذي اعتبر أن الضريبة مؤسسة قانوناً، حيث استندت على الدفع بأن مدة الإعفاء تبدأ من 22/02/1993 وتنتهي بتاريخ 22/02/1996 مطابق للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أنه بالرجوع إلى المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة فإن النشاط الخاص بالحبوب معفى من الضريبة على الأرباح لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال أي من تاريخ التصريح بالنشاط.

وحيث أن قرار اللجنة المركزية للطعون المتضمن استقادة المستأنفة بإعفاء رغم انتهاء مدة ثلاث (03) سنوات المحددة قانوناً يكون إذن قد خالف المادة 138 سالفه الذكر، ويتعين بالتالي رفض دفع المستأنفة لعدم تأسيسها وبالنتيجة القضاء بتأييد القرار المستأنف الذي أصاب في تطبيق القانون»⁽¹⁾.

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 21862، بتاريخ 20 سبتمبر 2005، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 51.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

وعليه يتبين من خلال القرار أن قضاة المجلس أيدوا قرار المحكمة الإدارية القاضي بإلغاء قرار اللجنة المركزية لمخالفته الصريحة للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة.

- أما القرار الثاني وهو الأكثر وضوحا والصادر بتاريخ 2006/01/24: «حيث أنه بالرجوع إلى قرار اللجنة المركزية يرى مجلس الدولة أنه لا يوجد ما يبين ويثبت بأن هذا القرار مشوب بخرق القانون من شأنه أن يؤدي إلى إبطاله.

حيث يتعين القول مما سبق أن قضاة الغرفة الإدارية بقرارهم الذي اعتمد رأي اللجنة المركزية ورفض دعوى المستأنفة يكونوا أصابوا في تطبيق القانون»⁽¹⁾.

بين مجلس الدولة في هذا القرار أن سلطة القاضي في هذا الطعن تتعلق بتقدير مشروعية رأي اللجنة المركزية والعمل على إلغائه إن ثبت مخالفته أو الإبقاء عليه إن لم يصح ذلك.

ولكن السؤال المطروح أيضا فيما يخص سلطة قاضي المحكمة الإدارية بشأن الرأي هل تتوقف عند تقدير المشروعية فقط والعمل على إلغاء القرار أو الإبقاء عليه أم هي واسعة تتعدى ذلك؟

الراجح أن سلطة القاضي بالمحكمة الإدارية هي أوسع من أن يمارس الإلغاء فقط إن ثبت له أن رأي اللجنة مخالف للقانون لتتعدى إلى إحلال البديل وعدم الاكتفاء بالإلغاء، وبذلك فهو يمارس الصلاحيات التي يتمتع بها القاضي في دعوى القضاء الكامل، وعليه فإن الطعن في آراء هذه اللجان بما فيها اللجنة المركزية يصنف ضمن دعاوى القضاء الكامل، وهو ما يفسر صحة الاختصاص النوعي المعتمد من طرف المشرع

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 21123، بتاريخ 24 جانفي 2006، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص52.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

ولا يعد خرقاً للمادتين 709، و901 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، لأن القاضي في المحكمة الإدارية يمارس صلاحيات واسعة لا يتوقف عند حد الإلغاء.

ثانياً: في التشريع المغربي:

منح المشرع المغربي هو الآخر إدارة الضرائب صلاحية رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة وذلك في الحالات المحددة ضمن المادة 242 فقرة 02 من المدونة العامة للضرائب، والمتمثلة في الطعن في القرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إذا ما تناولت هذه الأخيرة مسائل واقعية أو قانونية.

أما فيما يخص الشروط المتعلقة بإدارة الضرائب فإن هذه الأخيرة غالباً ما تكون في موقف المدعى عليه، ومن الناحية الواقعية نجد أن أغلب المكلفين أو وكلائهم لا ينتبهون إلى الجهة التي ترفع الدعوى في مواجهتها، ولا يفرقون في معظم الأحيان بين منازعات الأساس ومنازعات التحصيل، فتكون أغلب العرائض تتضمن لائحة من الجهات الإدارية بدءاً برئيس الحكومة ووزير المالية وهكذا نزولاً.

فصفة الإدارة الضريبية في الدعوى تبنى عليها آثار إجرائية غاية في الأهمية وذلك لعدة نواحي منها أن هذه الإدارة يختلف مركزها في النزاع حسب طبيعة الدعوى في حد ذاتها، فإذا تعلق الأمر بدعوى في الأساس فإن المدعي أو المدعى عليه حسب الجهة التي أثارت المنازعة هي إدارة الضرائب، أما إذا تعلق

(1)- المادة 807: "الاختصاص النوعي والاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية في النظام العام.

يجوز إثارة الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى يجب إثارته تلقائياً من طرف القاضي".

- المادة 901: "يختص مجلس الدولة كدرجة أولى وأخيرة بالفصل في دعاوى الإلغاء والتفسير وتقدير المشروعية في القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية، كما يختص بالفصل في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة".

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

الأمر بدعوى التحصيل فإن المدعي أو المدعى عليه هي الخزينة العامة للمملكة وحددت المسطرة المدنية ضمن الفصل 515⁽¹⁾ تمثيل هيئات الدولة في الدعاوى فذكر من بينها:

1- الخزينة في شخص الخازن العام.

2- مديرية الضرائب، في شخص مدير الضرائب فيما يخص النزاعات المتعلقة بالقضايا الجبائية التي

تدخل ضمن اختصاصها

فهذا الفصل يعتبر الإطار القانوني لمقاضاة الدولة والمؤسسات العمومية في التشريع المغربي⁽²⁾، وبذلك تميز عن المشرع الجزائري في تطبيقه للفصل العضوي والوظيفي لإدارة الضرائب (إدارة الوعاء، وإدارة التحصيل)

(1)- معدل بالقانون رقم 01-48 بتاريخ 29 جانفي 2001.

وفي عرض أسباب هذا التعديل أشار السيد وزير المالية والخصوصية إلى أن القانون: "يهدف إلى تسهيل العلاقة بين الملمزمين والإدارة واعتمادها على أكبر قدر ممكن من الشفافية وأنه بالنظر لقصر الآجال المحددة للجواب أو التعقيب أو الاستئناف في باقي القضايا المتعلقة بالضريبة واعتبارا كذلك لهيكلية الإدارة التي تعتمد نظام عدم التمرکز فإن الأمر يؤدي إلى صدور أحكام في غيبتها، وأضاف أنه بالنسبة للعملية الضريبية هناك مستويين الأول يتعلق بإقرار الوعاء الذي تتكلف به إدارة الضريبة والثاني على مستوى التحصيل الذي تقوم به الخزينة العامة، وإن إدماج التعديل المقترح في قانون المسطرة المدنية كان من اختيار وزير العدل...".

- تقرير لجنة العدل والتشريع وحقوق الإنسان بمجلس النواب، حول مشروع قانون رقم 01-48 يتم الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية، الولاية التشريعية 1997/2002، السنة التشريعية الخامسة 2001/2002، طبع مصلحة الطباعة والتوزيع بمجلس النواب، ص03، 04.

- انظر: عباس الدكالي، تمثيل الدولة أمام القضاء، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 01، 1995، ص121.

(2)- الفصل 515 قانون المسطرة المدنية: "ترفع الدعوى ضد:

- الدولة في شخص الوزير الأول وله أن يكلف بتمثيله الوزير المختص عند الاقتضاء

- الخزينة عن شخص الخازن العام.

- الجماعات المحلية في شخص العامل بالنسبة للعمليات الأقاليم، وفي شخص رئيس المجلس الفردي بالنسبة للجماعات.

- المؤسسات العمومية في شخص ممثلها القانوني.

- مدير الضرائب في شخص مدير الضرائب فيما يخص الالتزامات المتعلقة بالقضايا الجبائية التي تدخل ضمن اختصاصها".

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

حتى في التمثيل القضائي خلافا للمشرع الجزائري الذي منحها إلا لمدير الضرائب بالولاية أو الشخصيات التي سبق تحديدها.

كما أفرد لها المشرع المغربي نصا خاصا في المدونة العامة للضرائب ضمن المادة 244 بقولها: «بصرف النظر على جميع المقتضيات المخالفة:

أ- تمثيل المديرية العامة للضرائب بكيفية صحيحة أمام القضاء، مطالبة كانت أو مطلوبا ضدها بالمدير العام للضرائب أو الشخص الذي يعينه لهذا الغرض والذي يمكنه إن اقتضى الحال توكيل محام...».

بالإضافة إلى المرسوم رقم 207-995 الصادر في 2008/10/23 بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية وينص في المادة 08 منه على أنه: «تتولى المديرية العامة للضرائب تنفيذ السياسة الجبائية طبقا لتوجيهات وزير الاقتصاد والمالية، ويعهد إليها القيام بما يلي:

...تمثيل الإدارة الضريبية أمام المحاكم»⁽¹⁾.

وحسن فعل المشرع المغربي حينما لم يحصر أمر التمثيل في شخص المدير العام للضرائب وإنما منح له صلاحية تعيين شخص ينوب عنه في التمثيل، حتى لا يتقل كاهله بكم لا حصر له من الدعاوى وإن كان المشرع لم يحدد أي شرط في شخص النائب مانحا سلطة تقديرية للمدير العام للضرائب في الاختيار، خلافا للمشرع الجزائري الذي حدد الممثلين عن إدارة الضرائب أمام القضاء بصفة دقيقة.

أما على المستوى القضائي فقد سعى الاجتهاد القضائي في المادة الإدارية إلى ترسيخ هذا المسعى سواء بالنسبة لإدارة الضرائب أو المكلفين على حد سواء، فمن قرارات الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى التي رفض فيها الاستئناف المرفوع من طرف إدارة الضرائب من غير ذي صفة نذكر ما جاء في القرارين التاليين:

(1)- مرسوم رقم 2-07-995 في 22 نوفمبر 2008، بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية، جريدة رسمية عدد 5680.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

القرار الأول المؤرخ في 2007/07/04 بقولها: «بناء على مقتضيات الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية الذي ينص على أن الدعاوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية ترفع من وعلى المدير العام للضرائب.

وإن المقال الاستثنائي مرفوع من طرف وزير المالية والخصوصة هو مخالف لمقتضيات الفصل المذكور، قضى المجلس الأعلى بعدم قبول الاستئناف»⁽¹⁾.

والقرار الثاني المؤرخ في 2007/06/12: «وحيث أن السيد الوكيل القضائي للمملكة بصفته هذه وبالنيابة عن الوزير الأول ووزير المالية والخصوصة أستأنف الحكم عدد 1821 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط في 2005/12/20، القاضي على مديرية الضرائب بإرجاعها للمدعية المبالغ المقتطعة كضريبة عامة على الدخل المفروضة على التعويض عن المغادرة الطوعية.

وحيث أن الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية ينص على أنه ترفع الدعوى ضد...مديرية الضرائب في شخص مدير الضرائب....

وحيث أن استئناف الوكيل القضائي للمملكة سواء بصفته هذه أو بالنيابة عن وزير المالية والخصوصة يكون غير مقبول لرفعه من غير ذي صفة»⁽²⁾.

كما رفض أيضا دعوى المكلف بالضريبة التي ترفع ضد مديرية الضرائب لكن على غير ذي صفة في القرار الصادر عن الغرفة الإدارية 2007/06/27 بقوله: «حيث أن الاستئناف المذكور وجه ضد المدير

(1)- حياة بجيداني، العمل القضائي في المنازعة الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، المرجع السابق، ص15.

(2)- حياة بجيداني، المرجع السابق، ص 16.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

الجهوي للضرائب لطنجة وبذلك جاء مخالفا لمقتضيات الفصل الموماً إليه أعلاه ما يتعين معه عدم قبوله»⁽¹⁾.

أما فيما يخص منازعات التحصيل فحسب الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية والمرسوم 995-07-23 السابق الذكر في المادة 07 منه فإنها تنص على أن:

«تتولى الخزينة العامة للمملكة طبقاً للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل القيام بما يلي: ...تمثيل الخزينة العامة للمملكة أمام المحاكم في ميدان منازعات التحصيل».

وقد بينت مدونة تحصيل الديون العمومية مجموعة من التدابير الإجرائية التي يحق للخازن العام للمملكة القيام بها، وعليه فقد استثنى الوزير الأول من مهمة التمثيل في منازعات الأساس أو التحصيل التي أسندت لكل من المدير العام للضرائب والخازن العام للمملكة على اعتباره ممثلاً للخزينة العامة التي تتولى تحصيل مختلف الضرائب بعدما تكون المصالح المختصة في مديرية الضرائب قد حددت وعاء هذه الضرائب.

وإذا كان الخازن العام للمملكة مؤهلاً لتمثيل الدولة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل، فإن القضاء في مجال منازعات التحصيل أكد على أنه ليست له الصفة في تمثيل الإدارات أمام المحاكم ولا يمكن أن يحل محل العون القضائي للمملكة⁽²⁾.

وعليه فإن جميع المنازعات التي تطرح أمام القضاء الإداري إذا انصبت على إجراءات التحصيل تدفع مصلحة الوعاء الضريبي بإخراجها من الدعوى على اعتبار أن الأمر يهم الخزينة العامة، وإذا تعلق

(1)- حياة بجيداني، المرجع السابق، ص 17.

(2)- عبادس دكالي، المرجع السابق، ص 128.

- أحمد بوعشيق، الدليل العلمي للاجتهااد القضائي في المادة الإدارية، الغرفة الإدارية، الجزء الثالث، عدد 10، سنة 2004، سلسلة دلائل التسيير، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، ص 86.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

المنازعة بتأسيس الضريبة تدفع الخزينة بإخراجها من الدعوى لكون الأمر يتعلق بمرحلة خارجة عن اختصاصها على الرغم من تبعية المصلحتين لوزارة المالية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالعريضة:

لا تنتج الدعوى القضائية أثرها قانونيا إلا باستيفاء أمرين، يتعلق الأول بتحرير عريضة افتتاح الدعوى، أما الأمر الثاني فيتمثل في إيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة المختصة، ويقصد بعريضة افتتاح الدعوى الورقة القضائية التي بموجبها يفتح المدعي خصومته لدى المحكمة ضد المدعى عليه⁽²⁾، وحتى تكون عريضة افتتاح الدعوى مقبولة شكلا، يتعين أن تشمل على جملة من الشروط والبيانات الشكلية والتي تهدف جميعها إلى وضع المدعى عليه في الصورة الكاملة عن الأطراف التي تخاصمه وعن موضوع المخاصمة، ولأنه كما سبق بيانه ترفع الدعوى الضريبية إما من طرف المكلف بالضريبة وإما بعريضة من طرف إدارة الضرائب، ويتم تحديد هذه الشروط ضمن القانون المنظم لإجراءات التقاضي وفي قوانين الضرائب حسب كل مشروع، فالإلى أي مدى وازن المشرع بين الطرفين في تحديده لشروط صحة العريضة؟ وهو ما سيتم توضيحه فيما يلي:

(1) - محمد قصري، قراءة في المدونة الجديدة لتحصيل الديون العمومية قانون رقم 15/97، اليوم الدراسي 25 أكتوبر 2000: المدونة الجديدة لتحصيل الديون العمومية، من أجل توازن أفضل بين مصالح الخزينة وحقوق الملتزمين، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 31، 2001، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، ص 51.

(2) - أحمد مسلم، أصول المرافعات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1979، ص 496 وما بعدها.
- عرّفها د. فتحي ولي: " أنها عمل إجرائي موجه من المدعي أو ممثله إلى المحكمة يقرر فيه وجود حق أو مركز قانوني معين اعتدي عليه ويعلن رغبته في حمايته بإحدى صور الحماية القضائية في مواجهة المدعى عليه ".
أورده الطيب الفصائلي، الوجيز في القانون القضائي الخاص، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، 1992، ص 175

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمغربي

الفقرة الأولى: في التشريع الجزائري:

تخضع عريضة الدعوى في منازعات الضرائب المباشرة للأحكام الواردة في المواد 14، 15، 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالإضافة إلى المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، وعليه يمكن تقسيم الشروط الواجب توافرها في عريضة افتتاح الدعوى في الضرائب المباشرة إلى شروط عامة وأخرى خاصة:

أولاً: الشروط العامة:

وهي التي تشترك فيها عريضة افتتاح الدعوى في الضرائب المباشرة مع بقية أنواع الدعاوى الإدارية الأخرى وتتمثل فيما يلي:

1- أن تكون العريضة مكتوبة فردية وموقعة:

تعد الكتابة أول خاصية من خصائص إجراءات الدعوى الإدارية ويقصد بها الطلب الذي يأخذ شكل عريضة وليس مجرد برقية تودع لدى أمانة الضبط بالمحكمة الإدارية، وبطبيعة الحال فإن شرط الكتابة له مزايا تتمثل في دقة وثبات طلبات المدعي لأن التصريح الشفوي يفتح المجال للتأويلات، كما يشترط في العريضة أن يتم إيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل وصل يثبت تسجيلها في سجلات الدعاوى بعد دفع الرسوم القضائية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك⁽¹⁾، ويعد شرط الكتابة من النظام العام لا يمكن تصحيحه وبثيره القاضي من تلقاء نفسه⁽²⁾.

أما توقيع العريضة فقد نصت عليه المادة 14 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كما اشترطت المادة 83 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية ضرورة توقيع العريضة من صاحبها في حالة ما تم تقديمها

(1) - د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 292.

(2) - LOMBARD (M.), DUMONT (G.), op.cit, p 432.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

من طرف الوكيل، وعليه توقع الدعوى من طرف المكلف المعني إذا ما رفعها بنفسه أو غيره إذا ما وكل غيره بذلك أو إذا تم رفعها من طرف محامي مسجل قانونا في نقابة المحامين.

ولكن السؤال الذي يطرح هل يلزم المكلف برفع الدعوى بواسطة محامي وفقا للمادة 826 قانون الإجراءات المدنية والإدارية بقولها: «تمثيل الخصوم بمحامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة»؟

بالرجوع إلى المادة 83 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية نجدها قد منحت للمكلف صلاحية الاختيار في رفع دعواه إما بنفسه أو بواسطة وكيل وإن أراد بواسطة محامي، فهو بذلك غير ملزم بما يعني مخالفة القاعدة العامة المعتمدة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وإن كان الأصح الأخذ بها حتى يتقاضي المكلف إمكانية خسر دعواه لأي سبب شكلي أو موضوعي كان من الممكن للمحامي عدم الوقوع فيه.

أما إذا تم رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب فإنه يتم توقيعها من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، حسب الحالة. وخلو العريضة من التوقيع يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا من طرف المحكمة الإدارية ولا يعد من النظام العام ويمكن تصحيحه، فقد قضى مجلس الدولة الفرنسي بإمكانية تصحيح عريضة المكلف غير الموقعة حتى بعد فوات أجل الطعن القضائي⁽¹⁾.

(1)– GILARD (D.), Tribunal Administratif, Forme Et Contenance De Requête Jurisclasseur Fiscal, volume n°11, édition technique, Paris, 1991, p. 05, 06.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

2- أن تتضمن العريضة بيانات أطراف الخصومة والمحكمة وعدد النسخ:

ويتمثل في تحديد هوية كل من طرفي الدعوى المدعي والمدعى عليه وموطنه، وفي هذا التحديد تسهيلا لمعرفة الشخص المطلوب تكليفه بالحضور، ولم يشر قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى طبيعة هذه البيانات فيما إذا كانت من النظام العام، ومع ذلك فإن هذه البيانات لا تتعلق بأسس النظام القضائي ولا المصلحة العامة وقد وضعت لمصلحة الخصوم فإنها بذلك لا يمكن اعتبارها من النظام العام، فيمكن تصحيحها إذا تم إغفالها كأن يتعلق الأمر بذكر موطن المدعى عليه⁽¹⁾، كما يجب أن تحدد فيها المحكمة الإدارية المختصة بنظر الدعوى، وأن ترفق بعدد من النسخ يساوي عدد الخصوم المدعى عليهم.

3- أن تتضمن العريضة ملخصا للموضوع مع التعليل:

وأشارت إلى ذلك المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 83 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، فالعريضة مثلها مثل التظلم الذي يرفع إلى إدارة الضرائب، فيجب أن تتضمن عرضا صريحا لطلبات المدعي ووسائله لتثبيت صحة إدعائه، ويجب أن تكون هذه الوسائل مؤسسة على حجج قانونية فلا يكف الإشارة إلى عريضة أخرى، أو اقتصار المكلف على إبداء رغبته في إحالة النزاع أمام المحكمة الإدارية أو أنه لا يقبل قرار مدير الضرائب⁽³⁾ أو تكتفي بالإحالة إلى ما ورد في التظلم، وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر في 2002/06/24 بقوله: «حيث أنه تتضمن العريضة عرضا واضحا

(1)- د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 294.

-د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، المرجع السابق، ص 276.

(2)- المادة 83 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية " يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل".

(3)- زكرياء محمد بيومي، المرجع السابق، ص 75.

- CHEVALIER (J.P.), ((La Relativité De L'autorité De La Close Jugée Dans Le Contentieux Fiscal)), P.U.F, 2ème trimestre, 1975, p.49.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

وموجزا للوقائع، وأن تكون مرفقة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه وسند التمثيل المعروض على المكلف بالضريبة عملاً بأحكام المادة 83 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

وتظهر أهمية هذه البيانات في أنه دون عرض للوقائع وتحليلها لا يمكن للخصم أن يقدم وسائل دفاعه ومناقشة طلب المدعي، كما أن القاضي لا يتمكن كذلك من الإحاطة بعناصر النزاع والفصل فيه ومع ذلك فلا تعد من النظام العام لأنها شرعت لمصلحة الطرفين، فيمكن تصحيحها خلال ميعاد رفع الدعوى⁽²⁾ وذلك بإيداع مذكرة إضافية، وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر في 2003/07/22 بقوله: «حيث أن المستأنفين طعنوا في القرار المؤرخ في 2001/05/19 بواسطة عريضة تم إيداعها بتاريخ 2001/10/29. حيث أن عريضتهم تتضمن موجز لوقائع الدعوى وطلب في الشكل يتعلّق برفع الطعن في الأجل القانوني مع الإشهاد بتقديم مذكرة إضافية مستقبلاً تنتم للعريضة...»

حيث أنه يجوز للطاعن تقديم مذكرة إضافية لشرح أوجه طعنه شريطة إيداعها خلال شهر من تاريخ إيداع عريضته وفقاً للمادة 243 من قانون الإجراءات المدنية من جهة أخرى⁽³⁾.

أما فيما يخص التسبيب فيكتسي طابعاً مميزاً، يختلف باختلاف مقدم العريضة فيما إذا كانت مقدمة من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب التي تتمتع بوضع أكثر امتيازاً دون أن يكون لذلك أي مبرر، فهي تستفيد من حرية استبدال الأوجه سواء كانت مدعية أو مدّعى عليها، إذ تستطيع في أي مرحلة من

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 004061، بتاريخ 24 جوان 2002، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص60.

(2)- المادة 817 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يجوز للمدعي تصحيح العريضة التي لا تثير أي وجه بإيداع مذكرة إضافية خلال أجل رفع الدعوى المشار إليه في المادتين 829، 830 أدناه".

(3)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 010801، بتاريخ 22 جويلية 2003، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص60.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

مراحل الدعوى تغيير الوجه لتأسيس طلبها أو دفاعها حتى ولو كان الوجه الجديد المثار ليس من النظام العام⁽¹⁾.

أما المكلف بالضريبة فلا يمكنه الخروج عن الإطار الذي رسمه وحدده في شكواه المقدمة لإدارة الضرائب، ومع ذلك فقد أجاز له المشرع وفقا للمادة 83 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية إمكانية إثارة طلبات جديدة ولكن قصد التخفيض الملتمس في شكواه شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضة افتتاح الدعوى.

وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2000/02/14 بقوله: «حيث أنه وفي قضية الحال فإن المستأنف عليه وجه للمستأنف شكوى بتاريخ 1995/02/22 لمنازعة ضريبة عن الرسم على النشاط غير التجاري لسنة 1993 بمبلغ 15.125.00 وبصفته مديرا خاضعا لنظام التقييم. أنه رغم هذا فإنه في عريضته الافتتاحية للدعوى، فإن المستأنف عليه لجأ للجهة القضائية الإدارية لطلب إبطال التقييم الجزائي.

وأنّ المستأنف عليه أدخل إذن في عريضته الافتتاحية للدعوى شكوى لمنازعة اشتراكات غير تلك التي ذكرها في شكواه المؤرخة في 1995/02/22.

أن قضاة الدرجة الأولى خرقوا مقتضيات المادة 338 من قانون الضرائب المباشرة وبالتالي إلغاء القرار المستأنف المصرح بقبول الدعوى»⁽²⁾.

(1)– DEBBASH (C.) et RECCI (J.C.), Contentieux Administratif, 7ème édition, 1999, Dalloz, Paris, p.970.

(2)– عبد العزيز أمقران، المقال السابق، ص35.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

أما إدارة الضرائب فتستطيع إثارة ما نشاء من الأوجه الجديدة من منطلق أنها ملزمة دوما بالاحتجاج بالمقتضيات الضريبية المقررة في النصوص القانونية الضريبية دفاعا عن مصالح الخزينة العامة، والواقع أنه ليس هناك ما يمنع من تقديم وسائل قانونية أخرى لم يتم التطرق إليها في التظلم الإداري وذلك قصد البت الشامل في النزاع، وأما إذا حرم المكلف من ذلك فإنه سوف يتم اعتبار مرحلة التظلم الإداري مرحلة طعن ابتدائي ومرحلة تقديم الدعوى مرحلة طعن استئنافي لنخلص إلى القول أنّ إمكانية تقديم وسائل جديدة لإثبات حقه غير التي وردت في التظلم أمر إجرائي مقبول.

ويعتبر القضاء الفرنسي أنّ العريضة قد تتضمن عرضا موجزا للأدلة وتسببها كافيا إذا ما ذكر المكلف الأسباب التي استند إليها مدير الضرائب محل النزاع وبين الضرائب محل النزاع وأعلن عن مركزه الضريبي الذي سيتحدد على ضوء الخبرة⁽¹⁾.

ثانيا: الشروط الخاصة:

أصبحت هذه الشروط تحتوي على شرط واحد وهو إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه، أمّا شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ فقد تم إلغاؤه بمقتضى المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008⁽²⁾، وقد كانت قبل ذلك المادة 339 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تشترط أن يحرق كل ما يستظهر به من مذكرات أمام الغرفة الإدارية على ورق مدموغ والتي ألغيت فيما بعد ليقتصر الأمر إلا على عريضة افتتاح الدعوى، والتي أثير بشأنها جدلا فيما إذا كان هذا الشرط يتعلّق بالنظام العام أم لا خاصة وأنّ المشرع لم يبين ذلك.

(1) - زكريا محمد بيومي، المرجع السابق، ص 55.

(2) - المادة 83 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية قبل إلغائها: " يجب أن تحرر الدعوى على ورق مدموغ ، ويتم توقيعها من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل".

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

بل حتى على الصعيد القضائي فإن قضاء مجلس الدولة كان متذبذباً في موقفه، فتارة يرى بأن هذا الإجراء يمكن تصحيحه لأنه لا يتعلّق بالنظام العام ومثاله ما صدر عنه في القرار المؤرخ في 19/04/1999: «حيث أنه كان يمكن للمستأنف عليه أن يصحح ما طلب منه بخصوص مسألة استدراك وتصحيح الإجراء المتعلّق بدمغ العريضة وإرجاع طرحها للفصل في موضوع النزاع أمام نفس المجلس كما هو مستقر عليه قضائياً»⁽¹⁾.

وهو ذات الموقف المأخوذ به في القرار المؤرخ في 19/04/2006: «حيث أنه في الحال أنّ العريضة الافتتاحية للدعوى المرفوعة من طرف المستأنفة والمسجلة بكتابة ضبط مجلس قضاء الجزائر غير مدموغة. حيث يرى مجلس الدولة بعد المداولة أنه استقر قضاؤه في مثل هذه الحالات بالطلب من العرضين تصحيح الإجراءات وذلك بدمغ العرائض وكان على قضاة الدرجة الأولى العمل بذلك قبل الفصل بعدم قبول الدعوى شكلاً»⁽²⁾.

وفي قضية عرضت لاحقاً لمجلس الدولة قضى بخلاف ذلك واعتبر أنّ دمج العريضة من النظام العام، ففي قراره الصادر في 26/06/2000: «حيث أنّ الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة وبرفضها العريضة المقدمة إليها شكلاً فإنّها تبرره بسبب أنّ العريضة لم تقدم على ورق مدموغ تطبيقاً لمقتضيات المادة 338 من قانون الضرائب المباشر.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 160040، المؤرخ في 19 ماي 1999، عبد العزيز أمقران، المقال السابق، ص32.

(2)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 023957، المؤرخ في 19 أبريل 2006، عبد عزيز أمقران، المقال السابق، ص33.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

حيث أن هذا السبب غير مثار من طرف مديرية الضرائب وهو من النظام العام خلافا على مزاعم السيد (س) وأنّ قضاة الدرجة الأولى وبإثارتهم إياه تلقائيا قاموا بذلك بتطبيق سليم للقانون»⁽¹⁾.
والهدف من اشتراط دمج المذكرات هو جعل عملية الدفع جدية بمعنى اقتناع كل طرف بجدية ما يقدمه من دفع⁽²⁾، ومع ذلك فقد كان هذا الشرط يسري على المكلف بالضريبة من دون إدارة الضرائب وحسن فعل المشرع بإلغائه لهذا الشرط الذي كان يثقل عاتق المكلف ناهيك عن بقية المصاريف الأخرى خاصة وأنه كان يميز فيه بين الطرفين فلا يكونان في مرتبة واحدة.

أما فيما يخص إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه فإن كانت القاعدة العامة في المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد اشترطت تقديم القرار الإداري المطعون فيه ما لم يوجد مانع مبرر في كل من دعاوى الإلغاء والتفسير وفحص المشروعية⁽³⁾، فإنه بالرجوع للمادة 83 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية فقد نصت على ما يلي: «يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل وإذا جاء على إثر

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 76922، المؤرخ في 26 جوان 2000، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها على إجتهدات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 57.
وفي السابق كانت تحرر على ورق مدموغ يسلم من إدارة الضرائب مقابل قيمة مالية محددة، وبعدها أصبحت تحرر على ورق عادي عليه طابع الدمغة حامل للقيمة المالية.
- علاوة بوتغرار، ((سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين))، مجلة الموثق، عدد 02، جويلية-أوت 2001، ص39.

أما في فرنسا يسري شرط دمج العرائض على كل الدعاوى الإدارية منذ صدور قانون المالية لسنة 1994.
- DEBBASCH (S.), RECCI (J.C.), op.cit, p.150.

(2)- علاوة بوتغرار، المقال السابق، ص38.

(3)- د.عمار بوضياف، دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص 68 وما بعدها.

- د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني، المرجع السابق، ص 31 وما بعدها.
- حسين فريجة، ((إجراءات دعوى الإلغاء في الجزائر))، إدارة، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، المجلد12، العدد02، 2002، ص87.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه»، بمعنى أن المشرع لم يلزم المكلف بالضريبة المدعي بإرفاق العريضة بالقرار الأصلي وإنما الاكتفاء بإرفاقها بإشعار يتضمن تبليغ رد مدير الضرائب بالولاية في حالة رده على التظلم.

وهو ما قضت به الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في 1990/04/07: «من المقرر قانوناً أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل، يجب أن يكون مرفقاً بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون.

ولما كان من الثابت - في قضية الحال - أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطاعن ضده رغم أن الطلب لم يكن مرفقاً بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير، خرقوا القانون ومتى كان ذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه»⁽¹⁾.

ولكن في حالة سكوت وعدم الرد من طرف مدير الضرائب فهل يطبق القواعد العامة الواردة في المادة 819 السالفة الذكر؟

إذا ما تم التسليم بتطبيق القاعدة العامة الواردة في المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يكون المكلف ملزم بتقديم القرار الأصلي إلا إذا وُجد مانع والذي في أغلب الأحيان ما تكون الإدارة هي المتسببة في حدوثه، فيجوز للقاضي أن يأمرها بتقديم القرار في أول جلسة ويحملها نتائج هذا الامتناع، بما يضمن التوازن بين الأطراف في الدعوى ويضع حداً لتعسف الإدارة في امتناعها عن تبليغ القرار كاملاً للمتقاضين⁽²⁾.

(1) - قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 64255، بتاريخ 07 أبريل 1990، المجلة القضائية، عدد 04، 1991، ص 232.

(2) - د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 329.

- د. محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 345.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

الفقرة الثانية: في التشريع المغربي:

كما سبق القول فإن المشرع المغربي أشار إلى تطبيق قانون المسطرة المدنية أمام المحاكم الإدارية ما لم يوجد نص يخالف ذلك، وبالفعل فلم تنطبق المدونة العامة للضرائب إلى أي إشارة خاصة فيما يتعلق بعريضة افتتاح الدعوى في المنازعات الضريبية، وبالرجوع إلى الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية والمادة 03 من قانون المحاكم الإدارية⁽¹⁾ حددنا الشروط الواجب توافرها في عريضة افتتاح الدعوى التي يصطلح عليها المشرع المغربي بمصطلح (المقال) ونجملها فيما يلي:

- 1- أن تكون العريضة مكتوبة.
 - 2- أن تتضمن البيانات اللازمة والخاصة بكل من المدعي والمدعى عليه.
 - 3- أن يتم توقيعها من طرف محام مسجل في جدول هيئة المحامين بالمغرب وبذلك خالف المشرع الجزائري وألزم المكلف بضرورة تمثيله بمحام ولكن هل تلزم إدارة الضرائب في المغرب أيضا بهذا التمثيل؟
- لم يفصل المشرع المغربي في هذه المسألة ضمن قانون المحاكم الإدارية، الأمر الذي أثار جدلا بين فقهاء القانون في المغرب، ومع ذلك فإن الرأي الراجح⁽²⁾ يذهب إلى الاستدلال بالفصل 354 من قانون المسطرة المدنية الذي يعفي الدولة من هذا الشرط بقوله: «تعفى الدولة من مساعدة المحامي طالبة كانت أو مطلوبة، وذلك خلافا لمقتضيات الفقرتين 01 و02 أعلاه».

(1)- الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية: "يجب أن يتضمن المقال أو المحضر الأسماء العائلية والشخصية وصفة أو مهنة وموطن أو محل إقامة المدعى عليه أو المدعي، وكذا عند الاقتضاء أسماء وصفة وموطن وكيل المدعي، وإذا كان أحد الأطراف شركة وجب أن يتضمن المقال أو المحضر اسمها ونوعها ومركزها.

(2)- محمد محجوبي، ((مدى إلزامية المحامي أمام المحاكم الإدارية))، مجلة المعيار، الصادرة عن نقابة المحامين بفاس، عدد 22، ص113.

- سعاد بنور، المرجع السابق، ص114.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

وتكمن الحكمة من هذا الاستثناء إلى أسباب عملية يمكن إرجاعها إلى ما تتوفر عليه الدولة من إطرار قانونية قادرة على التقاضي مباشرة دون حاجة للاستعانة بخدمات المحامين، أما فيما يخص الفائدة المرجوة من إلزام المكلف بتمثيله بمحامي فترجع إلى الرغبة في التقليل من الأخطاء الشكلية المؤدية إلى عدم قبول العديد من الدعاوى⁽¹⁾، إضافة إلى مساندة المكلف باعتباره الطرف الضعيف أمام إدارة الضرائب فالمحامي بخبرته القانونية له دراية واسعة يحسن من خلالها التعامل مع هذه القضايا خاصة إذا تم رفع القضية استئنفاً أمام الهيئات القضائية العليا.

4- أن تتضمن عرضاً موجزاً لموضوع النزاع والوسائل والأدلة التي يستند إليها والاستنتاجات المتوصل لها، كما ترفق العريضة بالوثائق اللازمة وتجدر الإشارة في هذا المجال أن التظلم المسبق يشترط في الحالة التي ينازع فيها المكلف بالضريبة في القرار الصادر عن إدارة الضرائب ويطلب فيها إلغاء كلياً أو جزئياً للمبلغ المفروض، أما في حالة خضوعه لإجراءات المراقبة الضريبية فإنه لا يقدم تظلماً أو إنما يرفع الأمر للجنة المحلية لتقدير الضريبة، وعليه فهو يلزم بإرفاق القرار النهائي للجان الطعن الضريبي ونسخة من القرار الإداري أو من جدول الإشعار الضريبي⁽²⁾.

وفيما يخص حالة إغفال بعض البيانات فيمكن تصحيحها بطلب من القاضي خلال مدة يحددها وإلا رُفضت الدعوى.

(1)- QARQORI (M.), op.cit, p. 132.

(2)- عبد القادر التعليلاتي، المرجع السابق، ص146.

- سعاد بنور، المرجع السابق، ص117.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

أما بالنسبة لتقديم الطلبات الجديدة خلافا لما أورده المكلف في طعنه أمام إدارة الضرائب فإن موقف المشرع الجزائري كان واضحا كما سبق بيانه وفي المقابل لم يشر نظيره المغربي لهذه المسألة ومع ذلك فقد استقر العمل القضائي بالمغرب على المبادئ التالية⁽¹⁾:

1- للإدارة أو المكلف حق تقديم مذكرات أو ملاحظات تتضمن أدلة واقعية أو قانونية لإثبات طلباته المبينة في العريضة المقدمة إلى المحكمة، كما لإدارة الضرائب الصلاحية في تقديم جميع الوسائل التي تهدف إلى إقرار شرعية الضريبة ولا يمكن في مقابل ذلك للمكلف أن يدعي بأن هذه الوسائل جديدة وغير مقبولة.

2- لا تتم المنازعة أمام القضاء في ضرائب تختلف عن تلك التي نازع فيها المدعي في طعنه أمام الإدارة وهي من النظام العام.

3- تتحدد طلبات المدعي أمام المحكمة بمقدار المبلغ المطلوب تخفيضه من الضريبة أو استرداده أو القرار المراد إلغاؤه والمبين في الطعن أمام إدارة الضرائب، وهو ما قضت به الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في 10/08/1989 بقولها: «...حيث يتضح من مراجعة تنقيحات القرار المطعون فيه، من جهة بما ثبت لديهم من اعتراف المستأنف عليه بأن المبالغ الباقية في ذمة المستأنفة تحصر في مبلغ 142.779 درهم ومن جهة أخرى بما ثبت لديهم من التواصل المدلى به من طرف المستأنفة المذكورة والتي تفيد أنها أدت جميع المبالغ الباقية بذمتها للمستأنف عليه الشيء الذي لم يطعن فيه الدائن بأي مطعن، وحيث أن المحكمة لم تكن ملزمة بالبحث عن الضرائب التي وجدت في ذمة المستأنفة المذكورة مادام النزاع منحصر حول المبالغ المطلوبة عن مدة معينة والتي ثبت للمحكمة أنها أدت .

(1) - محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليل، المرجع السابق، ص 223.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

فإن المحكمة تكون قد ركزت قرارها على أساس قانوني وتكون الوسيلة المستدل بها غير مؤسسة»⁽¹⁾.

الفرع الثالث: شرط الميعاد في دعوى الضرائب المباشرة:

ترتبط المنازعة الضريبية كغيرها من المنازعات الإدارية بشكل عام بمواعيد محددة ومضبوطة وواجبة الاحترام وإلا لا تقبل الدعوى شكلا، وبشكل هذا التحديد قيذا خطيرا على حرية التقاضي⁽²⁾، ولكنه فرض للمصلحة العامة التي هي موضوع القرارات الإدارية، إذ يجب أن تحصن هذه الأخيرة بعد مدة ولا تبق عرضة للإلغاء القضائي في أي وقت بما ينعكس سلبا على العمل الإداري، كما أن هذا القيد تفرضه دواعي الاستقرار في المجتمع بمرور وقت معين.

ومع ذلك بالنظر إلى خصوصية المنازعة الضريبية فإنها تتضمن أحكاما خاصة بها تنظمها قوانين الضرائب، فبالنسبة لتحديد الميعاد نجده مختلف في التشريع الجزائري عنه في المغرب سواء تم رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، وفيما إذا كان يخضع لأحكام القطع أو الوقف وهو ما سيتم التطرق إليه فيما يلي:

الفقرة الأولى: تحديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

أولا: في التشريع الجزائري:

حدد المشرع الجزائري ميعاد رفع الدعوى الضريبية ضمن قانون الإجراءات الجبائية وفرق بين الأجل

الممنوح للمكلف بالضريبة والممنوح لإدارة الضرائب:

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية رقم 86/7158، المؤرخ في 10 أوت 1989، مجلة المعيار، الصادرة عن نقابة المحامين بفاس، عدد 16، سنة 1990، ص 95.

(2)- CHAPUS (R.), op.cit, p. 705.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

1- ميعاد رفع الدعوى بالنسبة للمكلف بالضريبة:

حددت المادتين 81 فقرة 02 و 82 فقرة 02، 03 من قانون الإجراءات الجبائية ميعاد رفع الدعوى

الضريبية بمدة أربعة (04) أشهر يبدأ حسابها وفقا للحالات التالية:

1- من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة بقرار مدير الضرائب بشأن تظلمه سواء تمّ هذا الرد قبل انتهاء

المدة المحددة له أو بعدها وهي كما بيّناها سابقا في المواد 76 فقرة 02 وهي ستة (06) أشهر أو ثمانية (08) أشهر في حالة أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية.

أما في حالة سكوت الإدارة بفوات الأجل السالف الذكر دون أن يتحصّل المكلف على إشعار بالرد

فيرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال الأربعة (04) أشهر الموالية للأجل المذكور وهو ستة (06) أو ثمانية (08) أشهر، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره بتاريخ 2002/02/18: «حيث أنّ الطعن القضائي يكون خلال أربع أشهر الثابتة ابتداء من تاريخ تبليغ قرار رفض الشكوى أو السكوت عنها»⁽¹⁾.

وما يلفت الانتباه في تحديد بداية حساب أجل الأربعة (04) أشهر المذكور في الحالات السابقة أنّه لم

يشر إلى مسألة التوقيع على محضر استلام الإشعار بالوصول، كما أنّه خرج عن القاعدة المعمول بها في

مجال الإجراءات والتي تنص على أن يبدأ سريان المواعيد من اليوم الموالي للتبليغ أو اليوم الموالي لانتهاء الأجل، في حين حدد المشرع الجزائري بدأ سريان الميعاد من يوم التبليغ أو من يوم انقضاء الأجل.

2- أما القرارات المبلّغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة

المركزية فإنه لم يحدد تاريخ بدء حساب الأربعة (04) أشهر حسب المادة 82 فقرة 03، مع العلم أن هذه اللجان تصدر آراءها في أجل أربعة أشهر من تاريخ تقديم الطعن لرئيس اللجنة، ويبلغ للمكلف خلال شهر

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 003776، بتاريخ 18 فيفري 2002، غير منشور.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

واحد من إصداره من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواربي للضرائب.

أما في حالة سكوت اللجنة بفوات أجل الأربعة (04) أشهر للرد، فإن سكوتها يعد رفضا ضمناً يمكن للمكلف أن يطعن فيه أمام المحكمة الإدارية خلال أربعة (04) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للرد أي الأربعة (04) أشهر الأولى.

إن إهمال المكلف لهذا الأجل يؤدي إلى عدم قبول الدعوى الضريبية بسبب رفعها بعد فوات الميعاد وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/07/22: «حيث أن المستأنف قام بالطعن أمام لجنة الدائرة وبلغ بالرفض في هذا الطعن بتاريخ 1998/12/27 المستلم من طرفه بتاريخ 1999/01/05 وأنه لم يرفع دعواه أمام الغرفة الإدارية إلا بتاريخ 1999/08/29 أي بعد فوات الآجال المنصوص عليها في المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 109 من قانون الرسم على القيمة المضافة والمادة 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية»⁽¹⁾.

كما أنه لا يجوز للمكلف رفع الدعوى قبل انتهاء الأجل المحدد للرد على التظلم ثمانية وستة (06،08) أشهر أو لصدور وتبليغ رأي لجنة الطعن وهو خمسة (05) أشهر، وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/02/19: «حيث أن الغرفة بعد الإطلاع على قراري المجلس، القرار التمهيدي والقرار الذي صدر بشأن ترجيع الخبرة وهو موضوع الاستئناف يتضح أن قضاة الدرجة الأولى لم

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 006988، الصادر بتاريخ 22 جويلية 2003، رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص30.

- د. قاضي إدريس، التنظيم القضائي والإجراءات المدنية والإدارية، الجزء الأول، 2009، ص176.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

ينظرَقوا إلى تدابير المادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تمنح مهلة أربعة

(04) أشهر لمدير الضرائب للرد، فبذلك فإن الدعوى غير مقبولة شكلا كونها سابقة لأوانها»⁽¹⁾.

أما في الحالة التي تتعدد فيها التظلمات أي أنّ المكلف يقدم أكثر من تظلم واحد أمام إدارة الضرائب

بشأن نفس النزاع، فهل يبدأ حساب الميعاد من تاريخ أول تظلم أم آخر تظلم؟ بالرجوع إلى أحكام مجلس

الدولة نجده أخذ بعين الاعتبار حساب الميعاد من أول تظلم قدم أمام إدارة الضرائب دون الاعتداد بالبقية

وهو ما قضى به في قراره الصادر بتاريخ 2001/02/19: «حيث يتبن من عناصر الملف أنّ العارض قدّم

شكوى أمام مدير الضرائب للولاية يلتزم من خلالها إعادة النظر في الضريبة المفروضة عليه.

ولهذا الغرض قدم شكوى أولى بتاريخ 1992/10/11 ثم قدم شكوى ثانية في 1995/12/19 وتم الرد عليه

من قبل مدير الضرائب بالرفض في : 1996/06/11.

وبتاريخ 1995/05/15 قدم شكوى ثالثة وتم رفضها من طرف مدير الضرائب وحيث استقر الاجتهاد

القضائي على اعتبار أنّ الطلب الأول الأسبق تاريخا وحده دون الالتفات إلى بقية المطالب المالية التي لا

تأثير لها على سريان الآجال المنوه عنها في المواد 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 109

من قانون الرسم على رقم الأعمال .

وحيث أنه تأسيسا على هذه القاعدة فإن الطلب المسبق الأول المرفوع من طرف العارض بتاريخ

1992/10/11 هو الذي وحده جدير بالاعتبار لحساب الآجال المنوه عنها في المواد السابقة فكان على

(1)- ألغيت المادة 334 والمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 200 من قانون المالية

لسنة 2002 ونقلت أحكامها إلى المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.

- د. حسين فريجة ، المرجع السابق، ص15. -عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص19. - حسين طاهري ، المرجع السابق،

ص11.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

العارض أن يرفع طلبه القضائي خلال ثمانية (08) أشهر الموالية لهذا التاريخ أي قبل حلول 11/06/1993 ومن ثم يكون قد تجاوز المهلة الممنوحة قانوناً⁽¹⁾.

كما تطرح المادة 82 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية إشكالية عملية في صياغتها حيث جاء فيها: «... القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة في المواد 76-2 و 76-3 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية»، لم يضبط المشرع التبليغ بانتهاء أجل الرد على التظلم وهو ستة (06) أشهر أو ثمانية (08) أشهر، بل يبدأ ميعاد الطعن من يوم التبليغ سواء تم التبليغ قبل أو بعد انتهاء ميعاد الرد.

فهذا التحديد غير الدقيق أثار جدلاً على مستوى العمل القضائي، ففي قرار لمجلس الدولة بتاريخ 12/06/2000 رفض المجلس الدعوى لوقوعها خارج أجل الأربعة (04) أشهر آخذاً بعين الاعتبار تاريخ رفع التظلم وليس التبليغ الذي تم بعد انتهاء ميعاد الرد حيث جاء فيه: «لقد تمسك المستأنف المكلف بالضريبة بكون قضاة الدرجة الأولى قد أخطؤا في تطبيق القانون مؤكداً بأن مفهوم المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة هو أنّ المكلف بالضريبة له الحق في أن يرفع دعواه أمام القضاء في مدة أربعة (04) أشهر ابتداء من تبليغه بقرار الرفض الصادر عن مدير الضرائب بالولاية، وهذا ما قام به.

حيث أجابت المستأنف عليها مدير الضرائب لولاية وهران شرق في مذكرتها المؤرخة في 02/12/1997 بأن مدير الضرائب قد رد على التظلم المسجل لمصلحة الضرائب بتاريخ 20/01/1996 بالرفض بموجب قراره المؤرخ في 08/12/1997 أي بعد انقضاء أربعة (04) أشهر، وما دام المكلف

(1)- قرار مجلس الدولة ، الغرفة الرابعة ، رقم 000508، المؤرخ في 19 فيفري 2001، غير منشور .

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

بالضريبة قد رفع دعواه في 1997/02/03 فهي غير مقبولة لعدم احترامه المادة 2/337 من قانون الضرائب المباشرة»⁽¹⁾.

وما يلاحظ على قضاة المجلس أنهم قضاة بما يخالف المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية ولم يبدأ حساب الميعاد من تاريخ حصول الرد من طرف إدارة الضرائب الذي تم خارج أجل الأربعة (04) أشهر، وإنما بدأ الحساب من يوم رفع التظلم ولحسن الحظ تدارك قضاة مجلس الدولة موقفهم الخاطئ هذا وطبقوا القانون بشكل سليم وذلك في القرار المؤرخ في 2001/04/23: «حيث أنه متى كان ثابتاً بصفة قطعية أن هناك قرار مكتوب بالرفض مبلغ للمكلف بالضريبة فإنَّ الأجل الذي يحسب من تاريخه يكون تطبيقاً سليماً للقانون ويتعين تأييد القرار المستأنف الذي طبق القانون هكذا وقبول الدعوى شكلاً»⁽²⁾.

وتجدر الإشارة إلى أنَّ المديرية العامة للضرائب عممت على مصالحها تعليمة بهذا الخصوص تتناول فيها ثلاث حالات لتحديد ميعاد الطعن القضائي وهي⁽³⁾:

- صدور القرار خلال الأجل المقرر فللمكلف أجل أربعة (04) أشهر للطعن القضائي.
- صدور القرار بعد انقضاء الأجل المقرر لمكلف دائماً أجل أربعة (04) أشهر للطعن القضائي.
- سكوت مدير الضرائب بالولاية عن الجواب طيلة الأجل المقرر، في هذه الحالة فإنَّ الأجل هو أربعة (04) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل المقرر.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الأولى، رقم 185670، المؤرخ في 12 جوان 2006، عبد العزيز أمقران، المقال السابق، ص 27، 28.

(2)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، رقم 001600، بتاريخ 23 أبريل 2001، عبد العزيز أمقران، المقال السابق، ص 28-29.

(3)- تعليمة رقم 191/دم/ م ع ض/2000، المديرية العامة للضرائب، المدير العام، 2000/04/24.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

ورغم أنّ هذه التعلّية ملزمة لإدارة الضرائب على مستوى التراب الوطني إلا أنّها لا تلتزم بتطبيقها وتتمسك بما يخالفها في عرائضها أمام القضاء الإداري.

أما فما يخص منازعات التحصيل فيقلص الميعاد لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية إلى شهر واحد وإن كان يبدو أجلا قصيرا قد لا ينتبه المكلف لفواته ومع ذلك فإنه منطقي خاصة في حالة الحجز على المنقولات التي تكون سريعة التلف أو كانت ضرورية للاستعمال.

2- ميعاد رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب:

بعدما تم إلغاء سلطة إدارة الضرائب في إحالة النزاع المعروض عليها في تظلم المكلف بالضريبة مباشرة إلى المحكمة الإدارية دون الحاجة إلى رفع عريضة افتتاحية وذلك بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008، بقي لإدارة الضرائب ممثلة في كل من مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، صلاحية الطعن في آراء اللجان (الدائرة، الولاية واللجنة المركزية) أمام المحكمة الإدارية خلال الشهر الموالي لتاريخ إصدار هذا الرأي حسب المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

فعلى الرغم من أنّ المشرع قد أحسن في تحديد بدء حساب الميعاد باليوم الموالي، ولكنه مع ذلك ربطه بتاريخ إصدار الرأي أي أنّه لا ينتظر تبليغ إدارة الضرائب بمحتوى الرأي، خاصة وأنه لا يتصور أن يكون الرأي جاهز للتبليغ وهو لا يزال مكتوبا في يوم اتخاذه بخط اليد، لذلك فمن المستبعد تسليم نسخة منه لإدارة الضرائب لبدء حساب الميعاد والطعن أمام القضاء الإداري وعليه فلا بد من إعادة النظر في هذا النص.

أما على المستوى القضائي فنجد أنّ قضاة مجلس الدولة التزموا بالتطبيق الحرفي للنص المذكور متخذين من يوم صدور رأي اللجنة الولائية أساسا ليبدأ حساب ميعاد الطعن، ففي القرار الصادر بتاريخ

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

16/03/2002 جاء فيه: «حيث بالرجوع إلى أوراق الملف يتضح أنّ القرار الصادر على اللجنة الولائية

للطعون الثابتة لإدارة الضرائب المنازع فيه من طرف المستأنفة قد اتخذ في 06/12/2000.

وحيث أنه تطبيقاً للمادة 301 الفقرة الأخيرة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنّ لمدير

الضرائب مهلة شهر تبدأ من تاريخ صدور القرار لرفع طعنه.

وحيث أن تسجيل المستأنفة لدعواها لم يتم إلا بتاريخ 30/01/2001 أي خارج الآجال القانونية مما

يثبت التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً⁽¹⁾.

ثانياً: في التشريع المغربي:

بالرجوع إلى المدونة العامة للضرائب لم يحدد المشرع المغربي أجلاً قانونياً واحد لرفع الدعوى القضائية

في منازعات الأساس وفرق بين الأجل الممنوح في حالة الطعن في مقرر لجان الطعن الضريبي، وبين

الأجل الممنوح في حالة الطعن على إثر التظلم الإداري.

1- تحديد آجال الطعن القضائي في حالة صدور مقرر عن لجان الطعن الضريبي:

وفقاً للمادة 292 فقرة 1، 2، 3 من المدونة العامة للضرائب يجوز للمكلف بالضريبة الطعن في

المقررات النهائية للجان المحلية للتقدير الضريبية أو اللجنة الوطنية لنظر الطعون المتعلقة بالضريبة، وفي

مقررات هذه اللجان المصرحة بعدم الاختصاص خلال أجل ستين (60) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ مقررات

هذه اللجان، وقد تم اعتماد هذا التحديد بموجب قانون المالية لسنة 2002 وقبل ذلك كانت تطرح إشكالية

(1)- نقلت أحكام المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 13038، بتاريخ 16 مارس 2002، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها

على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 91.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

مفادها هل للمكلف أن يطعن مباشرة في مقرر اللجنة الوطنية أم أنه ينتظر إصدار إدارة الضرائب للأمر بالتحصيل باعتباره قرارا إداريا يعطي الصيغة التنفيذية لمقرر اللجنة؟

سار الاجتهاد القضائي في المغرب على عدم انتظار صدور الأمر بالتحصيل بل يطعن مباشرة في مقررات اللجنة الوطنية للطعون الضريبية وهو ما سجل في قرارين للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى الأول بتاريخ 1999/10/07 والقرار الثاني المؤرخ في 2000/05/04⁽¹⁾.

كما يمكن لإدارة الضرائب أيضا أن تطعن أمام القضاء في المقررات النهائية الصادرة عن اللجنة الوطنية لنظر الطعون المتعلقة بالضريبة سواء تعلقت بمسائل واقعية أو قانونية خلال نفس الميعاد أي ستين (60) يوما من تاريخ تبليغ مقرر اللجنة لإدارة الضرائب وبذلك يكون المشرع قد تفادى الخطأ الذي وقع فيه المشرع الجزائري في تحديد حساب الميعاد بالنسبة لإدارة الضرائب كما سبق بيانه، وهو ذاته الموقف الذي تبناه القضاء الإداري في المغرب فلم يعتد بحضور إدارة الضرائب المعنية للجلسة التي صدر فيها مقررها ولم يعتبره بمثابة التبليغ.

ففي القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قضى بما يلي: «ومن جهة ثانية حيث إن المقررات الضريبية لا يبدأ أجل الطعن فيها إلا من تاريخ التبليغ وأن مجرد الحضور في الجلسة التي تصدر اللجنة فيها المقرر الضريبي لا يشكل تبليغا بالمفهوم القانوني.

... على أن أجل الطعن المذكور سواء قدم من طرف الملزم أو إدارة الضرائب هو ستون (60) يوما دون أن يجعل التبليغ خاصا بالملزم وحده، ولا شيء في النص المذكور بجميع فقراته ومقاطع كل فقرة يفيد صراحة ولا ضمنا أن حساب أجل الطعن بالنسبة لإدارة الضرائب يبتدىء من تاريخ صدور مقرر اللجان

(1) - سبق الإشارة لهما في الفصل الثالث من الباب الأول.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

فكانت المحكمة على صواب عندما اعتبرت أن أجل الطعن المذكور إنما يبتدئ من تاريخ التبليغ القانوني لإدارة الضرائب»⁽¹⁾.

وهو ذاته الموقف الذي قضت به الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرار آخر بتاريخ 2002/06/27 بقولها: «لكن من جهة، حيث أنّ المستأنفة الإدارة الضريبية لم تبين من جهة ما هي الدفوع التي تمسكت بها ولم يتم الجواب عنها، ومن جهة ثانية فإنه وكما لاحظ ذلك الحكم المستأنف فإن الأمر في النازلة يتعلق بطعن قدمته الإدارة في مواجهة مقرر أصدرته اللجنة الوطنية في نزاع ضريبي يهم المقاوله المطلوبة في الطعن والإدارة، وأن الإدارة حسب مقالها الافتتاحي ومما لا تتنازع فيه وجهة طعنها ضد المقرر المذكور وأنه كيفما كانت مشكلات مقرر اللجنة كان على المدعية أن تحترم الأجل المفروضة والمسقطه لحقها في التظلم من مقرر اللجنة المذكورة، فكان ذلك الحكم المستأنف عندما لاحظ بأن مقرر اللجنة المطعون فيه بلغ لإدارة الضرائب بتاريخ 1998/10/30 ولم تقدم دعواه إلا بتاريخ 1999/06/14 أي خارج الشهرين المنصوص عليه في المادة 41 من القانون المتعلق بالضريبة على الشركات المحال عليه بمقتضى المادة 107 من القانون المنظم للضريبة العامة على الدخل ورتب على ذلك عدم قبول الدعوى حرياً بالتأييد»⁽²⁾.

2- آجال الطعن القضائي في حالة إتباع إجراءات التظلم الإداري:

أجازت المادة 243 من المدونة العامة للضرائب للمكلف بالضريبة الذي لم يرضه رد إدارة الضرائب رفع طعن قضائي أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال أجل ثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار

(1)- المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، قرار رقم 31، المؤرخ في 18 جانفي 2001، محمد قصري، المرجع السابق، ص 408.

(2)- المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، قرار رقم 672، بتاريخ 27 جوان 2002. وردت عبارة "المسقطه لحقها في التظلم" والأصح في الطعن، محمد قصيري، المرجع السابق، ص 429.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

المتضمن رد إدارة الضرائب مع العلم أن المدة الممنوحة لإدارة الضرائب للرد على التظلم هي ستة (06) أشهر بعدها يبدأ حساب ميعاد الثلاثين يوما، أما في حالة سكوت إدارة الضرائب عن الرد خلال الستة (06) أشهر، يبدأ حساب ميعاد الثلاثين يوما (30) من اليوم الموالي لتاريخ انتهاء أجل الرد⁽¹⁾.

وعلى الرغم من وضوح النص والذي أحسن فيه المشرع المغربي بدء حساب الميعاد بتحديدته باليوم الموالي للتبليغ أو لانتهاء الأجل بما يجعل حساب المواعيد كاملة خلافا لما تبناه المشرع الجزائري، تطبيقا للقاعدة الواردة في المادة 245 من المدونة العامة للضرائب والتي نصت على حساب المواعيد كاملة ولا يدخل في الحساب اليوم الأول ويوم حلول الأجل، كما أنه إذا صادف الأجل يوم عيد أو عطلة قانونية تم إرجاء حلول الأجل إلى اليوم الأول من أيام العمل التالية بما يغلق الباب أمام أي غبن في حساب المواعيد بالنسبة للمتقاضى في الدعوى الضريبية.

ومع ذلك فقد تثار عدة إشكاليات عملية نسوقها فيما يلي:

أ- مدى قبول دعوى المنازعة في أساس الضريبة ولو قدمت قبل الأوان:

أي هل يجوز تقديم طعن قضائي قبل انتهاء أجل الستة (06) أشهر للرد؟

استقر القضاء الإداري على القول أن اللجوء إلى الطعن القضائي قبل جواب الإدارة وانقضاء الأجل المحدد لجوابها والستة أشهر الموالية لتاريخ تقديم الشاكية أثناء سير الدعوى لا تأثير له على قبول الدعوى خلافا لموقف القضاء الإداري في الجزائر، وذلك أن الإدارة بجوابها خلال الإجراءات القضائية تكون قد حددت موقفها من تظلم الطاعن طالما لم تكن القضية قد أصبحت جاهزة للحكم فيها وأجل رد الإدارة لم

(1)- QARQORI (M.), op.cit, p. 133.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

ينصرم بعد ففي هذه الحالة يعتبر من غير المعقول حرمان الإدارة من البت في تظلم المعني بالأمر داخل الأجل المحدد قانونياً، وتكون الدعوى في هذه الحالة مقبولة لرفعها قبل الأوان.

وهو ما قضت به الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 2000/10/05 بقولها: «إن رفع الملمزم طعنه أمام القضاء قبل توصله بجواب الإدارة أو انصرام أجل ستة أشهر على تقديم التظلم وفقاً لما تنص عليه مقتضيات المادة 114 من قانون الضريبة العامة على الدخل، لا تأثير له على سلامة الوضعية الشكلية للطعن طالما أن الإدارة عبرت عن موقفها في جوابها أمام المحكمة»⁽¹⁾.

ب- إمكانية قبول المنازعة في أساس الضريبة ولو رفعت الدعوى خارج الأجل القانوني:

إذا كانت مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب قد حددت الأجل على النحو الذي سبق بيانه - بستة (06) أشهر + ثلاثين 30 يوماً-، فقد تعمد إدارة الضرائب في سبيل التحقق من تظلم المكلف إلى مطالبته بالإدلاء بالوثائق المثبتة لدعواه وفي النهاية لا تجيب عن تظلمه، وعند رفع النزاع أمام القضاء تدفع إدارة الضرائب في مواجهة خصمها بعدم القبول لعدم احترام ميعاد الطعن القضائي وهو ثلاثين (30) يوماً بعد انقضاء الستة (06) أشهر المحددة لجوابها، ففي هذه الحالة يعمل القضاء الإداري في المغرب سعياً منه على التخفيف من صرامة إجراءات الطعن القضائي إلى قبول الدعوى ولو رفعت خارج الأجل المحدد قانونياً متى دخلت الإدارة مع المشتكي في حوار خلال أجل البت في التظلم، بحيث يرى قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى أن مطالبة إدارة الضرائب للمكلف بالإدلاء بالوثائق المثبتة لتظلمه يفتح له أجلاً

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 21، بتاريخ 05 أكتوبر 2000، محمد قصري، المرجع السابق، ص 100.

- عبد العزيز يعكوبي، ((الإجراءات الإدارية لربط الضريبة ومسطرة الطعن فيها قضائياً))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 09، 1996، ص 76.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

جديدا لاحتساب ميعاد الطعن القضائي انطلاقا من يوم المطالبة بالوثائق وتبليغها للمكلف بالضريبة الطاعن⁽¹⁾.

ج- قبول الطعن القضائي المقدم في أجله حتى ولو قدم التظلم خارج الأجل:

حددت المدونة العامة للضرائب أجلا لتقديم التظلم أمام إدارة الضرائب كما سبق التطرق إليه بستة (6) أشهر من تاريخ التبليغ بالإعلام الضريبي غير أنه يمكن أن يتباطأ المكلف عن تقديم تظلمه في الوقت، فإذا لم تنتبه الإدارة إلى ذلك وأجابته عن موضوع تظلمه فيعمد إلى رفع منازعته داخل أجل شهر من تبليغ الرد، في هذه الحالة اعتبر القضاء الإداري أن الطعن القضائي يبقى مقبولا شكلا لتقديمه وفقا للشروط والآجال المنصوص عليها قانونا، إذ لا يجوز في هذه الحالة للإدارة أن تحتج في مواجهة المدعي على الخرق المذكور ما دام أنها لم تتمسك به في جوابها عن رفض تظلمه لذلك فلا يمكن لها التمسك بهذا الدفع بمناسبة الطعن القضائي⁽²⁾.

د- قبول الطعن القضائي المقدم خارج الشهر السابع الموالي لميعاد رد إدارة الضرائب متى قدم داخل أجل شهر من تاريخ التبليغ به:

قد يحدث أن لا ترد إدارة الضرائب خلال الأجل المحدد بستة (06) أشهر وإنما يكون الرد بعد انتهاء هذا الأجل، فهل يقبل الطعن القضائي حتى بعد فوات ميعاد الشهر السابع؟

في هذا الإطار وإن سجلنا وضوح موقف المشرع الجزائري الذي منح للإدارة صلاحية الرد خلال الميعاد أو بعده، فأمام سكوت المشرع المغربي عن تحديد هذه المسألة فإن القضاء الإداري ممثلا في الغرفة

(1)- محمد قصري، المرجع السابق، ص101.

(2)- نفس المرجع، ص101.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

الإدارية بالمجلس الأعلى قضى بقبول الطعن القضائي المقدم خارج أجل الشهر السابع الموالي لتقديم التظلم، متى تم الرد بتاريخ لاحق عن الستة (06) أشهر وقدم طعنه خلال ثلاثين (30) يوما من تاريخ تبليغه بالرد. حيث نص القرار الصادر في 2004/01/15 : «لكن حيث أن قرينة الرفض الضمني الناتجة عن سكوت إدارة الضرائب ستة (06) شهور من توصلها بالتظلم في نطاق الفصل 114 من القانون 89-17 حول الضريبة العامة على الدخل والنصوص الضريبية المماثلة له هي قرينة لصالح المطالب بأداء الضريبة حتى يكون على بينة من موقف إدارة الضرائب في الأجل الذي قدره المشرع، أما إذا ما ارتأت إدارة الضرائب تحقيق هذه الضمانة عن طريق الرفض الصريح بعد أن يكون الأجل قد انتهى ولم تبد في رفضها الصريح ما يفيد أنه مجرد تأكيد لأي رفض سابق كما هو الشأن في النازلة فلا مجال لحساب أجل الطعن الضريبي على أساس رفض ليس له محل وأن الحكم المستأنف وما قضى بخلاف ذلك يكون قد مس بإحدى الضمانات التي تقررت لصالح من فرضت عليه الضريبة»⁽¹⁾.

وهو ذاته الموقف الذي أكدته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى مرة أخرى في قرارها الصادر بتاريخ 2004/08/07 : «حيث لئن كانت المادة 114 من القانون المنظم للضريبة العامة على الدخل توجب تقديم تظلم إداري يسبق الطعن القضائي، فإنّ الفقرة الثالثة من المادة المشار إليها تقضي بأن تقديم الطعن القضائي يكون داخل الشهر الموالي من تاريخ تبليغ الإدارة قرارها بالرفض إلى المتظلم وحيث أن طعن المدعي المستأنف مؤسس على جواب مديرية الضرائب الجمهورية بفاس المؤرخ في 1999/11/23 الموافق وهو الجواب المتضمن لرفض التظلم في الضرائب المتنازع فيها ولا دليل على تاريخ تبليغ هذا الجواب، فكان الطعن المقدم لذلك بتاريخ 1999/12/18 واقعا داخل الأجل القانوني ولم يكن الحكم المستأنف على صواب

(1)- قرار المجلس الأعلى ، الغرفة الإدارية، رقم 39، المؤرخ في 15 جانفي 2004، محمد قصري، المرجع السابق، ص103.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

عندما اعتمد على تاريخ التظلم لحساب أجل الطعن رغم جواب الإدارة الذي لم يتضمن أي تحفظ بوجود أي رفض سابق على رفضها المشار إليه⁽¹⁾.

هـ - حالة تعدد التظلمات بأي تظلم يعتد به قضائيا :

إن المعول عليه قضائيا في حساب ميعاد الطعن القضائي هو التظلم الأول، لأن السماح بقطع ميعاد رفع الدعوى باسترسال التظلمات يحول دون استقرار الأوضاع الإدارية ويجعل المخاطبين بالقرار يمددون الآجال بتجديد التظلمات وفق رغباتهم إلى ما لا نهاية، مما يفرغ نظرية تحديد الآجال من محتواها ويتعارض والغاية من تشريعها⁽²⁾.

أما فيما يخص منازعات التحصيل فعلى خلاف المشرع الجزائري فإنه لا يوجد في التشريع المغربي ما يفيد تقيد المنازعات فيها بميعاد معين لممارسة الطعن القضائي فالمدونة الجديدة للتحصيل 15/97 لم تحدد أي أجل للطعن القضائي عند عدم جواب القابض المالي أو رئيسته داخل أجل ستين يوما (60) من تاريخ وصول التظلم أو عندما يكون القرار المتخذ في غير صالح المدين⁽³⁾، فهل يعني ذلك تطبيق القواعد العامة وهي أجل الشهرين باعتبار أن القابض يعتبر بمثابة سلطة إدارية أم أن الأجل هو أربع (04) سنوات المقررة لتقادم الدين العمومي؟

(1)- قرار المجلس الأعلى ، الغرفة الإدارية، رقم 1150، المؤرخ في 07 أوت 2004، نفس المرجع، ص104.

(2)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، عدد40، المؤرخ في 26 جوان 2003، نفس المرجع، ص308.

(3)- المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية: "ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو إلى من يمثله، داخل أجل ستين يوما (60) الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء، مدعمة بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 118 أعلاه.

عند عدم رد الإدارة داخل أجل ستين (60) يوما لتاريخ توصلها بالمطالبة كما هو في الحالة التي يكون القرار في غير صالح المدين يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة المختصة".

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

بالرجوع إلى القضاء الإداري وتيسيرا منه لضمان حق التقاضي اعتبر أن أجل الطعن القضائي يبقى مفتوحا في مواجهة المكلف وغير مقيد⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: سريان ميعاد رفع الدعوى وتمديده:

من المستقر عليه فقها وقضاء أن المواعيد من النظام العام، ومع ذلك فهناك حالات يمكن أن يمدد فيها سريان المواعيد المرتبطة برفع الدعوى الضريبية عندما تتوفر الشروط والأسباب القانونية المبررة لذلك وتدخل هذه الأسباب في نطاق حالات انقطاع الميعاد ووقفه وإن كانت هذه الحالات تعرف تطبيقات مختلفة بين التشريع الجزائري والمغربي الذي يضيق من نطاقها:

أولا: حالات قطع ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

ويقصد به توقيف حساب الآجال المتعلقة برفع الدعوى الضريبية أمام القاضي الإداري على أن يعاد أو يبدأ حسابها من جديد بدءا من تاريخ اليوم الموالي لزوال الحادث القاطع للميعاد، ومن بين وسائل قطع الميعاد ما يلي:

1- الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة:

استقر القضاء الإداري على ترتيب أثر قاطع على ميعاد رفع الدعوى الضريبية إلى محكمة غير مختصة وبظل هذا الميعاد منقطعا حتى بعد صدور حكم نهائي بعدم الاختصاص⁽²⁾، ويبدأ ميعاد جديد من تاريخ علم رافع الدعوى بالحكم النهائي ويشترط لترتيب الأثر القاطع للميعاد الشروط التالية:

(1) - سعاد بنور، المرجع السابق، ص 112.

- محمد قصري، المرجع السابق، ص 107.

- يوسف معاطا، المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، المرجع السابق، ص 96.

(2) - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 338.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

- أن ترفع الدعوى أمام محكمة غير مختصة في الميعاد المحدد لرفع الدعوى الضريبية.
 - يجب على المكلف بالضريبة أن يقوم بمخاصمة إدارة الضرائب ويوجه إليها تكليف بالحضور لتسمع الحكم في قرارها.
- وعليه فلا عبء بالمدة الزمنية التي استغرقت في إجراءات الدعوى الأولى واعتبارها كأن لم تكن ويبدأ حساب الميعاد من جديد حتى ولو تم تبليغ الحكم إلى وكيل المكلف أو محاميه، وفي هذه القاعدة يرى الفقه أن هذا الاجتهاد إنما هو تجسيد لروح العدالة ومنطق القانون وضمانا للمكلف بالضريبة صاحب الصفة والمصلحة من مباشرة حقه في التقاضي من جديد⁽¹⁾.
- وفي هذا الإطار قضى مجلس الدولة بالجزائر في قراره الصادر في 2002/12/17 بما يلي: «حيث أنه وبعد صدور القرار الناتج من هذه الدعوى أي في 1997/09/09 والذي لم يبلغ لأطراف النزاع رفع المستأنف الحالي دعوى أخرى أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء الجزائر تصحيحا لتوجيه الدعوى الأولى بتاريخ 1997/02/29 حيث أنه في هذه الحالة فإن الأجل الذي يؤخذ بعين الاعتبار هو أجل رفع الدعوى الأولى أي الدعوى التي أدت إلى القرار الصادر في 1997/09/09 والذي رفض الدعوى شكلا لسوء توجيهها لأن المستأنف صحح هذا التوجيه برفع دعوى أخرى في أجل مقبول، وبالتالي فأجل رفع الدعوى الثانية أجل مقبول طبقا للاجتهاد القضائي المكرس من طرف مجلس الدولة»⁽²⁾.

- محمد أنور حمادة، القرارات الإدارية ورقابة القضاء، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2004، ص 104.
(1)- د. عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية والنظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 357.

- د. عبد الرؤوف هاشم البيوني، إجراءات رفع الدعوى الإدارية وتحضيرها، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
(2)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 004945 بتاريخ 2002/12/17، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 96.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

2- شطب الدعوى الضريبية:

يجوز للقاضي الإداري ممارسة سلطة شطب الدعوى الضريبية لأسباب قانونية على اعتبار أن له سلطة تقدير الوقائع فهل يؤدي الشطب إلى إسقاط الأجل القانوني للدعوى الضريبية؟

من المعلوم أن المواعيد في الدعوى الضريبية محددة في قوانين الضرائب، مثال المادة 82 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، أما إجراء الشطب فتحده قوانين إجراءات التقاضي ومثاله المادة 216 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾.

ففي قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في 1997/07/20 جاء فيه: «حيث أن الغرفة الإدارية نطقت بشطب الدعوى في الحال طبقا للمادة 35 من قانون الإجراءات المدنية، حيث أن الشطب يترتب عنه انقضاء الخصومة فقط والأطراف الذين لم يتنازلوا عن حقهم في التقاضي يمكنهم تجديد طلبهم الذي سيكون مقبولا فيما يخص الآجال، حيث أنه طبقا للمادة 469 من قانون الإجراءات المدنية كل قضية ترفع لدى جهة قضائية يجب أن يقضي فيها بحكم ولو انتهت بالشطب.

حيث أنه بالتالي فإن تاريخ تبليغ قرار الشطب هو وحده الذي يجب الاعتماد عليه من جديد في حساب الآجال المنصوص عليها في أحكام المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة»⁽²⁾.

(1)- المادة 216 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يمكن للقاضي أن يأمر بشطب القضية بسبب عدم القيام بالإجراءات الشكلية المنصوص عليها في القانون، أو تلك التي أمر بها، كما يمكن له شطب القضية بناء على طلب مشترك من الخصوم".

(2)- قرار المحكمة العليا ، الغرفة الإدارية، رقم 155939، بتاريخ 20 جويلية 1997، د. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 98.

- المادة 35 من قانون الإجراءات المدنية قابلها المادة 216 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

و عليه يشترط لإعادة تحريك الدعوى المشطوبة أمام الجهة القضائية الإدارية توافر شرطين هما:

- أن يصدر حكم بالشطب ويتم تبليغه للخصوم.
- أن ترفع الدعوى المشطوبة في ميعاد أربعة (04) أشهر المحددة للدعوى الضريبية يبدأ حسابها من تاريخ تبليغ قرار الشطب.

ثانيا: حالات وقف ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

ويقصد بها توقف سريان الميعاد لفترة معينة بسبب حادث يؤدي إلى وقف حساب الميعاد إلى حين زوال الحادث فيستأنف حساب المدة المتبقية في الميعاد، ويمكن إرجاع أسباب الوقف إلى سببين اثنين هما القوة القاهرة وطلب المساعدة القضائية :

1- القوة القاهرة:

استقر القضاء على اعتبار أن القوة القاهرة تؤدي إلى وقف الميعاد ضمن مانع مادي يحول بين المكلف بالضريبة ورفع الدعوى الضريبية، ويجعل من المستحيل اتخاذ الإجراءات اللازمة للحفاظ على حقه، لذلك فليس من العدل والإنصاف استمرار سريان ميعاد الطعن القضائي، فيستمر الوقف مادام المانع قائما، وإذا ما ظهر سبب الوقف قبل بدء الميعاد فعلا فعندئذ يتعطل سريان الميعاد ولا يبدأ حسابه إلى أن يزول هذا السبب، وعليه يطرح السؤال حول كيفية تحديد عناصر القوة القاهرة ؟

حدد مجلس الدولة في حيثيات قراره الصادر في 19/02/2001 شروط تطبيق القوة القاهرة بقوله: «حيث أنّ الاجتهاد القضائي أقر أن الشرطين الأساسيين للقوة القاهرة أو الحادث المفاجئ يتمثلان في استحالة الدفع، أي استحالة درئها ومقاومتها»⁽¹⁾، وعليه تتمثل هذه الشروط في كل من:

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 17409، بتاريخ 19 فيفري 2001، د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 221.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

- أن يكون الحدث من المستحيل توقعه أو التنبؤ به.
- ألا يكون للمستفيد من الوقف أي دخل في حدوثه.
- استحالة رده أو تفاديه.

فقد قضى مجلس الدولة برفض الطعن المؤسس على اعتبار هطول الأمطار والفيضانات كسبب في غلق محل الطاعن فلا يعد قوة قاهرة، فرد المجلس على هذا الدفع بما يلي في نفس القرار السابق: «حيث والحال هذا أن هطول الأمطار لا يعتبر قوة قاهرة لأنه بالإمكان توقعها والتنبؤ بها بواسطة نشرة الأحوال الجوية خاصة بعد تطور التقنيات المتعلقة بها والتي أصبحت من شأنها أن تعطي مسبقا التنبؤات المرتقبة مستقبلا لعدة أيام وبالتالي فإن شرط استحالة التوقع منعدم وأنه لا مجال لتطبيق نظرية القوة القاهرة في هذا المجال».

2- طلب المساعدة القضائية :

تعد المساعدة القضائية سببا لقطع الميعاد حسب القانون المقارن⁽¹⁾، أمّا المشرع الجزائري فاعتبرها من قبيل أسباب الوقف طبقا للمادة 356 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾ وهي إجراءات يرفع بموجبها المعسر صاحب الصفة والمصلحة طلبه إلى الجهات القضائية المختصة لتوكيل محام مجانا علما أن توكيل

(1)- د. سامي جمال الدين، المرجع السابق، ص 165.

- فؤاد أحمد عامر، المرجع السابق، ص 285.

- المادة 356 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يترتب على تقديم طلب المساعدة القضائية توقيف سريان أجل الطعن بالنقص أو أجل إيداع المذكرة الجوابية".

(2)- الأمر 57/71 المؤرخ في 1971/08/05 المتعلق بالمساعدة القضائية، جريدة رسمية رقم 67، معدل ومتمم بالقانون 06/01 المؤرخ في 2001/05/22، جريدة رسمية رقم 29.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

المحامي إجباري أمام مجلس الدولة في المنازعات الضريبية وإعفاءه من الرسوم القضائية، ويستأنف حساب الميعاد من اليوم الموالي لتبليغ قرار القبول والرفض وفقا لأحكام المادة 357 من نفس القانون⁽¹⁾.

المبحث الثاني:

قضاء الاستعجال في منازعات الضرائب المباشرة

يهدف القانون إلى حماية حقوق المتقاضين مدعين كانوا أم مدعى عليهم إلا أن هذه الحماية قد لا تتحقق على الوجه الذي يتوخاه هؤلاء بسبب طول الإجراءات القضائية وبطئها، خاصة وأن بعض الحالات لا يمكن أن تحتل الانتظار مما قد يؤثر سلبا في مصالح الخصوم، خصوصا إذا تعلق الأمر بتنفيذ القرارات الإدارية التي تتمتع بصيغة التنفيذ المباشر، ويزداد هذا الامتياز خطورة كلما ارتبط بالذمة المالية للأشخاص كما هو الحال بالنسبة لقرارات فرض الضريبة أو تحصيلها الصادرة عن إدارة الضرائب، إذ تتمتع هذه الأخيرة بالصيغة التنفيذية حتى في ظل وجود طعن قضائي كما سبق توضيحه، وأمام هذا الوضع لا يملك الطرف المتضرر من جراء هذا التنفيذ إلا اللجوء إلى القاضي المختص ليأمر بإيقاف تنفيذ هذه القرارات على وجه الاستعجال⁽²⁾.

وقد اختلفت التعريفات التي صيغت بشأن قضاء الاستعجال نذكر منها تعريف الأستاذ معوض عبد التواب: «الفصل في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت مؤقتا دون المساس بأصل الحق، وإنما

(1) - المادة 357 من نفس القانون: "يستأنف سريان أجل الطعن بالنقض أو أجل إيداع المذكرة الجوابية للمدة المتبقية ابتداء من تاريخ التبليغ المعني بقرار مكتب المساعدة القضائية بواسطة رسالة مضمّنة مع إشعار الاستلام".

(2) - AUBY (J.M.), ADER (R. D.), *Éléments De Droit Administratif*, p.248.

- DEBBASCH (C.), *Institutions Et Droit Administratifs*, op. cit, p.452, 453.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة واحترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين»⁽¹⁾.

وعليه فالقضاء الإستعجالي هو إجراء استثنائي وسريع يسمح للمدعي برفع دعواه أما قاضي الأمور المستعجلة الذي فصل فيها بصورة مؤقتة دون المساس بالموضوع في كل نزاع يكتسي صبغة الاستعجال. وقد منح المشرع الجزائري هذا الاختصاص فيما يتعلق بالمنازعات الإدارية بصفة عامة بما فيها منازعات الضرائب المباشرة بموجب المادة 171 من قانون الإجراءات المدنية النص القديم إلى رئيس المجلس القضائي أو عضوا ينتدبه، لكن بعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية منح هذا الاختصاص للمحكمة الإدارية بتشكيلتها الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع وفقا للمادة 917 وبالتالي لم يصبح الأمر حكرا على رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضيا فردا، كما أخضع المشرع الاستعجال في المادة الجبائية للأحكام الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية حسب ما دلت عليه المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أما فيما يخص المشرع المغربي فقد نظم القضاء الإستعجالي في الميدان الإداري ضمن قانون المحاكم الإدارية بموجب المادة 19 منه وأرجعه إلى سلطة رئيس المحكمة الإدارية، أما في مجال المنازعات الجبائية فلم يخصصها بقواعد خاصة وإنما منح الاختصاص للقضاء الإداري الذي بدوره يخضع لقانون المسطرة المدنية فيما لم يرد بشأنه نصا خاصا.

وعليه ومن هذا المنطلق نتساءل عن الشروط المطبقة على الدعوى الاستعجال في المادة الجبائية فيما إذا كانت تخضع للشروط العامة كسائر الدعاوى الاستعجال أم أنها تحكمها قيود خاصة بها؟ هذا ما سيتم

(1) - معوض عبد التواب، الوسيط في قضايا الأمور المستعجلة وقضاء التنفيذ، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 16.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

التطرق إليه من خلال عرض شروط قبول الدعوى الاستعجالية والحالات التي يمكن فيها تحريك هذه الدعوى ضمن المطلبين التاليين:

- المطلب الأول: شروط قبول دعوى الاستعجال في منازعات الضرائب المباشرة.
- المطلب الثاني: حالات تدخل قضاء الاستعجال في منازعات التحصيل.

المطلب الأول:

شروط قبول دعوى الاستعجال في منازعات الضرائب المباشرة

لما كانت الطعون القضائية أمام القضاء الإداري لا تتمتع بخاصية إيقاف التنفيذ بما قد يفرز نتائج خطيرة يصعب حلها، فإن الغرض من اتخاذ تدابير الاستعجال أمام المحاكم الإدارية هو مواجهة القضايا التي تطلب السرعة لحماية الحقوق والمراكز القانونية للأطراف المتخاصمة⁽¹⁾.

وبغض النظر عن ضرورة توافر دعوى الاستعجال على شروط قبول الدعوى وعلى شروط العريضة، فإنه يتعين توفر شروط معينة ليحكم القاضي بالتدبير المطلوب وفي حالة تخلفها حكم القاضي برفض دعوى الاستعجال، ويشترط لقبول دعوى الاستعجال في المادة الجبائية شروط عامة شأنها في ذلك شأن دعوى الاستعجال الإدارية بالإضافة إلى بعض الشروط الخاصة والمميزة للمنازعة الضريبية نظرا لخصوصيتها وهو ما سيتم توضيحه في الفرعين التاليين:

(1) - بشير بلعيد، القضاء الاستعجالي، دون دار نشر، ص30.

- DELAUDADERE (A.), op.cit, p.42.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

الفرع الأول: الشروط العامة لدعوى الاستعجال في منازعات الضرائب المباشرة:

إن الهدف من قضاء الاستعجال هو اتخاذ إجراءات سريعة ومستعجلة من أجل المحافظة على حقوق الأفراد ومصالحهم لذلك فإن اللجوء إليه يتطلب توافر شروط معينة لا بد منها، غير أن الفقه لم يتفق على تحديد هذه الشروط، فهناك من يحصرها في شرط واحد وهو توافر عنصر الاستعجال وهناك من يضيف لها شرطا آخر وهو أن يكون الإجراء المطلوب إجراءا وقتيا لا يمس بأصل الحق، أما على الصعيد القانوني فبالنسبة للمشرع الجزائري فنجد أنه قد تبنى اتجاهين في القانون القديم وفي القانون الجديد.

فبالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية المطبق سابقا نجده قد نص على هذه الشروط ضمن المادة 171 مكرر وتشمل كل من شرطي الاستعجال وعدم المساس بأصل الحق وشرط آخر هو عدم المساس بأوجه النزاع المتعلقة بالنظام والأمن العامين.

أما بعد صدور القانون رقم 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد نجده قد تنازل عن الشرط الأخير واحتفظ بباقي الشروط وفقا للمادة 918، وهو ذاته الموقف الذي تبناه المشرع المغربي غير أن هذا الأخير نظم هذه الشروط ضمن قانون المسطرة المدنية في الفصولين 149 و152⁽¹⁾.

فهذان الشرطان لازمان لانعقاد اختصاص قضاء الاستعجال في المنازعة الضريبية فلا يمكن توافر أحدهما دون الآخر، فشرط الاستعجال عنصر خارجي يتكون من ظروف الواقعة موضوع الدعوى ويتوافر

(1)- وهو ذات الموقف الذي تبناه المشرع الفرنسي ضمن المادة 130 من قانون المحاكم الإدارية الجديد:

- DELAUBADERE (A.), op.cit, p.462.
- DEBBASCH (C.), op.cit, p.453.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

بغير فعل القاضي الذي يتولى إثباته، أما الشرط الثاني فهو عنصر داخلي يرتبط بالقانون ويتعلق بسلطة القاضي حين الفصل في دعوى الاستعجال وبانعدام أحدهما يزول اختصاص قضاء الاستعجال⁽¹⁾.

الفقرة الأولى: شرط الاستعجال:

لم يتطرق المشرع الجزائري إلى تعريف عنصر الاستعجال مكتفيا بذكر عبارة «حالة الاستعجال» في المواد 920، 921 و 924 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهو نفسه موقف المشرع المغربي الذي اكتفى بعبارة «كلما توفر عنصر الاستعجال» ضمن الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية، فكلاهما لم يوضح المقصود بهذا الشرط ولم يحدد المعايير اللازمة لتحديده والسبب في ذلك يرجع إلى صعوبة تحديد وحصر المسائل المستعجلة، لأن الاستعجال حالة مرنة غير محددة وليست معيارا واحدا يمكن تطبيقه في كل الأحوال فمظاهره متعددة تختلف من حالة إلى أخرى حتى في ظل المنازعة الضريبية.

فقد عرف الفقه الاستعجال معتمدا على خصائصه ومدى اختلافه عن الحالات العادية للتقاضي فقال جانب منهم: «الخطر الحقيقي المحقق بالحق المراد المحافظة عليه والذي يلزم درؤه عنه بسرعة لا تكون عادة في التقاضي العادي ولو قصرت مواعيده»⁽²⁾.

كما عرفه جانب آخر بقولهم: «الخطر المحقق بالحق والمطلوب رفعه بإجراء وقتي لا تسعف فيه إجراءات التقاضي العادية»⁽³⁾، وتكاد تجمع أغلب التعريفات لعنصر الاستعجال على فكرة الخطر الذي يهدد الحق والخشية من عدم القدرة على إصلاح الوضع⁽⁴⁾.

(1) - عبد اللطيف هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، دون دار للنشر، 1998، ص 69.

(2) - سيف النصر سليمان، القاضي والمتقاضي في القضاء المستعجل، المكتبة القانونية، 1989، ص 140.

(3) - محمد إبراهيم، القضاء المستعجل، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 03.

(4) - DEBBASCH (C.), op.cit, p.453.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

وفي الحقيقة إن أية محاولة من المشرع لتعريف حالة الاستعجال أو صياغة قائمة حصرية لها لا يعني تقييد القاضي بها، لأنه هو الأقرب لمعايشة الوقائع التي تعرض عليه، لذلك من المفيد جدا ترك مسألة تقدير توافر شروط الاستعجال لتقدير القاضي.

ويعد عنصر الاستعجال من النظام العام لا يجوز للأطراف الاتفاق على وجوده أو عدمه، كما لا يجوز لقاضي الاستعجال الأمر بإجراء ما لم يكن هذا الأمر مسيبا على أساس توافر عنصر الاستعجال، الذي يجب أن يتحقق عند رفع الدعوى وعند الفصل فيها، وإلا كان قاضي الاستعجال غير مختص نوعيا بنظر الدعوى⁽¹⁾.

أما فيما يخص تحديد شرط الاستعجال في المادة الجبائية فلم يتطرق إليه المشرع ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية مكتفيا بإحالة الأمر إلى قانون الإجراءات الجبائية الذي ذكر الحالات التي ترفع فيها الدعوى الاستعجالية بشكل متفرق، وهو نفسه الوضع المسجل بالنسبة للمشرع المغربي الذي اكتفى بتطبيق القواعد الواردة ضمن قانون المسطرة المدنية وقانون المحاكم الإدارية⁽²⁾.

(1) - د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، المرجع السابق، ص 136.

- بشير بلعيد، المرجع السابق، ص 34.

(2) - خلافا للمشرع الفرنسي الذي نص صراحة في قانون الإجراءات الجبائية ضمن المادة 279 على اختصاص قاضي الاستعجال في النظر في طلبات وقف التنفيذ، وهو ما أدى بالقضاء الإداري إلى الإقرار بالطبيعة الاستعجالية لأغلب منازعات التحصيل. فمن التطبيقات القضائية الصادرة عن مجلس الدولة الفرنسي اعتبر أنه نكون أمام نتائج يصعب تداركها أو جبرها في الحالة ما إذا تم تنفيذ الأمر بالتحصيل بسبب تصفية الملك العقاري للمالك وتحديد محل سكناه الرئيسي، أو بيع الأصل التجاري أو تصفية مقولة كما يدخل في ذلك أيضا حالة التحصيل التي لا تتم إلا بالحجز على راتب المكلف بالضريبة أو معاشه شرط أن تكون هذه المداخل مخصصة فقط للتحملات العائلية.

- DUGRIP (O.), Urgence Contentieuse Devant Les Juridictions Administratives, édition P.U.E, 1995, p.277.

- كما تبنى مجلس الدولة الفرنسي مفهوما واسعا للاستعجال إذ لم يعد المكلف بالضريبة مطالبا بإثبات خطر النتائج التي يصعب إصلاحها كما كان من قبل، وإنما يكفيه تبرير طلبه بالنتائج الخطيرة التي من شأن إجراء ما التسبب فيها له.

- EECKHOUT (L.), Le Conseil D'état Accorde De Nouveaux Droit Aux Contribuables, 2001, p.201.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

أما فيما يخص المفهوم الذي تبناه القضاء الإداري في الجزائر كما بينته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا فاعتبرت أن الاستعجال هو كل: «حالة يستحيل حلها فيما بعد»⁽¹⁾.

أما بالنسبة للقاضي الإداري في المغرب فيركز هو الآخر على حالة الخطر كمفهوم للاستعجال، ف جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في 2007/04/30 ما يلي: «لا شيء في القانون يمنع قاضي المستعجلات الإداري من حماية المراكز القانونية للأطراف إذا كانت واضحة وذلك بالتدخل لإرجاع الأمور إلى نصابها متى تحقق عنصر الاستعجال وكان من شأن هذا التدخل الحد من الخطر الذي يهدد الحق المراد حمايته».

... مادام الإشعار للغير الحائز الذي يباشره القاضي قد انصب على حساب بنكي لا يخص الملمزم بصفة شخصية، وإنما انصب على ودائع زبائنه حسب الظاهر من الشهادة البنكية المدلى بها في الملف، فإن تدخل قاضي المستعجلات الإداري من أجل الحد من مفعول الإجراء المذكور له ما يبرره لدرء الخطر الذي يهدد الحق المراد حمايته المتمثل في ودائع الزبناء الذين لا علاقة لهم بالدين الضريبي الذي بوشر ذلك الإجراء بسببه»⁽²⁾.

وهو ذات الموقف الذي أقرته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في قرارها الصادر بتاريخ 2006/11/13 حينما اعتبرت تأجيل التنفيذ الجبري من الطلبات التي يتوافر فيها عنصر الاستعجال نظرا لخطورته بقولها: «... طلب تأجيل التنفيذ الجبري هو طلب استعجالي بطبيعته ولا شيء في القانون بنفي

(1)- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 92189، المؤرخ في 22 مارس 1992، د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 137.

(2)- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 231، بتاريخ 30 أبريل 2007، المنقذ من عمل القضاء في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 123.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

صفة الاستعجال عن الإجراءات الوقتية التي تتم بمناسبة تنفيذ استخلاص الضرائب اعتبارا للخطر الذي يهدد الذمة المالية للملزم وحرية من خلال ما تفرضه المتابعات من حجز وبيع لمنقولاته وإمكانية الزج به في السجن في إطار الإكراه البدني»⁽¹⁾.

ويخضع تقدير عنصر الاستعجال للسلطة التقديرية لقاضي الاستعجال فله كامل الصلاحية في استخلاص حالة الاستعجال من دراسة القضية وملابساتها وفائدة التدبير المطلوب إجراؤه، ومقارنته بالخطر الذي يهدد الحق في حالة رفض طلب المدعي فيكفيه الإشارة له بصفة ضمنية وهذا ما قضت به الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بالمغرب في قرارها بتاريخ 2009/02/11 بقولها: ((استخلاص عنصر الجدية الموجب لإيقاف إجراءات التحصيل يدخل في إطار السلطة التقديرية لقاضي الأمور المستعجلة مادام هذا الاستخلاص مقبولا ومستمدا من ظاهر الوثائق والذي يعتبر من المسائل التي لا رقابة للمجلس الأعلى عليها، ومادام الطلب يرمي إلى الأمر بإجراء تدبير وقتي وهو إيقاف إجراءات التحصيل فهو طلب يفترض فيه عنصر الاستعجال، وإن المحكمة وإن لم تتعرض له في تعليلها فإنها بتقريرها لجدية المنازعة المثارة في الطلب تكون قد تبنته ضمنيا))⁽²⁾.

الفقرة الثانية: شرط عدم المساس بأصل الحق :

يفصل قاضي الاستعجال الإداري في الدعوى الاستعجالية دون أن يتعرض للموضوع أي أصل الحق، فمهمة قاضي الاستعجال هي تسوية حالة مستعجلة عن طريق الأمر بتدبير تحفظي أما الفصل في موضوع الحق فمن اختصاص قاضي الموضوع، وقد نصت المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على

(1)- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 03، بتاريخ 13 نوفمبر 2006، المرجع نفسه، ص124.

(2)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 102، بتاريخ 11 فيفري 2009، التقرير السنوي للمجلس الأعلى 2009،

المرجع السابق، ص134، 135

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

هذا الشرط بصفة صريحة بقولها «يأمر قاضي الاستعجال بالتدابير المؤقتة، ... لا ينظر في أصل الحق ويفصل في أقرب الآجال».

أما المشرع المغربي فنص عليه ضمن قانون المسطرة المدنية في الفصل 152 بقولها: «لا تبت الأوامر الاستعجالية إلا في الإجراءات الوقتية ولا تمس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر»، فيبدو من خلال النصين أنهما لم يعرفا هذا الشرط ولم يبيئا المقصود منه بل تم الاكتفاء بالتنصيص عليه فقط.

وعليه فإن شرط عدم المساس بأصل الحق يعد من المبادئ الأساسية التي يجب أن تركز عليها كل أوامر قاضي الأمور المستعجلة، فهو مجبر على الارتباط بهذا المبدأ وعدم الابتعاد عنه مهما كان الاستعجال ومهما ترتب عن امتناعه من ضرر بالأطراف فهو ملزم بترك النظر والفصل في أصل النزاع لمحكمة الموضوع⁽¹⁾.

وتزداد أهمية بيان هذا الشرط عندما يتعلق الأمر برسم الحدود الفاصلة التي ينبغي لقاضي الأمور المستعجلة أن يقف عندها حين إصداره للأوامر الاستعجالية حتى لا يتجاوز مجال قضاء الموضوع وبالتالي تجاوز حدود اختصاصه، وعليه يطرح السؤال حول المعيار الواجب الإتباع لمعرفة فيما إذا كان الأمر المطلوب من قاضي الأمور المستعجلة يمس بأصل الحق أم لا؟

فبالرجوع إلى التطبيقات القضائية وفي قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في 1991/07/28 قررت بأن طلب إلغاء التكليف بتسديد الضريبة هو طلب في الموضوع وليس مجرد إجراء تحفظي ومن ثمة فإن النزاع جدي ويستوجب القضاء بعدم الاختصاص⁽²⁾.

(1) - محمد إبراهيم، المرجع السابق، ص 97، 98.

(2) - قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، استئناف استعجالي، رقم 71964، بتاريخ 28 جويلية 1991، د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 153.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

وفي قرار آخر صادر عنها بتاريخ 16 جوان 1990 اعتبرت أن طلب وقف دفع الضريبة لمحل مغلق يدخل في تركة محل نزاع قضائي يعد مساسا بأصل الحق بقولها: «حيث يستخلص من أوراق الملف أن تركة المرحوم... لم تصف وأن الخلاف حولها مطروح على القاضي العادي.

حيث أن المدعية تركز على هذا العنصر لتطلب وقف تنفيذ دفع الضريبة فيما يخص محل المشروبات الغازية وتدعي أنه مغلق.

حيث من المستقر عليه قضاء أن القاعدة المعمول بها في ميدان الضريبة أنها تتعلق بدخل أموال وليس بأشخاص، لذا فإن عدم تصفية تركة ليس من شأنها التأثير على الضريبة أو على دفعها.

حيث ومن جهة أن إدارة الضرائب تشير إلى أنه منح أجل للمعنيين بالأمر قصد تسديد الضريبة حيث أنه اعتبارا مما سبق ذكره، فإن قاضي الاستعجال غير مختص نظرا لوجود نزاع جدي بين الأطراف»⁽¹⁾.

أما فيما يخص مجلس الدولة فقد قضى في قراره الصادر بتاريخ 2002/12/17 جاء فيه : «حيث أن المستأنف عليه رافع إدارة الضرائب منازعا إياها في قيمة الضريبة المفروضة عليه فأصدر قاضي الموضوع قرارا بتعيين خبير ولأن القضية مازالت لم يتم الفصل فيها.

حيث أنه في آن واحد سجل المستأنف عليه دعوى استعجالية ملتصقا بتوقيف تنفيذ الإشعار بالتسديد إلى حين الفصل في الموضوع.

حيث مادام أنه تم الفصل في الموضوع بتعيين الخبير فإن قيمة الضريبة تكون مرشحة للزيادة أو النقصان أو البقاء على حالها وأن الفصل بإيقاف تسديد الإشعار بالدفع لا يمس بأصل الحق ولا يضر

(1)- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 745753، بتاريخ 16 جوان 1990، المجلة القضائية، عدد 01، 1992، ص129.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

بمصالح الخزينة التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده في حين الفصل في الموضوع، وقد استقر قضاء مجلس الدولة في إيقاف التنفيذ في هذه الحالات مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف»⁽¹⁾.

أما فيما يخص موقف القضاء الإداري المغربي ففي قرار للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 2006/03/01 بين بشكل أدق سلطات قاضي الاستعجال بأنها محصورة في فحص ظاهر المستندات حتى وإن بنيت على أسباب موضوعية فجاء في القرار ما يلي: «طلب إيقاف إجراءات التحصيل طلب استعجالي بطبيعته، يهدف إلى وقف المتابعات التي تهدد المركز المالي للطالب المدين في انتظار البت في دعوى الموضوع المتعلقة بالطعن إما في الوعاء الضريبي أو في إجراءات التحصيل، مما يجعله إجراء وقتيا لا مساس له بالجوهر ولو بني على أسباب موضوعية تبرر تقديمه لأن القاضي في هذه الحالة لا يناقش تلك الأسباب، وإنما يلتمس فقط ظاهر المستندات المدلى بها للوقوف على مدى جدية المنازعة ذات العلاقة بالحق المراد حمايته»⁽²⁾.

وفي قرار آخر قضت الغرفة الإدارية بعدم قبول الفصل في مشروعية إجراء التحصيل من قبل قاضي الاستعجال الإداري لأنها تتعلق بالموضوع بقولها في القرار الصادر في 21 / 06 / 2006: ((مناط انعقاد قاضي المستعجلات هو توفر عنصر الاستعجال في النازلة وعدم المساس بما يمكن أن يقضى به في الجوهر.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 5671 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص71.

(2)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، عدد193، بتاريخ 01 مارس 2006، المنتقى من عمل القضاء في المنازعات الإدارية، يوليو 2010، المرجع السابق، ص112.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

إن طلب رفع الإشعار للغير الحائز هو طلب يشكل منازعة موضوعية تقتضي النظر في مدى مشروعية إجراء التحصيل المتخذ من قبل القابض وهو بذلك يخرج عن نطاق اختصاص قاضي المستعجلات لمساسه بجوهر الحق⁽¹⁾.

وعليه يتضح من خلال هذه التطبيقات القضائية السابقة الذكر مبدأ عدم المساس بالموضوع أن قاضي الأمور المستعجلة عندما يبت في مسألة مستعجلة يكون مقيدا حتى يكون حكمه استعجاليا ومؤقتا بعدم البت في أصل الحق، أي بأن لا يفصل في جوهر الدعوى، فهو يكتفي بالنظر فيها بشكل عرضي وبالقدر الذي يفيد في تكوين قناعته وإدراك مدى توافر عنصر الاستعجال والخطر المحدق، لكنه يبقى في حدود نطاق تكوين القناعة وهذا الإدراك دون أن يخطو خطوة أخرى في سبيل التصدي لجوهر الدعوى وموضوعها، بل يجب عليه ترك ذلك لقاضي الموضوع المختص وحده بالنظر في أصل الحق والحكم في جوهر الدعوى، كما تمتد سلطة قاضي الاستعجال في المادة الجبائية حين تطبيقه لشرط عدم المساس بجوهر الحق فلا يكتفي بالتمحيص في مدى توفره فحسب بل يمتد أيضا إلى مراقبة طبيعة الإجراء انطلاقا من خصوصية النزاع الجبائي وفيما إذا كان من الإجراءات التي من شأنها الإضرار بالمدين المدعي أم أنه لا يرتب أي أثر.

فلا يقصد بعدم المساس بأصل الحق عدم إلحاق ضرر ما بأحد الطرفين بل إن الضرر قد يكون محتملا بل قد لا يقبل علاجاً أو إصلاحاً لأن ولاية الفصل في الأمور المستعجلة هي ولاية قضائية في أساسها، وحين يباشرها القضاء الشامل في حالة الاستعجال وإن كان لا يفصل في أصل الحق إلا أنه يحميه مؤقتاً، متى تحسس من تقديره لعناصر النزاع أن أحد الطرفين هو الأولى بالحماية فينشئ بينهما مركزاً قانونياً

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 532، بتاريخ 21 جوان 2006، قضاء المجلس الأعلى، العدد 67، المرجع السابق، ص 296.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

يسمح بتحمل المواعيد والإجراءات التي يقتضيها الفصل في الموضوع⁽¹⁾، فلا يتمتع القاضي عن البحث في الحقوق المتنازع عليها ومدى أثارها بل له في ذلك سلطة تقديرية مطلقة، وإنما هو مقيد بألا يقرر إلا حولا وقتية لتحفظ تلك الحقوق حتى يفصل فيها موضوعا حتى ولو ترتب على تلك الحلول إلحاق ضرر ما بأحد الطرفين، أي أن الحلول الوقتية التي تحمي صاحب الطلب المستعجل قد تحدث ضررا للخصم الآخر على ألا تؤدي إلى التأثير في موضوع الدعوى فليس للمحكمة أن تبني حكمها المؤقت على اعتبارات تتصل بأصل الحق.

فإذا توافر الاستعجال وكان الطلب وقتيا اختص قاضي الاستعجال بالفصل ولو كان من شأن الأمر الإضرار بمراكز أحد الخصوم ودون أن يعتبر هذا خروجا على قاعدة عدم المساس بأصل الحق، والقول بغير ذلك معناه أن يصبح اختصاص قاضي الأمور المستعجلة متصورا في حدود ضيقة لا تتعدى مجرد التوفيق بين الحقوق المتنازع فيها توفيقا أقرب إلى الصلح منه إلى الفصل في الدعوى.

ومما تقدم يتبين أنه لا يجب على قاضي الاستعجال في منازعات الضرائب المباشرة أن يعدو الظاهر توصلا إلى القضاء في الإجراء الوقتي المطلوب وبذلك لن يتجاوز أمرين اثنين:

- الأول: تقصي الوقائع المعروضة من ظاهر المستندات.

- الثاني: الاحتراس من أن يؤثر حكمه الوقتي في أصل الحق المتنازع عليه.

الفرع الثاني: الشروط الخاصة لدعوى الاستعجال في منازعات الضرائب المباشرة:

إن قبول دعوى الاستعجال في المادة الجبائية لا يتحقق إلا بتوافر شرطي الاستعجال وعدم المساس بأصل الحق، بل لابد من تحقق شروط أخرى وهي ترتبط بالطبيعة الإدارية لهذه الدعوى وكذا من ذاتية

(1) - محمد الأعرج، النظر في الطلبات المستعجلة والفصل فيها، المساطر الاستعجالية في المنازعات الإدارية، أشغال اليوم الدراسي بتاريخ 25 فبراير 2005، بالرباط، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 50، 2005، ص37.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

المنازعة الضريبية، وتتمثل هذه الشروط في كل من ضرورة رفع دعوى في الموضوع مع ضرورة تقديم الضمانات الكافية للاستفادة من هذه الدعوى.

فقد نص مجلس الدولة على ضرورة توافر هذان الشرطين لقبول دعوى الاستعجال في المادة الجبائية، ففي قراره الصادر بتاريخ 2005/05/17 نص على ما يلي: «لكن ما ينبغي إثارته في هذا القرار هو إلزامية إتباع الإجراءات الشكلية بالأخص الشكوى التي تقدم أمام المدير الولائي للضرائب خلال شهر من تاريخ تبليغ قرار الحجز، ففي قضية الحال لم يحترم هذا الإجراء وبالتالي يستوجب إلغاء القرار القضائي والتصدي من جديد بعدم قبول الدعوى شكلا، هذا ما بررته المادة 398 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا يمكن توقيف تنفيذ الحجز ما لم يقدم المكلف بالضريبة الضمانات الكافية وأن تطرح الدعوى أمام قاضي الإلغاء»⁽¹⁾، وهو ما سيتم التطرق له من خلال ما يأتي:

الفقرة الأولى: شرط رفع دعوى في الموضوع:

يتميز الأمر الاستعجالي بطابعه الوقتي فهو لا يحوز على حجية الشيء المقضي فيه فحجيته تنتهي بمجرد صدور قرار فاصل في دعوى الموضوع⁽²⁾، كأن يصدر أمرا استعجاليا يقضي بوقف الحجز ويصدر قرارا في الموضوع ينص على عدم مشروعية إجراءات الحجز، فهنا يكون الحجز غير مشروع، أو أن يتم الحجز وفقا للقانون ولكن النزاع في الموضوع يتعلق بصحة فرض الضريبة ويصدر قرارا يقضي بصحتها، ففي هذه الحالة يتوقف تنفيذ الأمر الاستعجالي، لذلك فإن أغلب التشريعات تضع هذا الشرط الخاص

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 217487 المؤرخ في 17 ماي 2005، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص57.

(2)- حمدي باشا عمر، مبادئ الاجتهاد القضائي في مادة الإجراءات المدنية، دار هومة، الجزائر، 2004، ص71.
- د. محمد براهيم، المرجع السابق، ص52.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

بضرورة رفع دعوى في الموضوع قبل رفع طلب الاستعجال، وهو ما أكدته المشرع الجزائري بموجب المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بقولها: «عندما يتعلق الأمر بقرار إداري ولو بالرفض ويكون موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي، يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك ومتى ظهر له من التحقيق...».

وقد أكد القضاء الإداري في الجزائر على هذا الشرط في العديد من الأحكام ففي قرار لمجلس الدولة بتاريخ 2002/10/15 قضى بعدم قبول دعوى الاستعجال التي رفعها المكلف بالضريبة لرفع الحجز على أمواله لغياب طعن أمام قضاء الموضوع بقوله: «حيث أن المكلف بالضريبة رفع طعنا أمام الغرفة الإدارية - القسم الاستعجالي - لدى مجلس البلدية من أجل إلغاء إشعار الحجز فأصدرت الغرفة قرارا بعدم الاختصاص. حيث رفع المكلف بالضريبة دعوى أمام الغرفة الإدارية - قاضي الموضوع - مطالبا برفع الحجز المضروب على المبلغ الموجود لدى أمين الخزينة العمومية بحجة أنه قدم تظلما إلى إدارة الضرائب ولم تحجب عنه وأنه قبل الإجابة تم حجز ما للمدين لدى الغير ووضع المبلغ في الخزينة العمومية، حيث أن رفع الحجز المضروب على المكلف بالضريبة كان يجب أن يكون مؤقتا وتحفظيا وأنه في هذه الحالة كان يجب أن يثبت المكلف بالضريبة أن المبلغ المطلوب دفعه أو إجراءات فرض الضريبة هي موضوع نزاع مطروح أمام القضاء.»

وأنه في حالة عدم وجود نزاع قضائي حول صحة الضريبة فإن القضاء يرفع الحجز أمام قاضي الموضوع بدون مناقشة صحة فرض الضريبة مخالف للقانون، بحيث أن القرار المستأنف تضمن أسباب رفع الحجز كون أن المكلف بالضريبة قد تظلم أمام الجهة الإدارية واعتبر أن هذا الإجراء يوقف الدين الجبائي، بينما أحكام المادة 398 من قانون الضرائب تقضي في جميع الحالات أن الاعتراض على صحة الضريبة

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

يكون أمام القضاء المختص وأنه في حالة ما إذا طرح النزاع أمام القضاء المختص في هذه الحالة وحدها يمكن وقف تنفيذ الحجز إلى غاية فصل قاضي الموضوع في النزاع غير أنه بالرجوع إلى ملف الاستئناف والدعوى فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح أمام قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة وفي هذه الحالة لا يمكن توقيف تسديد الدين الجبائي مما يستوجب القضاء بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة»⁽¹⁾.

أما فيما يخص المشرع المغربي فقد نص على هذا الشرط ضمن المادة 24 من قانون المحاكم الإدارية، غير أن الاجتهاد القضائي في المادة الإدارية في المغرب يعمل على تطبيق هذا الشرط بشكل مرن خلافا لنظيره الجزائري، حيث يمنح للمكلف بالضريبة الذي لم يسلك طريق قضاء الموضوع أولا أجلا لتدارك هذا الشرط خلال أجل معين بفواته يلغى الأمر الاستعجالي وهو ما قضت به الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها الصادر بتاريخ 2002/04/25: «... ومن جهة ثالثة حيث أن الإجراء الوقتي الاستعجالي يجب أن يكون مرتبطا برفع المنازعة أمام قاضي الموضوع وأن من حق الإدارة المستأنفة أن تتمسك بأنه يجب تحديد أجل معين للمحجوز عليه كي يرفع دعواه أمام قاضي الموضوع ولاشيء بالملف يدل على إتمام ذلك والحالة أن الأمر المستأنف صدر منذ 2001/09/25.

ولهذه الأسباب؛

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 005543 المؤرخ في 15 أكتوبر 2002، د. فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص56.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

قضى المجلس الأعلى بتأييد الأمر المستأنف مبدئياً مع تعديله بتحديد أجل للمدعي المستأنف عليه ليرفع دعواه أمام قضاء الموضوع مدته 15 يوماً من تاريخ النطق بهذا القرار تحت طائلة اعتبار الأمر بإيقاف التنفيذ لاغياً⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: شرط تقديم الضمانات:

كما سبق القول أوجب المشرع على المكلف بالضريبة تقديم ضمانات كافية لرفع دعوى استعجالية تكون كافية لتحصيل دينه الضريبي ويتم عرضها أما القابض المختص إقليمياً والذي يملك صلاحية تقدير مدى كفايتها ويتخذ بشأنها قراراً بالرفض أو بالقبول، وعليه لا يمكن عرض هذه الضمانات لأول مرة أمام القضاء وإلا اعتبرت دعوى الاستعجال لاغية وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08: «حيث أن المستأنف يهدف من دعواه إلى وقف تنفيذ سند تحصيل الضريبة.

حيث بالرجوع إلى الملف لا يظهر بأن المستأنف عليه عرض على الإدارة الضمانات المذكورة حتى تقوم هي بتقديرها فتقبلها أو ترفضها بينما يظهر بأنه عرضها أمام القاضي الاستعجالي للدرجة الأولى حسب ما هو ظاهر من الأمر زيادة على أن الضمانات التي تعرض على الإدارة يجب أن تقدم لها حتى لا يتصرف فيها المستأنف عليه وإلا فلا يمكن اعتبارها كضمان تسديد الدين.

حيث بناء على ذلك إن قاضي الدرجة الأولى يكون قد أخطأ عندما استجاب لطلب المستأنف عليه مما يتعين عليه إلغاء الأمر المستأنف والفصل من جديد برفض الطلب الأصلي للمستأنف عليه⁽²⁾.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 285 المؤرخ في 25 أبريل 2002، يونس معاطا، المرجع السابق، ص194.

(2)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، 022919، المؤرخ في 08 مارس 2005، د. كوسة فضيل، منازعات التحصيل

الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص77، 78.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

فعلى الرغم من أهمية هذا الشرط لكونه يؤمن حقوق الخزينة العامة، إلا أنه في نفس الوقت يعد شرطاً ثقيلاً على المكلف بالضريبة إذا كان النزاع معروضا أمام قاضي الاستعجال، طالما لا يمس بأصل الحق ولا يفصل في الموضوع بل هو مجرد إجراء وقتي لا يستلزم تقديم ضمانات للإدارة التي تملك وسائل خاصة تحفظ بها أموال الخزينة العامة دون الحاجة لتدخل القضاء كالحجز المباشر.

وعليه يمكن القول بأن هذا الشرط لا يشكل ضماناً وحماية قانونية للمكلف بالضريبة بقدر ما يشكل عائقاً يعرقل طريق المكلف بالضريبة في الاستفادة من قضاء الاستعجال، ولذلك نجد أن المشرع المغربي وكذا القضاء الإداري يعملان على تطبيق هذا الشرط بشكل مرن إذ لا يستلزم تقديم الضمانات في كل الحالات، فقد دأب قضاء الاستعجال في الميدان الجبائي إلى استبعاد تطبيق مقتضيات الفصلين 117 و118 من مدونة تحصيل الديون العمومية المتعلقة بتقديم الضمانة بالنسبة لشخص يذكر صفة المكلف بالضريبة باعتباره ينازع في أساسها لا في تحصيلها⁽¹⁾.

وقد كرس المجلس الأعلى هذا الاتجاه في العديد من قراراته ففي 1996/07/04 صدر عن غرفته الإدارية القرار التالي: «حيث أنه يتبين إذا كان قد وضع المشرع قاعدة وجوب أداء الضريبة رغم كل طعن قضائي، فقد نص في فقرته الثانية على أنه مع ذلك، إذا كان الشخص الذي فرضت عليه الضريبة ينازع إما في أساس فرضها أو في قيمتها فيمكن تأجيل أداء جزء من الضريبة المتنازع عليه بالشروط التي حددها الفصل المذكور لتأجيل الأداء، ومن بينها تقديم كفالة لضمان الأداء، وعملاً بمفهوم المخالفة فإذا كانت المنازعة جدية وشاملة لمبلغ الضريبة كله، ولا تقتصر على جزء منه، فيبقى إيقاف التنفيذ خاضعاً للقواعد العامة التي تخول القضاء سلطة إيقاف تنفيذ الأداء إما بكفالة أو دونها حسب ظروف كل نازلة، فكان قاضي

(1) - محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليل، المرجع السابق، ص128.

- العربي كزراح، المرجع السابق، ص366.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

المستعجلات على صواب عندما اعتبر تقديم الكفالة ليس شرطاً لازماً لقبول طلب إيقاف التنفيذ الذي أسس على أن المطالب بالأداء لم يسبق أن مارس النشاط التجاري الذي فرضت من أجله الضريبة ولا حصل على أي ترخيص وكان ظاهر الوثائق يضيفي على هذا الإدعاء صفة الجدية»⁽¹⁾.

والظاهر من هذا القرار أن القضاء الإداري بالمغرب يبرر موقفه في عدم التسديد في اشتراط الضمانة الكافية لإيقاف التنفيذ، في كون المكلف بالضريبة لا ينازع في إجراءات التحصيل وإنما في أساس فرض الضريبة، كما أن قاضي الاستعجال ملزم بتطبيق القواعد العامة الواردة ضمن الفصل 145 من قانون المسطرة المدنية إذ تعلق الأمر بإيقاف التنفيذ فيكتفي بتوافر شرطي الاستعجال وعدم المساس بأصل الحق بضمانة أو دونها، فتقدير تقديمها يخضع للقاضي الاستعجال الإداري وليس للإدارة⁽²⁾.

وهو ما أكدت عليه الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها بتاريخ 2002/04/04 أي بعد صدور مدونة تحصيل الديون العمومية الجديدة بقولها: ((حيث يعيب المستأنف الأمر المستأنف بخرق مقتضيات المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية ذلك أن المادة تنص على أنه يجب على المدينين أن يؤدوا ما بذمتهم بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى وأن إيقاف أداء الضريبة المتنازع فيها يقتضي رفع المطالبة داخل الأجال القانونية وتكون ضمانة كافية من شأنها تأمين تحصيل الضريبة المتنازع في شأنها والمستأنف عليه لم يدلي بما يفيد احترام هذه المقتضيات لذلك تعليل المحكمة مخالفاً للقانون.

لكن حيث أن مقتضيات المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية تتعلق بطلبات تأجيل الأداء الموجهة للمحاسب المكلف بالتحصيل أما طلبات إيقاف التنفيذ الموجهة لقاضي المستعجلات فإنها تخضع

(1)- قرار الغرفة المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 536، المؤرخ في 04 جويلية 1996، يونس معاطا، المرجع السابق، ص145.

(2)- يونس معاطا، المرجع السابق، ص146.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

للقواعد العامة للاستعجال وخاصة مقتضيات الفصل 145 من قانون المسطرة المدنية الذي يأمر بإيقاف التنفيذ كلما توفر في الطلب عنصر الاستعجال وعدم المساس بأصل الحق وذلك بضمانة أو دونها كما هو الشأن في نازلة الحال ويبقى ما أثير دون أساس ويكون الأمر المستأنف واجب التأكيد⁽¹⁾.

فمن خلال هذا القرار يتضح أن القضاء الإداري يفرق بين حالتين لتطبيق شرط تقديم الضمانة وهما:

- الحالة الأولى المرتبطة بطلب تأجيل الأداء الذي يتم تقديمه أمام المحاسب القائم بعملية التحصيل ويلزم المكلف فيها بتقديم الضمانات الكافية للاستجابة لطلبه طبقا للمادة 117 السابق ذكرها.

- الحالة الثانية وفيها يرفع المكلف بالضريبة طلبا يتضمن إيقاف التنفيذ ويوجه لقضاء الاستعجال، ويخضع هذا الطلب لأحكام المادة 145 من قانون المسطرة المدنية أي ضرورة أن يتوافر الطلب على شرطي الاستعجال وعدم المساس بأصل الحق.

ومع ذلك فيبقى شرط تقديم ضمانات كافية ضروري في قبول دعوى الاستعجال لما يوفره من ضمان لأموال الخزينة العامة، فقد تأخذ دعوى الموضوع وقتا طويلا للفصل فيها بما قد يمكن المكلف بالضريبة من التصرف في أمواله أو حتى افتعال حالة إفساره للتهرب من أداء ما عليه من دين ضريبي نتيجة استفادته من أمر الإيقاف دون ضمان، كما أن هذه الشرط لا يؤثر سلبا على الحقوق المالية للمكلف بالضريبة طالما كانت الأموال التي يضعها كضمان ستبقى محفوظة ويمكن له استرجاعها إذا استفاد من الحكم الصادر لصالحه وثبت خطأ إدارة الضرائب.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 241 ، المؤرخ في 04 أبريل 2002، نفس المرجع، ص146.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

الفقرة الثالثة: شرط الجدية في المنازعة:

زاد بعض الفقه والقضاء الإداري في المغرب شرطا آخر وهو جدية المنازعة والذي يعني أن يؤسس المدعي دعواه على أسباب قوية توحى لأول وهلة باحتمال إلغاء القرار المطلوب وقف تنفيذه وألا يكون المقصود من الطلب مجرد عرقلة للنشاط الإداري⁽¹⁾؛ أي أن هناك احتمال كبير بناءا على الوسائل المقدمة لإلغاء الدين الضريبي موضوع المنازعة أو على الأقل إلغاء الجزء موضوع المطالبة بوقف التنفيذ.

وبذات الموقف أخذت المحكمة الإدارية بفاس في تعريفها لشرط جدية المنازعة بموجب الأمر المؤرخ في 2004/05/19: ((يقصد بجدية السبب المنازعة الجدية في مبدأ الإخضاع للضريبة أو في مسطرة فرض الضريبة الآيلة بحسب الظاهر إلى ترجيح إلغاء تلك الضريبة))⁽²⁾.

أما الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى فقد بينت المقصود بهذا الشرط في قرارها الصادر بتاريخ 2002/01/03 بقولها: ((حيث أن الاجتهاد القضائي الذي كرسته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قد استقر على أن جدية المنازعة تتجلى إما في منازعة الملزم إما في صفته كخاضع للضريبة أو في قانونية تأسيس فرض تلك الضريبة، وأنه بالرجوع إلى ظاهر أوراق الملف يتبين أن المستأنفة تستكثر تقديرات الإدارة الجبائية المطالب بها ولا تتنازع بصورة جدية في صفتها كملزمة بالضريبة أو في مسطرة فرضها فكان ما أثير بدون

(1)- محمد الأعرج، المداخلة السابقة، ص 29.

(2)- المحكمة الإدارية بفاس، الأمر الاستعجالي، رقم 17، بتاريخ 19 ماي 2004، مجلة والقانون الاقتصاد، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، العدد 24، ديسمبر 2009، ص 114.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

أساس⁽¹⁾، وبذلك تقضي الغرفة الإدارية بعدم قبول طلب وقف التنفيذ إذا كان أصل الدعوى يتعلق بمغالاة في تحديد الضريبة.

وما تجدر الإشارة إليه أن مواقف القضاء الإداري بالمغرب أتت متباينة بشأن تطبيق هذا الشرط إذ يقضى تارة بإيقاف تنفيذ إجراءات المتابعة بدعوى وجود منازعة جديدة، كما يمتنع تارة أخرى عن الأمر بوقف التنفيذ بدعوى عدم قيام المدين بتقديم إحدى الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁽²⁾ كما سبق بيانه في الفقرة الثانية، والأكثر من ذلك أن هذا الشرط لم يتطرق له المشرع المغربي في المنظومة الجبائية ولا في قانون المحاكم الإدارية ولا حتى في قانون المسطرة المدنية بما جعلنا نتساءل عن الأساس القانوني الذي اعتمده القضاء الإداري في إقراره لهذا الشرط؟

ويذهب قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى إلى أبعد من ذلك حينما أقر بأهمية شرط الجدية في المنازعة واعتبرها شرطا ضروريا لإيقاف التنفيذ، بتخلفه لا يمكن للقاضي الأمر به حتى إذا تحقق شرطي الاستعجال و رفع دعوى في الموضوع ودون المساس بأصل الحق إذ لا تكفي وحدها للأمر بالإيقاف وهو ما يفهم من قرار الغرفة الإدارية الصادر بتاريخ 2002/04/25 بقولها: ((حيث يتمسك المستأنف بالأمر الاستعجالي لم يكن على صواب عندما استجاب لطلب المدعي لما في ذلك من خرق لمقتضيات الفصلين 117 و 118 من القانون رقم 97/15 وأن يشكل ضررا بليغا للخرينة العامة ويشجع على التماطل عن طريق التمسك بدفوعات مصطنعة وأن هذه المقتضيات تعد من النظام العام وكان على المحكمة أن تثيرها من تلقاء

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 10، بتاريخ 03 يناير 2002، عبد الرحيم بشكار، إيقاف الدين الضريبي في المنازعة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية العلوم الاقتصادية والقانونية والاجتماعية، جامعة السويسي الرباط، 2008/2007، ص 88.

(2)- محمد النجاري، ((تساؤلات حول اختصاص المحكمة الإدارية في مسطرة تحصيل الضرائب على ضوء المدونة الجديدة))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 37، 2001، ص 17.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

نفسها وأن التعليل الذي اعتمده المحكمة هو تعليل ناقص باعتبار أن إيقاف التنفيذ يعد مساسا بما أوكله المشرع للخزينة العامة من تحصيل الموارد المالية داخل الآجال المحددة لها وأنه كان على المحكمة أن تتأكد أولا من جدية المنازعة باعتبارها مناط اختصاص وأنه لا يكفي القول أنه من شأن مواصلة التنفيذ القرار وقوع ضرر يتعذر تداركها بل يجب أن تستند أسباب الطعن على مبررات جدية.

حيث أنه لا يكفي مجرد تقديم دعوى في مشروعية الضريبة المفروضة لطلب إيقاف تنفيذ الأداء بدون كفالة وإنما يجب أن تتوفر في الطلب إضافة إلى ركن الاستعجال وجود أسباب جدية لتبرير طلب إيقاف التنفيذ من خلال المنازعة في الدين الضريبي ككل وأن القاضي الاستعجالي حينما اعتمد على ركن الاستعجال بمفرده لتبرير إيقاف تنفيذ الدين الضريبي على الرغم من انتفاء جدية المنازعة لم يجعل لقضائه أساسا قانونيا⁽¹⁾.

انطلاقا من هذا القرار يمكن تحديد الشروط التي يعتمد عليها القضاء الإداري في وقف تنفيذ تحصيل الضرائب المباشرة كمايلي:

- أولا ضرورة أن يتحقق في الطلب شرط الجدية في المنازعة.
- أن الطلب يستدعي اتخاذ تدابير وقتية لتفادي الضرر الذي يصعب تداركه.
- أن يرفع الطاعن دعوى في الموضوع إما قبل رفع لطلب وقف التنفيذ وإلا منح أجلا لاستدراك ذلك في آجال معقولة.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 287، المؤرخ في 25 أفريل 2002، عبد الرحيم بشكار، الرسالة السابقة، ص 105.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

ومن الأمثلة التطبيقية التي يأخذ بها قضاء المحاكم الإدارية والغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بالمغرب

فيما يخص وسائل المنازعة الجدية المثارة حول شرعية الضريبة مايلي⁽¹⁾:

- مزاوله المدين في صفته كملزم⁽²⁾.
- توقف المكلف بالضريبة على مزاوله النشاط المفروض عليه الضريبة خلال الفترة محل النزاع.
- عدم مزاوله المكلف للنشاط المفروض عليه الضريبة أصلاً أو عدم تملكه لأي عقار ومع ذلك توصل بضريبة على الأرباح العقارية.
- توفره على شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي من الضريبة.
- إثارة التقادم الضريبي سواء ما تعلق منه بالوعاء أو التحصيل⁽³⁾.
- أو مثلاً صدور حكم قضائي ابتدائي يقضي بإلغاء الضريبة لم يصبح نهائياً بعد بسبب استئنافه من طرف إدارة الضرائب.

ومن خلال الأمثلة التي سبق عرضها يتبين أن القضاء الإداري بالمغرب يعفي الطاعن من تقديم الضمانات الكافية وفقاً للمادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية إذا تعلق الأمر بإحدى الحالات التطبيقية التي سبق ذكرها، وفي ذات الوقت يلزم الطاعن بإثبات جدية المنازعة بالتأكيد على أن الضريبة محل التحصيل آيلة للزوال لأحد الأسباب التي تثبت عدم مشروعيتها أي أن أمر إلغائها ظاهر لا جدال فيه،

(1)- سلوى الفاسي الفهري، إيقاف التنفيذ في استخلاص الدين الضريبي أمام القضاء المستعجل، الندوة الجهوية السادسة،

الذكرى الخمسون من العمل القضائي بالمجلس الأعلى، الرباط 11/10 ماي 2007، ص 375.

(2)- أمر رئيس المحكمة الإدارية بمراكش، رقم 21، بتاريخ 25 سبتمبر 2001: ((وحيث أن الطالب ينازع أصلاً في سبب الدين الذي بموجبه تم إيقاف الحجز على أمواله ومنازعه في صفته كمدين للجهة الحاجزة مما قدرنا معه الاستجابة لطلب إيقاف هذه الإجراءات بغض النظر عن أية ضمانات))، عبد الرحيم بشكار، الرسالة السابقة، ص 90.

(3)- وفي نفس المنحى ذهب أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس الصادر في 19 ماي 2004 السابق الذكر بعد أن تبين لها من ظاهر الأوراق الملف أن حق الإدارة الجبائية في تأسيسها قد طاله التقادم الرباعي المنصوص عليه بالفصل 84 من القانون 30/85 معتبرة ذلك من قبيل المنازعة الجدية التي تبرر الاستجابة لطلب إيقاف التنفيذ.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

أما إذا كان الأمر على خلاف ذلك بأن يكون محل الطعن في الموضوع يتعلق بسوء في تقدير الضريبة أي أنه ينازع في مبلغ الضريبة وطريقة احتسابها فإنه يطالب بتقديم الضمانات القانونية.

وهو ما أقرته الغرفة الإدارية في قرارها الصادر بتاريخ 2003/04/24 بقولها: ((...لكن حيث أنه بالرجوع إلى نص المادة 117 من مدونة التحصيل المحتج بها يتبين أن الطلب الذي يستلزم تقديم الكفالة هو طلب وقف الأداء المتعلق بجزء من الضريبة المذكورة في حين أن الطلب المعروض يتعلق بإيقاف إجراءات التنفيذ بشأن الضريبة منازع فيها كلياً بناءً على طلب إيقاف التنفيذ ينازع في صفته كملزم ولا يتعلق الطلب بمجرد إيقاف الأداء ولا محل في هذه الحالة للتمسك بأن طلب إيقاف التنفيذ يخضع لمقتضيات المادة 117 المحتج به مما يجعل ما أثير دون أساس⁽¹⁾)).

وقد ذكرت المحاكم الإدارية هذا الشرط في العديد من قراراتها وسابقتها في ذلك الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى، فهم ينطلقون من فكرة هي أن سلطة وقف تنفيذ القرارات الإدارية مشتقة من سلطة استثنائية مردها إلى الرقابة القانونية التي يسلطها القضاء الإداري على القرار على أساس وزنه بميزان القانون وزنا مناطه مبدأ المشروعية، فلا يقضي بوقف القرار الإداري إلا إذا تبين حسب الظاهر من الأوراق ومع عدم المساس بأصل الحق عند الفصل فيه، أن طلب وقف التنفيذ يقوم على ركنين⁽²⁾:

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 272، بتاريخ 24 أبريل 2003، مجلة المعيار، عدد 36، 2006، ص 119، 118.

(2)- أصدرت المحكمة الإدارية بمكناس حكماً صرحته فيه بتبني هذين الشرطين معاً بقولها: ((إن طلب وقف التنفيذ يقوم على ركنين الأول قيام الاستعجال بأن كان يترتب على التنفيذ نتائج يتعذر تداركها، والثاني يتصل بمبدأ المشروعية، بأن يكون ادعاء الطالب في هذا الشأن قائماً بحسب الظاهر على أسباب جديدة، إن نظام وقف التنفيذ نظام استثنائي يجوز للمحكمة أن تلجأ إليه في أحوال استثنائية بصريح المادة 24 من قانون 41/90 وذلك عندما يتوافر في النازلة عنصران جوهريان اثنان هما عنصر الجدية والاستعجال))، حكم عدد 22، بتاريخ 21 مارس 1996، محمد الأعرج، المداخلة السابقة، ص 30.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

- الأول قيام الاستعجال، بأن يترتب على تنفيذ القرار نتائج أو أضرار يتعذر تداركها وذلك من خلال التحقيق في طبيعة الضرر ومداه.

- الثاني يتصل بمبدأ المشروعية، أن يكون إيداع الطالب في هذا الشأن قائماً على أسباب جدية. ففي قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 15/10/1998 قضى بمايلي: ((وحيث تبعا لطبيعة الإجراءات المتعلقة بوقف التنفيذ والذي يعتمد بالدرجة الأولى على توفر عنصر الجدية فقد قدر المجلس الأعلى في ظروف النزاع وملابساته أن هناك ما يبرر طلب إيقاف التنفيذ مما يتعين معه إلغاء الحكم المستأنف والاستجابة للطلب))⁽¹⁾.

أي أن القضاء الإداري في المغرب يقيس جدية أسباب وقف التنفيذ بمدى نصيب دعوى الموضوع ذاتها من احتمالات الكسب بسند من هذه الأسباب، وعليه يجب أن يكون مجال منح وقف التنفيذ جد ضعيف بسبب جدية المنازعة وهو مفهوم من الصعب تحديده بدقة وتعرضه مجموعة من الإشكالات:

- أن البت في طلبات إيقاف التنفيذ تعرض أمام قاضي الاستعجال الذي يصعب عليه البت في موضوع الدين الضريبي ليتبين جدية المنازعة لأنه مطالب بالألا ينظر في أصل الحق.
- أن غالبية الطالبات توجه ضد الخازن العام وهو أمر منطقي مادامت الخزينة العامة هي المكلفة بعملية الاستخلاص، في حين أن مناقشة موضوع الدين الضريبي يدخل في اختصاص مديرية الضرائب، وبالتالي فإن التأكد من وجود شرط جدية المنازعة يفترض إدخال المديرية باعتبارها صاحبة الاختصاص لتتوير المحكمة حول أسباب التضريب وهو أمر كذلك يدخل في اختصاص قضاء الموضوع، وإن كان العمل القضائي المغربي يقضي أحيانا بانعدام المصلحة فيما تعلق بالمدير العام للضرائب في الدفاع عن الدعوى بسبب أن طلب يتعلق بوقف تنفيذ إجراءات الاستخلاص⁽²⁾.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 957، بتاريخ 15 أكتوبر 1998، عثمان حادك، الرسالة السابقة، ص 179.

(2)- عبد الرحمن أبليل، الأوامر القضائية المتعلقة بوقف تنفيذ التحصيل الجبري للديون الضريبية، الندوة الجهوية السادسة للمجلس الأعلى، خمسون سنة من العمل القضائي، الرباط يومي 10/11/2007، ص 449.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

- الكثير من قضايا إيقاف التنفيذ ترفع أمام قضاء الاستعجال وهي تناقش موضوع الدعوى بوسائل تخص جوهرها كمدى احترام الإجراءات ، فدعوى في موضوع الضريبة ودعوى لإيقاف تنفيذها في نفس الأسباب اعتمدت فقط على عنصر جدية المنازعة في الحكم. وعليه يكفي رفع دعوى في الموضوع للتأكد من جدية النزاع طالما أنه من الصعب إثبات جدية المنازعة بمنأى عن البحث في موضوعها وهو أمر يتعارض مع شرط عدم المساس بأصل الحق لذلك فقد أكد الأستاذ عثمان حادك بأن القضاء المغربي يعتبر أن مجرد تقديم دعوى في الموضوع كاف للقول بتوافر عنصر الجدية في المنازعة ومثلها القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2006/06/21 السابق الذكر⁽¹⁾.

وخلاصة القول يبقى تأجيل أو إيقاف التنفيذ مستحقا وعادلا في بعض الحالات بالنسبة للأشخاص والمقاولات متى ثبت أنهم مطالبين بديون ضريبية تفتقد إلى السند القانوني أو مر عليها أمد التقادم القانوني أو تحوم شكوك حول مشروعيتها.

لكن في مقابل ذلك يجب أن لا يكون هذا التأجيل منحة مجانية ومكافأة للذين يسعون إلى عرقلة تحصيل ديون الخزينة العامة تسعى إلى تحقيق المصلحة العامة للمواطنين وإشباع حاجيات الأفراد والجماعات في الميادين الاجتماعية والثقافية والاقتصادية هي غايات لا شك في أن جميع مكونات الإدارة تسعى إلى تحقيقها بما يخدم العام.

(1)- عثمان حادك، الرسالة السابقة، ص 179.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

المطلب الثاني:

حالات تدخل قضاء الاستعجال في منازعات التحصيل

الفرع الأول: تطبيقات قضاء الاستعجال الإداري في الجزائر:

الفقرة الأولى: في مجال منازعات التحصيل الجبري:

أولاً: الغلق المؤقت للمحلات:

منح المشرع لإدارة الضرائب صلاحية اتخاذ إجراءات استثنائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة بموجب قانون المالية لسنة 1998 في المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾ فلها سلطة الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة في الحالة التي يتعذر فيها التحصيل بالطرق الإدارية، ويتم بموجب اقتراح من قابض الضرائب القائم على متابعة التحصيل الذي يقدمه لمدير الضرائب بالولاية وبدوره يصدر قرار الغلق، وبالتالي حرمانه من الانتفاع المؤقت من المحل على ألا تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر، ويبلغ قرار الغلق للمكلف بالضريبة المعني، فإذا لم يبادر إلى التحرر من دينه

(1)- نقلت أحكامها للمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2002 المادة 200.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

أو اكتتاب سجلا للاستحقاقات خلال عشرة (10) أيام من تاريخ التبليغ، يتم تنفيذ القرار بواسطة المحضر القضائي والعون المتابع للتنفيذ⁽¹⁾.

وفي مقابل ذلك منح المشرع للمكلف بالضريبة الذي صدر في شأنه قرار الغلق تقديم طعن أمام القضاء الإداري بموجب المادة 196 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك عن طريق رفع دعوى أمام قاضي الاستعجال الإداري يطلب فيها رفع اليد، ولكن من جهة أخرى يقضي في نفس المادة بأن هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت، ولكن ما الفائدة من إقرار الحق في الطعن الاستعجالي إذا كان لا يرتب توقيف التنفيذ؟

(1)- نصت المادة 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: "...وفي حالة التعدي أو الاستيلاء أو الغلق الإداري يمكن أيضا لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه" ويقصد به الغلق الصادر عن الإدارة للمحلات التجارية أو المهنية مثل المقاهي والمطاعم أو الورشات والمخازن... وغيرها، وهذه الحالة أضيفت لأول مرة بموجب القانون رقم 05/01 المؤرخ في 22 ماي 2001، ويتم فيها وضع حد للقرارات الإدارية التعسفية الصادرة عن الإدارة التي تتسم بالتعدي وتختلف عن حالة الغلق في منازعات التحصيل ومن أمثلتها في القضاء الإداري ما قضت به الغرفة الإدارية بمجلس قضاء الجزائر بتاريخ 25 فيفري 2004 فجاء في الأمر الاستعجالي ما يلي: "حيث أنه بالتالي ثابت لنا أن سبب غلق المحل التجاري بموجب القرار المعاد إيقافه أصبح منعذمان وأن دفع المدعى عليه بأنه أصدر هذا القرار (غلق المحل) بناء على قرار الهدم أصبح بدون سبب وبالتبعية لا محل لغلق المطعم مادام لا يتم هدم إلا ما بني بدون رخصة.

حيث بناء على ما سبق ذكره، وتطبيقا للمبدأ القانوني الذي يجعل قاضي الاستعجال قاضي الأكيد والبديهي، فتثبت لنا أن قرار المدعى عليه يعد نوعا من التعدي، وأنه يجوز لنا اتخاذ كل التدابير اللازمة لوضع حد لهذا التعدي وفقا لنص المادة 171 مكرر فقرة 03 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

حيث أنه وبما أن دعوى المدعية جاءت في إطار قانوني يتعين لنا الاستجابة إليه لحين الفصل في دعوى الموضوع المرفوعة أمام الغرفة الإدارية الرامية إلى إلغاء هذا القرار"، لحسين بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء الاستعجال الإداري، دراسة قانونية، فقهية وقضائية مقارنة، دار هومة، الجزائر، 2007، ص 208.

- د.مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 162، 163.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

هناك من يرى أن الطعن الاستعجالي لا يكون بخصوص قرار الغلق المؤقت وإنما يكون بخصوص قرار القابض القاضي برفض اكتتاب أجل للتسديد⁽¹⁾، لأن القاضي إذا أمر بتأجيل تنفيذ قرار الغلق يكون قد خالف نصا صريحا، أما إذا أمر بمنح أجل للتسديد فإنه يكون قد أجل تنفيذ قرار الغلق، فشرط الاستعجال في هذه الحالة يتمثل في رفض القابض لطلب المكلف بالضريبة أجلا للتسديد والذي يترتب عليه دون شك غلق المحل.

غير أن هذا التفسير لا يظهر أنه منطقي لأن النص كان صريحا فقد جاء في المادة 146 فقرة 04 ما يلي: «ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا، لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت». من خلال هذا النص يتضح أن المشرع جعل موضوع الطعن الاستعجالي هو طلب رفع اليد والذي يتعلق بقرار الغلق المؤقت، أما كون الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق فيقصد به أن مجرد الطعن أمام القضاء لا يوقف تنفيذ الغلق لحين صدور الأمر الاستعجالي والذي يأمر إما برفع اليد ووقف الغلق أو رفض الدعوى، وإلا فما الجدوى إذن من إقرار حق الطعن في قرار الغلق المؤقت.

وهو ذاته الموقف الذي أكده مجلس الدولة في قراره الصادر في 19/04/1999 عند فصله في قضية مدير الضرائب لولاية وهران، وتتلخص وقائع القضية في أن المكلف بالضريبة تاجر جملة في الخضر والفواكه بوهران خضع لضريبة قدرها (22.028.654.00 دج) فرجع دعوى ضد المستأنفة منازعا في الضريبة الملقاة عليه وقبل فصل المجلس في دعوى الموضوع لولاية وهران أمر بغلق المحل التجاري مدة

(1) - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص124.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

سنة (06) أشهر بناء على المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة، وقد استجابت الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي لطلبه وأمرت بوقف تنفيذ قرار الغلق⁽¹⁾.

استأنف مدير الضرائب بالولاية هذا القرار ودفع بأن المادة 392 المذكورة أعلاه تنص على أن الطعن في قرار الغلق لا يوقف تنفيذه وأن قضاة الغرفة الإدارية بالمجلس قد خرقوا القانون حينما نصوا بوقف التنفيذ. وقد ركز مجلس الدولة في تسببيه لعدم إلغاء القرار المستأنف على ما يلي:

- أن محتوى المادة 392 المذكورة أعلاه لا يعني أنه لا يحق للجهة القضائية المختصة لأي سبب من الأسباب الجديدة الأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري في مجال غلق المحلات التجارية نتيجة للمتابعة الجنائية.
 - أن غلق المحل التجاري ما هو إلا إجراء احتياطي مؤقت وأن هذا الإجراء الذي وصفه المشرع كوسيلة من وسائل التنفيذ الجبري والإرغام لإدارة الضرائب استعماله من أجل الحصول على الحقوق المطلوب تسديدها لا يمس هو الآخر بأصل الحق.
- وعليه فحينما نص المشرع على أن الطعن في قرار الغلق لا يوقف تنفيذه لا يعني حسبه منع القاضي من إصدار أمر ذو طابع استعجالي مؤقت يقضي بوقف تنفيذ الغلق لحين الفصل في دعوى الموضوع.

ثانياً: الحجز الإداري:

يقصد بالحجز الإداري ذلك الإجراء الذي تقوم به إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستيفاء حقوقها وذلك بموجب قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، وللحجز الإداري طبيعة إجرائية يخضع فيها للقوانين الخاصة بالضرائب فإذا لم توجد فإنه يخضع للقواعد العامة⁽²⁾، بحيث تقرر إدارة الضرائب وتشرف على تنفيذه دون تدخل من القضاء إلا في حالة المنازعة فيه والعلة في ذلك مصلحة

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 190798، بتاريخ 19 أبريل 1999، غير منشور.

(2)- د. أحمد أبو الوفا، إجراءات التنفيذ، الطبعة الثانية، دون دار النشر، الإسكندرية، ص 884.

- د. محمد كامل ليلة، الحجز الإداري، ص 235.

- د. حسن علال، موجز القانون القضائي الجزائري، الجزء الثاني، المؤسسة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 52.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

الخزينة العامة وفقا للمادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى طبيعة العمل الإداري الذي تقوم به إدارة الضرائب بما يفرض عليها تنفيذ تصرفاتها مباشرة دون اللجوء إلى القضاء⁽¹⁾، ويخضع الحجز الإداري لشروط شكلية وأخرى موضوعية وهي:

1- ضرورة التبليغ المسبق للمكلف بالضريبة المتخلف عن الدفع بوجوب تسديد ما عليه من ديون، وإلا فإنه سيتم التنفيذ عليه بالحجز الإداري⁽²⁾.

2- أن يقع الحجز على منقولات أو عقارات ووضعا تحت يد الإدارة.

3- أن ينفذ الحجز على ذي صفة أي المكلف بالضريبة المدين أو ورثته.

وفي حالة تخلف أحد هذه الشروط أمكن للقاضي الإداري إبطال الحجز الذي قامت به الإدارة في إطار ممارستها لسلطتها في التنفيذ الإداري المباشر، وهذا ما قضت به الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها بتاريخ 1993/04/11 حينما قامت مديرية الضرائب لولاية بسكرة بتجميد الحسابات البنكية لأحد المكلفين بالضريبة دون إشعار مسبق مع تجاوز المدة القانونية للحجز فقام هذا الأخير برفع طعن قضائي أمام القاضي الإداري الذي ألغى قرار الحجز لأنه جاء مخالفا للقانون ولتجاوزه المدة القانونية⁽³⁾.

(1)- د. محمد كامل ليلة، المرجع السابق، ص 237.

(2)- المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3)- قرار الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، رقم 89909، بتاريخ 11 أبريل 1993، المجلة القضائية، العدد 01، 1994، ص 184 وما بعدها.

- حسين فريجة، ((التنفيذ الإداري المباشر في أحكام القضاء الإداري الجزائري))، إدارة، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، المجلد 12، العدد 01، 2002، ص 10.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

وأمام هذه السلطة المخولة للإدارة الضرائب فقد خول المشرع للمكلف بالضريبة حق المنازعات فيها، وذلك بموجب المادة 153 فقرة 03 و 04 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، والتي يفهم منها أن المشرع الجزائري قد أخضع مثل هذه المنازعات للمحكمة الإدارية أي لقضاء الموضوع، في حين بالرجوع إلى المادة 643 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾ جعلت المنازعة في الحجز وإجراءات التنفيذ تتم أمام قضاء الاستعجال المختص وهو ما استقر عليه الفقه أيضا، حينما اعتبر أن منازعات الحجز الإداري هي من اختصاص قاضي الاستعجال الإداري فله ترجع الولاية الكاملة في الفصل في الإشكالات التي تطرح بخصوص رفع الحجز أو إيقافه وبالتالي تكون بصدد دعوى استعجالية⁽³⁾.

وعليه يشترط في دعوى الاستعجال الخاصة بالحجز الإداري أن يكون الطلب وقتيا مقصورا على وقف الحجز ويكون قبل تمام تنفيذ الحجز أو رفع الحجز لحين الفصل في موضوع النزاع بعد تمام التنفيذ، أما المنازعة في مشروعية قرار الحجز الإداري فتدخل ضمن دعوى الموضوع، وهذا ما قضى به مجلس الدولة

(1)- المادة 153 فقرة 03،04 قانون الإجراءات الجبائية: "يبت رئيس المصلحة في غضون الشهر الذي حصل فيه إيداع مذكرة صاحب الطلب مقابل وصل، وإذا لم يصدر قرار في غضون شهر وإذا لم يقض القرار الصادر حاجته، يجوز لصاحب الطلب أن يرفع دعوى ضد المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية، ويجب أن يباشر هذه الدعوى التي لا توقف الدفع في شهر من انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت أو تبليغ قرار رئيس المصلحة ولا تبت المحكمة الإدارية إلا بالاطلاع على وسائل الإثبات المقدمة لرئيس المصلحة ولا يخول لأصحاب الطلب أن يقدموا غير تلك التي استظهروا بها دعما لمذكراتهم ولا يتذرعوا في طلباتهم بظروف فعلية، غير التي ورد عرضها في مذكراتهم".

(2)- المادة 643 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "إذا كان إجراء من إجراءات التنفيذ أو الحجز قابلا للإبطال يجوز للمحجوز عليه أو كل ذي مصلحة أن يطلب بدعوى إستعجالية ضد الحاجز أو بطلان المحضر القضائي الإجراء أو زوال ما يترتب عليه من آثار وذلك خلال شهر واحد من تاريخ الإجراء وإلا سقط الحق في طلب الإبطال واعتبر صحيحا.

إذا تبين للقاضي أن طلب الإبطال تعسفيا جاز الحكم عليه بغرامة مدنية لا تقل عن عشرين ألف دينار (200.000دج)".

(3)- د.نبيل إسماعيل عمر، إشكالات التنفيذ، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية، ص352.

- د.عبد الحميد الشواربي، إشكالات التنفيذ، دون دار النشر، 1998، ص219.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

في قراره الصادر بتاريخ 18 نوفمبر 2003 بقوله: «حيث أنه طبقاً لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن إدارة الضرائب ملزمة بتبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة تكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا الحجز تعسفياً يترتب بطلانه»⁽¹⁾.

ثالثاً: بيع المحجوزات:

يعد بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل ويدخل ضمن سلطات إدارة الضرائب وفقاً للمادتين 151، 152 من قانون الإجراءات الجبائية، والهدف منه هو الحصول على مبالغ تستوفي ديون الخزينة العامة الملقاة على عاتق المكلف بالضريبة، وذلك بإتباع مجموعة من الإجراءات القانونية المتمثلة فيما يلي⁽²⁾:

1- الترخيص بالبيع لقابض الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي الوالي أو من ينوب عنه، وفي حالة عدم تقديم رأيه خلال ثلاثين يوماً من إرسال الطلب يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يرخص له قانوناً لإتمام عملية البيع.

2- القيام بإجراءات الإشهار بالبيع وذلك بإلصاق الإعلانات الخاصة بالعملية متضمنة كل البيانات الضرورية وفقاً لأحكام المادة 151 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية:

- بيان اسم ولقب صاحب المال المراد بيعه والقابض المباشر للمتابعة وموطنهما.
- الرخصة التي يتصرف من خلالها القابض.
- مختلف العناصر التي تم حجزها والمراد بيعها ووضعيتها.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 009805، بتاريخ 18 نوفمبر 2003، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص33.

(2)- المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية معدل ومتمم بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2006.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

- مكان ويوم وساعة فتح المزاد، وهوية القابض الذي يباشر البيع وعنوان مكتب القباضة.

يتم إصاق هذه الإعلانات وجوبا من القابض المباشر للمتابعة على الباب الرئيسي للعمارة ومقر المجلس البلدي لتواجد المحل المحجوز وكذا محكمة دائرة اختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع، ويتم نشرها أيضا في الصحف عشرة (10) أيام قبل إتمام عملية البيع.

في مقابل ذلك يمكن للمكلف بالضريبة الذي وقع عليه الحجز الإداري ويستعرض أمواله المحجوزة للبيع أن ينازع في هذه الإجراءات عن طريق دعوى استعجالية ترفع أمام القاضي الإداري يطلب فيها رفع الحجز وتوقيف البيع لحين الفصل في الموضوع، وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره المؤرخ في 28/01/2002: «حيث أن المستأنف عليه سجل دعوى في الموضوع ضد المبلغ والقيمة الضريبية المفروضة عليه وأن القاضي لم يفصل بعد في النزاع.

حيث أن إدارة الضرائب قبل الفصل في الموضوع بصفة نهائية قامت بإجراءات الحجز على المحل. حيث أن المستأنف رفع دعوى أمام قاضي الغرفة الإدارية الفاصل في الأمور الاستعجالية ملتصقا رفع الحجز إلى غاية الفصل في الموضوع، حيث أن قاضي الاستعجال في مثل هذه الحالة مختص لأنه يأمر برفع الحجز ووقف البيع بالمزاد العلني للقاعدة التجارية إلى غاية الفصل في الموضوع لم يمس بأصل النزاع»⁽¹⁾.

وعليه تتضح خطورة بيع المحجوزات في مرحلة التحصيل لأنها تخول الإدارة التنفيذ مباشرة على أموال المكلف بالضريبة وبذلك تظهر أهمية تدخل رقابة القاضي الإداري في منازعات بيع المحجوزات خاصة إذا تمت بموجب دعوى استعجالية أمام القاضي الإداري.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 002304، بتاريخ 28 جانفي 2002، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص73، 72.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

الفقرة الثانية: منازعات إيقاف التحصيل:

منح المشرع إدارة الضرائب امتياز تحصيل ديونها عن طريق القابض المختص إقليميا بعد أن يبلغ المكلف بالضريبة المدين كما دلت عليه المادة 612 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وفي مقابل هذا الامتياز منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على هذه المتابعات أمام القاضي الإداري المختص في الأمور المستعجلة كتدبير وقتي لحين الفصل في موضوع الدعوى الضريبية.

إذ يجوز له طلب تأجيل دفع قيمة الضرائب المتنازع فيها وفقا للشروط الواردة في المادتين 72 و73 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، غير أن المشرع لم يوضح طبيعة القضاء المختص بنظر طلب التأجيل هل هو قضاء الموضوع أم قضاء الاستعجال لأنه حدد مدة أربعة أشهر لتقديم تظلم أمام مدير الضرائب بالولاية مع انتظار الرد وطرح النزاع أمام المحكمة الإدارية وليس رئيسها كما ورد في المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية، في حين أن المستقر عليه فقها وقضاء هو اعتبار هذه المنازعات من اختصاص قاضي الاستعجال الإداري الذي يملك صلاحية تقرير تأجيل أو عدم تأجيل التسديد أو التحصيل إلى غاية الفصل في الموضوع⁽²⁾.

كما يجوز للمكلف بالضريبة طلب إيقاف التسديد بالنسبة للمبالغ المتنازع فيها أمام قاضي الاستعجال الإداري بشرط أن يطلب ذلك في التظلم الذي يقدمه أمام إدارة الضرائب وفقا للمادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية فإذا لم يستجب قابض الضرائب للمكلف بالضريبة ويبرم معه اتفاق الضمان إذا ما رأى أن الضمانات المقدمة غير كافية فإنه يجوز للمكلف بالضريبة رفع دعوى استعجالية أمام قاضي الاستعجال

(1) - سبق التطرق لها بالتفصيل في الباب الأول ضمن الفصل الثاني.

(2) - د. حسين فريجة، المرجع السابق، ص113.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

الإداري على أن يودع لدى الخزينة العمومية ربع المبلغ المتنازع فيه كضمان ويرفق سند الإيداع مع العريضة وإلا رفضت دعواه شكلاً.

الفرع الثاني: تطبيقات قضاء الاستعجال الإداري في المغرب:

إن تصريح قضاء الاستعجال باختصاصه في ميدان المنازعات الضريبية لم يكن وليداً بإحداث المحاكم الإدارية، بل تمتد جذوره إلى الحماية الفرنسية على المغرب وكذا بعد الاستقلال خاصة في ظل تطبيق قانون المسطرة المدنية لسنة 1974 فإن غالبية منازعات التحصيل تتم في إطار قضاء الاستعجال وهو ما سيتم توضيحه من خلال الفقرات التالية:

الفقرة الأولى: الطلبات الرامية إلى إيقاف إجراءات حجز وبيع المنقولات:

يعتبر قضاء الاستعجال في المنازعات الضريبية أن المنقولات المحجوزة من لدن إدارة الضرائب هي ضمان كافية في حد ذاتها للوفاء بالدين وهي تعادل إحدى الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية مادامت قيمة هذه المنقولات تغطي أصل الدين وفوائده ومصاريفه⁽¹⁾.

وقد كرست المحاكم الإدارية هذا الاجتهاد في إطار تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية فجاء في الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس والذي تطالب فيه المدعية بإيقاف تنفيذ إجراءات حجز وبيع المنقولات لحملها على أداء ما فرض عليها من أرباح فنص فيه على ما يلي: «...وحيث إن الحجز في حد

(1) - الحسن سيمو، ((الإجراءات المتبعة أمام قاضي المستعجلات الإداري))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 09، ص145.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

ذاته يعتبر بمثابة ضمانة للمطالبة بإيقاف التنفيذ، تقوم مقام الضمانة المشترطة في المادتين 117 و 118 من مدونة التحصيل وهو ما استقر عليه الاجتهاد القضائي في هذا الشأن»⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: الطلبات الرامية إلى رفع الحجز التحفظي والحجز لدى الغير:

لقد جرى اجتهاد المحاكم الإدارية فيما يخص قضاء الاستعجال على أن القيام بحجز تحفظي أو حجز لدى الغير من طرف إدارة الضرائب على عقارات أو منقولات المكلف بالضريبة من أجل ضمانة إضافية هو إجراء زائد ما دامت هناك ضمانات أصلية، وهو ما قضى به قاضي الاستعجال في المادة الإدارية بمحكمة أكادير بتاريخ 03 أكتوبر 1995: «حيث أن مبلغ الضريبة موضوع المنازعة والمطالب به من طرف القباضة.

وحيث أن العارضة أدلت بضمانة صادرة عن البنك التجاري المغربي بالدار البيضاء في 1995/09/01 بمبلغ (...) درهم وأن من شأن الضمانة المذكورة تأمين استيفاء المبلغ الضريبي موضوع المنازعة الشيء الذي يتعين معه الاستجابة للطلب»، وبالفعل تم الأمر برفع التعرض الإداري على الحساب البنكي للمدعية⁽²⁾.

وفي قرار آخر صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2007/10/08 قضى برفع الحجز التحفظي على الحساب البنكي للطاعن إلى حين البت في دعوى الموضوع خاصة بعدما رفضت الإدارة الاستجابة لطلبه طالما توافر الطلب رفع الحجز على شرط الاستعجال بقولها: ((حيث يستفاد من

(1) - المحكمة الإدارية بمكناس، الأمر الاستعجالي، رقم 47/2002/1، بتاريخ 18 جوان 2002، يونس معاطا، المرجع السابق، ص 143.

(2) - أمر صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، رقم 13/95، بتاريخ 03 أكتوبر 1995، يونس معاطا، المرجع السابق، ص 144.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

أوراق الملف ومحتوى الأمر الاستعجالي المطعون فيه أنه تاريخ 2006/11/14 تقدم المدعي (المستأنف عليه)) بمقال استعجالي مفاده أن حسابه البنكي تعرض له من طرف السيد القابض في حدود مبلغ 274.275.00 درهم من قبل الضريبة العامة على الدخل علما أن هذه الضريبة محل طعن إداري من طرفه لعدم احترام الإدارة الجبائية لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة.

صدر الأمر الاستعجالي القاضي بإيقاف إجراءات التحصيل مع النفاذ المعجل إلى حين تمكين الطلب من استيفاء المسطرة الإدارية وتقديم الدعوى في الموضوع داخل أجل 120 يوما.

حيث إن من بين شروط إيقاف إجراءات التحصيل توافر عنصري الجدية والاستعجال.

والحال ما ذكر يجعل عنصر الاستعجال بدوره قائما لذا يبقى الأمر المستأنف مصادفا للصواب فيما

قضى به وواجب التأييد⁽¹⁾.

الفقرة الثالثة: الطلبات الرامية إلى إيقاف الإنذار الضريبي لبطلان إجراءاته:

يأخذ الإنذار الضريبي حيزا مهما في منازعات تحصيل الديون العمومية أمام قضاء الاستعجال فهو إجراء شكلي جوهري يترتب على تخلفه بطلان باقي الإجراءات الأخرى⁽²⁾ المتخذة في إطار التحصيل الجبري للديون الضريبية عن طريق الحجز والبيع، والإكراه البدني.

وقد تم تحديد إجراءات توجيه الإنذار ضمن مدونة تحصيل الديون العمومية فقد نصت المادة 41 منها على ضرورة انتظار ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق وعشرين (20) يوما بعد إرسال آخر

(1)- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 689، بتاريخ 80 أكتوبر 2007، مجلة المعيار، عدد 44، ديسمبر 2010، ص 347.

(2)- GYRILE (D.), FOUQUET (O.), LATOURNERIE (M.A.), PLAGNET (B.), Les Grands Arrêtes De La Jurisprudence Fiscale, édition SYREY, 1991, p.727.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

إشعار بدون صائر، حتى يلجأ المحاسب بعدها إلى تبليغ الإنذار إلى الملف والذي يتم إما عن طريق التبليغ الإداري أو بموجب البريد المضمون مع إشعار بالوصول⁽¹⁾.

ولكن السؤال المطروح يتمثل في ما مدى اعتبار قاضي الاستعجال مختص بالنظر في طلبات إيقاف الإنذار الضريبي إلى حين البت في موضوعه؟

يعد طلب إيقاف الإنذار الضريبي طلباً وقتياً لكونه محدد في الزمن وتستدعيه الضرورة كحل مؤقت يحافظ على مصالح الخصوم ولا يمس بالموضوع كما أنه يتجنب الأضرار الناتجة عن مواصلة إجراءات التنفيذ، بما يجعل المنازعة فيه بالإيقاف تدخل في اختصاص قضاء الاستعجال⁽²⁾، وعليه فإن سلطة قاضي الاستعجال تنحصر في إيقاف الإنذار دون أن تتعدى إلى فحص مدى مشروعيته لأنها تدخل في اختصاص قاضي الموضوع.

الفقرة الرابعة: الطلبات الرامية إلى التصريح بعدم صحة إجراءات الإكراه البدني:

يقصد بالإكراه البدني حبس المدين مدة معينة طبقاً لمقتضيات القانون المنظم لهذا الإجراء من أجل إجباره على أداء ما التزم به أو ألزم به قضاء⁽³⁾، ولا يلجأ إليه إلا بعد استنفاد جميع الطرق الأخرى في

(1) - إبراهيم أحطاب، ((مساطر التبليغ في المادة الجبائية))، مجلة المرافعة، عدد 11، يناير 2002، ص 33 وما بعدها.
- عبد الرحمان أبليللا، عبد الرحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مطبعة أمنية، الرباط، 2000، ص 40.

(2) - وهو ما أكده المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 817، المؤرخ في 04 أبريل 2002، بونس معاطا، المرجع السابق، ص 149.

(3) - حسن الرميلي، الإكراه البدني على ضوء التشريع المغربي والمقارن، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1997، ص 03.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

استقاء الدين الضريبي⁽¹⁾، ونظرا لخطورة هذا الإجراء لما فيه مساس بحرية المدين بالضريبة، حرص المشرع المغربي على إحاطته بعدة شروط وإجراءات وإلا كان باطلا نذكر منها⁽²⁾:

- توجيه إنذار من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل مع بقاءه دون نتيجة بعد مرور أكثر من عشرة (10) أيام.
- أن يفوق أصل الدين 8000.00 درهم ثمانية آلاف درهم.
- ألا يطبق على المدينين الذين تقل أعمارهم عن عشرون (20) سنة أو الأكثر من ستون سنة.
- ألا يشمل الأشخاص الذين ثبت عسرهم كما أنه لا يطبق في حق الزوجين معا.
- ويستثنى منه المرأة الحامل والرضع في حدود سنة من تاريخ الولادة.

وقد أقرت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى ببطلان الإكراه البدني لعدم احترام شروط وإجراءات تطبيقه في قرارها الصادر بتاريخ 2004/01/21: «عدم ثبوت احترام تدرج إجراءات التحصيل، وذلك بتبليغ الإنذار القانوني للمخاطب بالأداء قبل سلوك مسطرة الإكراه البدني تجعل إجراءات التحصيل معيبة»⁽³⁾.

أما فيما يخص الإجراءات فتتلخص في ضرورة الحصول على إذن من الرئيس المباشر للمحاسب المكلف بالتحصيل بناء على طلب يوجه عن طريق السلطة الرئاسية التي يتبعها إلى رئيس المحكمة

(1)- المادة 76 من مدونة تحصيل الديون العمومية: "إذا لم تؤد طرق التنفيذ على أموال المدين نتيجة يمكن أن تتابع التحصيل الجبري للضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى بواسطة الإكراه البدني".

- المذكرة المصلحية عدد 63 بتاريخ 1988/11/11 عن الخزينة العامة.

(2)- المواد 77، 78، 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

- عبد العزيز يونس، ((دور الإكراه البدني في تحصيل الديون الضريبية وديون الدولة الأخرى))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 19، أبريل 1997، ص 96.

(3)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 2003/2/4/785، بتاريخ 21 جانفي 2004، المنقذ من عمل القضاء في المنازعات الإدارية، يوليو 2010، المرجع السابق، ص 119.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

الابتدائية ليثبت فيه قاضي الاستعجال العادي في أجل لا يزيد عن ثلاثين يوما (30) بعد موافقة وكيل الملك، فالقاضي العادي هو الذي يحدد مدة الحبس حسب ما نصت عليه المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁽¹⁾.

وعليه يظهر بشكل واضح سلطة ونطاق تدخل القضاء العادي في مجال تطبيق الإكراه البدني ولكن بالرجوع إلى المادة 80 من مدونة التحصيل نجدتها تحيل إلى المادة 141 من نفس المدونة والتي تنص على أن المنازعات الناشئة عن تطبيق مدونة الديون العمومية تنتظر فيها المحاكم الإدارية، وعليه يثار التساؤل حول حدود سلطة قاضي الاستعجال الإداري في المادة الجبائية في منازعات الإكراه البدني؟ فيما إذا كانت تمتد سلطته إلى الأمر بإطلاق سراح المكره بدين أم أنها تنحصر في النظر في صحة الإجراءات التي كانت سببا في اعتقاله؟

ففيما يتعلق باختصاص رئيس المحكمة الابتدائية أو الإدارية بالمنازعة في الإكراه البدني فإن المشرع المغربي بإعطائه الاختصاص في توقيع الإكراه البدني لقاضي الاستعجال بالمحكمة الابتدائية بإصدار القرار المستعجل بإخضاع المعني للإكراه البدني وأن المنازعة في هذه المسائل تبت فيها المحكمة الإدارية طبقا للمادة 141 من مدونة تحصيل الديون العمومية بموجب القانون 15/97 يكون قد فتح المجال لصعوبة العملية على الصعيد التطبيقي وبالتالي قد تتحول المحكمة الإدارية إلى محكمة درجة ثانية دون أن يخولها القانون ذلك صراحة.

(1) - عبد العزيز يونس، المقال السابق، ص 96.

- عبد الرحيم حزيكر، ((تنوع القضاء المختص في دعوى تحصيل الضرائب: تكامل أم تناقض؟))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 63/62، ماي 2006، ص 205.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

والأكثر من ذلك أن بعض الباحثين قالوا أن الغموض في المادة 80 سألقة الذكر يكمن في مصطلح «المحكمة الابتدائية» التي قد لا تعني بالضرورة المحكمة الابتدائية العادية مادام أن المحكمة الإدارية تعتبر كذلك لأن أحكامها قابل للاستئناف أمام الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا و محاكم الاستئناف الإدارية حاليا⁽¹⁾، غير أن هذا القول غير مقبول لأن المشرع المغربي كان واضحا في تحديد الهيئات القضائية وتسميتها فلن يخلط بينها بإعطائها مسميات غير التي حددها مسبقا وإلا عمت الفوضى في تحديد نطاق اختصاص كل منها.

ودائما في إطار إجراءات الإكراه البدني فلم تطرق المدونة الجديدة للتحصيل لمشكل الاختصاص في المنازعات المتعلقة بتأجيل تنفيذ هذه الإجراءات هل يكون لرؤساء المحاكم الابتدائية أم لرؤساء المحاكم الإدارية خاصة وأن هناك من الحالات التي منح فيها الاختصاص للمحاكم الابتدائية صراحة⁽²⁾ خلافا للمادة 141 من المدونة.

(1) - محمد النجاري، ((مسطرة تطبيق الإكراه البدني لتحصيل الديون العمومية على ضوء مدونة التحصيل الجديدة))، المجلة

المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 43، مارس/ أبريل 2002، ص 27.

- عبد الحميد الحمداوي، دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، دون دار للنشر، ص 41.

- عبد الرحمن أبليل، وعبد الرحيم الطور، المرجع السابق، ص 55.

(2) - تنص المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه بإمكان الخازن العام للمملكة إقامة دعوى المسؤولية ضد

المديرين والمتصرفين والمسيرين لشركة أو مقاوله إذا تعذر تحصيل الضرائب نتيجة أعمال تدليسية مثبتة قانونا ونصت

هذه المادة على أن هذه الدعوى ترفع أمام المحكمة الابتدائية،

- كما تنص المادة 115 من نفس المدونة على أنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يطلب التقييد الاحتياطي لرهن

الخزينة وفقا للشروط المحددة في المادة 85 من ظهير التحفيظ العقاري لسنة 12 / 08 / 1913 حيث تنص هذه المادة

أن الطلب يقدم إلى المحكمة الابتدائية.

- عبد الرحيم حزيكر، المداخلة السابقة، ص 203.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

ومع ذلك بالرجوع إلى المادتين 80 و141 من المدونة وقراءتهما بشكل منفصل نجد أن المشرع حدد في الأولى الجهة القضائية المختصة بتوقيع الإكراه البدني والمتمثلة في المحكمة الابتدائية بأمر مستعجل وفقا للإجراءات السابق ذكرها، أما المنازعة التي تثار بشأن تطبيق الإكراه والتي قد تمس صحة إجراءاته أو التي يطالب فيها المعني بوقف تنفيذه والتي ستدخل في باب الاستعجال وتخضع للشروط السابق ذكرها فإنها تدخل في اختصاص المحكمة الإدارية طبقا للمادة 141 من المدونة وعليه فلا تعارض بين النصين هذا من الناحية الأولى.

ومن الناحية الثانية فيعاب على المشرع المغربي إخضاعه مسألة توقيع الإكراه البدني والمنازعة فيه لهيئتين قضائيتين مختلفتان بما يؤدي لتناقض الأحكام القضائية وعدم استقرارها لأن المحكمة الإدارية ستصبح جهة استئناف للمحكمة الابتدائية وهي مسألة لا يمكن تصورها في نظام قضائي يعمل وفقا لازدواجية القضاء ، بالإضافة إلى ذلك فمن غير الممكن قبول تدخل القضاء الإداري لفض مثل هذه المنازعات لأنها في الأصل يختص بها القضاء العادي، لا يختلف تطبيقها باختلاف صفة الدين سواء كان دينا ضريبيا يدخل في إطار الدين العام الذي يحض بالامتياز أو دينا خاصا بالقاعدة واحدة لا تتغير، وعليه الأولى بالمشرع المغربي منح اختصاص توقيع الإكراه البدني والمنازعة فيه للمحكمة الابتدائية وحدها.

أما فيما يتعلق باختصاص القضاء الإداري فقد تباينت التطبيقات القضائية على مستوى المحاكم الإدارية بالمغرب بشأن اختصاص قاضي الاستعجال في المادة الإدارية بالإكراه البدني وإن أجمعوا على فكرة واحدة أن الطلبات الهادفة لإبطال إجراء الإكراه البدني من قبيل الطلبات الموضوعية وأن الفصل فيها يعد مساسا بجوهر الحق، بما يخرجها من نطاق اختصاص قضاء الاستعجال بصفة عامة.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

فقد أكد قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى على ضرورة التمييز بين إبطال الإكراه البدني والتي تعد من اختصاص قضاء الموضوع، وبين إجراءات وقف تنفيذه الذي اعتبره إجراء وقتيا في نطاق اختصاص قاضي الاستعجال الإداري، وهو ما قضى به في قراره الصادر بتاريخ 1999/01/28 وجاء فيه: «...لكن حيث يتضح من مراجعة أوراق الملف وكما لاحظت ذلك المحكمة الإدارية في أمرها المطعون فيه أن الأسباب التي اعتمدها المستأنف عليه لطلب إيقاف إجراءات الإكراه البدني الجارية ضده تبدو جديفة بسبب أن الإدارة لم تدل بما يفيد توصل المعني بالأمر بالإنذار القانوني الذي تتمسك بأنها وجهته له قبل اللجوء إلى إجراءات الإكراه المذكورة، حيث أن قاضي المستعجلات عندما قضى بإيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني موضوع الطلب قد ركز قضاءه على أساس ما دام عنصر الاستعجال متوفرا...»⁽¹⁾.

ومع ذلك فقد تعرض هذا الموقف للنقد من قبل بعض الفقهاء في المغرب فقالوا أن المحكوم عليه الذي يلقي عليه القبض وينازع في تنفيذ الإكراه البدني، إنما يلجأ لقاضي الاستعجال لإنصافه والأمر بإطلاق سراحه في الحالة التي تكون فيها الإجراءات غير سليمة⁽²⁾، فليس من المقبول أن يظل المحكوم عليه معتقلا بدون سند قانوني لذلك يبدو عمليا أن يختص قاضي الاستعجال الإداري بإعطاء الحل الملائم وله إذا تأكد من عدم شرعية إجراءات الإكراه البدني التصريح بعدم صحتها أو انعدامها، وأن اعتقال المدين لا سند له من القانون وعلى النيابة إطلاق سراحه.

وتجدر الإشارة إلى أن الأوامر الإستعجالية لا تكتسب حجية مطلقة لأنها تصدر بصفة مؤقتة لتعلقها بوقائع وقتية قابلة للتغيير فكلما استجدت الظروف المستدعية لاتخاذ الأمر الاستعجالي أمر به القاضي وهذا

(1) - عبد الرحمن أبليللا، عبد الرحيم الطور، المرجع السابق، ص 35.

(2) - محمد بوزيان، دور النيابة العامة أمام المحاكم المدنية، الطبعة الرابعة، 1993، ص 69، 70.

- يونس معاطا، المرجع السابق، ص 156.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي

ما قضت به الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها بتاريخ 19 / 04 / 2006 بقولها: «...فالمستأنف عليه سبق أن تقدم بنفس الطلب في الملف الإستعجالي وبناء على نفس السبب فصدر فيه الأمر بعدم الاختصاص....

حيث أن الحجية التي تكتسبها الأوامر الإستعجالية ليست مطلقة وإنما هي مؤقتة في حدود ما لم يستجد من وقائع وأسباب كانت قائمة ومعروضة على أنظار قاضي المستعجلات، ومن حق هذا الأخير أن يتراجع عن الأمر الذي أصدره كلما تبين له من ظاهر المستندات و الوقائع التي بنا عليها أمره السابق أنها تغيرت.

وحيث أن المستأنف عليه أصبح مهددا بمواصلة إجراءات تنفيذ الأمر بالتحصيل في مواجهته وذلك بالحجز على أمواله فالاستعجال متوفر في النازلة وحيث يتضح من ظاهر المستندات أن دعوى الموضوع تشكل منازعة جدية في الضرائب المفروضة على المستأنف عليه مما يكون معه الأمر المستأنف واجب التأييد»⁽¹⁾.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 303، بتاريخ 19 أبريل 2006، غير منشور.

الفصل الثاني :

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها

في التشريعين الجزائري والمغربي

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري

والمغربي

يختلف تنظيم إجراءات التقاضي المتبعة في منازعات الضرائب المباشرة بين من اختار توحيدها مع الإجراءات القضائية المعتمدة في حل المنازعات المدنية والتجارية وهو حال المشرع المغربي كما سبق بيانه، على اعتبار أنه الشريعة العامة لأحكام التقاضي الذي اكتمل تطوره واستقرت نظرياته ويتعين الرجوع إليه في حالة عدم وجود نص صريح، ومنها من أقر بمبدأ استقلالية وذاتية القانوني الضريبي وأفرد لمنازعاته إجراءات متميزة عن المنازعة المدنية مع إدماجه لبعض القواعد الإجرائية المتبعة في المنازعات الإدارية نظراً لوحدتها وهو ما جسده المشرع الجزائري.

ومهما اختلفت القواعد المنظمة لإجراءات التقاضي في منازعات الضرائب المباشرة وجب عليها احترام خصوصية إجراءات هذه المنازعة التي تتميز بطابعها التقني، فبحكم أنها تدخل ضمن اختصاص القضاء الشامل، فإن الأمر يتطلب من القاضي الإداري التدخل لتعديل أو تغيير أو الإبقاء على الأساس أو الوعاء المعتمد في تحديد الضريبة الواجبة، وهو ما يفرض عليه مباشرة تحقيق شامل في ملف المنازعة إما بنفسه أو عن طريق إجراء الخبرة خاصة إذا تعلق الأمر بمسائل فنية أو تقنية تخرج عن مجال اختصاص القاضي.

ويبقى للقاضي في كل الحالات سلطة تقديرية واسعة في موضوع المنازعة إذ يتولى البحث في الوثائق والمستندات المقدمة كما يستمع إلى الأطراف وأحياناً إلى غيرهم من خلال توزيعه لعب الإثبات على طرفين يفترض فيهما عدم التكافؤ، وقد ينتقل إلى عين المكان إذا استدعت الضرورة ذلك فهو كمفتش الضرائب يلجأ

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

إلى جميع الوسائل التي تمكنه من تكوين رؤية شاملة عن موضوع المنازعة مما يؤهله لاتخاذ موقف عادل (المبحث الأول).

هذا وبحق لكل طرف في الدعوى الطعن في الأحكام الابتدائية غير المرضية عملا لمبدأ التقاضي على درجتين (المبحث الثاني)، وعليه يطرح السؤال عن مدى تأثير ذاتية واستقلالية المادة الضريبية في صياغة الإجراءات المتبعة في نظر منازعات الضرائب المباشرة المثارة بشأنها؟

المبحث الأول:

إجراءات التحقيق في دعوى الضرائب المباشرة وإثباتها

لا تخرج إجراءات التحقيق في الدعاوى الضريبية عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية⁽¹⁾ باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قوانين الضرائب، وهي من نوع الإجراءات الفاحصة التي يتمتع من خلالها القاضي بدور فعال في توجيه الدعوى، كما أنّ عدم المساواة الممكنة في العلاقة بين الأطراف المتنازعة في الدعوى الضريبية والتي تميل لصالح الإدارة تجعل المشرع يتدخل لفرض قواعد قانونية تتعلق بإتباع إجراءات خاصة في التحقيق يأمر بها القاضي الإداري (المطلب الأول)، كما يمكن أن تمتد يد المشرع لتحميل أحد الطرفين إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة عبء الإثبات في النزاع، تخفيفا لظاهرة عدم التوازن التي تطبع العلاقة بينهما وتيسيرا على الطرف الضعيف وفي ذلك خروج على القواعد العامة التي تحكم الإثبات في المنازعات الأخرى (المطلب الثاني).

(1) - أحمد محيو، المرجع السابق، ص 82.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

المطلب الأول:

إجراءات التحقيق في دعوى الضرائب المباشرة

نظرا للخصوصية التي تتميز بها المنازعة الضريبية يجد القاضي الضريبي نفسه أمام إشكالات يصعب حلها لأنها مرتبطة بنصوص تقنية تتمتع بالتخصص، إذ لا يستطيع القاضي فض النزاع الضريبي ولم يتلق تكويننا متخصصا في المجال التقني، لأنّ الضرائب تحتوي على أرقام وأعمال ومعدّلات حسابية خاصة، لذلك فيجد نفسه مضطرا للاستعانة بمختصين في هذا المجال للتدقيق في القضية من كل جوانبها، وعليه فقد أتيح له استعمال وسائل خاصة في التحقيق بالإضافة إلى الوسائل العامة ناهيك عن أهمية اللجوء إلى الخبرة وما قد تنثيره من إشكالات، وقبل التفصيل في هذا الجانب من الضروري التطرق لأهم الخصائص التي يتمتع بها التحقيق في المنازعة الضريبية .

الفرع الأول: خصائص إجراءات التحقيق:

تتميز إجراءات التحقيق بغلبة الطابع التحقيقي عليها والذي يتميز بإعطاء القاضي الدور الأكبر في إدارة وتسيير الدعوى فتكون له سلطة المبادرة فيصبح سيد التحقيق منذ أن يتقدم الخصوم بإدعاءاتهم⁽¹⁾، فهو الذي يحدد بدوره كيفية سير جلسات الحكم وله أن يقدر المواعيد المناسبة لتقديم المستندات أو المذكرات أو الإطلاع، كما تكون له سلطة إعلان غلق باب التحقيق، ويترتب على ذلك أنه لا يتصور أن يحكم القاضي

(1) - د. شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 65.

- ليلي زروقي، ((صلاحيات القاضي الإداري على ضوء التطبيقات القضائية للغرفة الإدارية للمحكمة العليا))، نشرة القضاة، العدد 54، سنة 1999، ص 178.

- DEBBASCH (C.), op.cit, p.792.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

بسقوط الخصومة، وله أن يصدر أوامر للإدارة بتسليم الملفات والأوراق التي يراها ضرورية للتحقيق من أجل تكوين قناعته⁽¹⁾.

وهو ذاته الموقف الذي أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر عن الغرفة الإدارية في 14/01/1989: «من المستقر عليه قضاء أنّ المادة 220 من قانون الإجراءات المدينة لا تجد عملياً ما يبرر تطبيقها في المجال الإداري، مادامت الإجراءات تكتسي طابع التحري والتحقيق ويتولى الإشراف عليها قاض يتمتع بحرية التصرف تجاه الإجراءات ومن ثمة فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون يستوجب إلغاء القرار المطعون فيه»⁽²⁾.

كما يغلب عليها الطابع الكتابي، وهذه الخاصية تساعد القاضي الإداري وتمكنه من تقدير مدى صلاحية القضية للفصل فيها، بحيث تكون أغلب الأدلة مكتوبة والمجال المخصص للشفاهة محدود فهو يستخدم فقط لإيضاح الأدلة المكتوبة وبغرض إلقاء الضوء عليها، كما أن القاضي يبني قناعته على الدليل المكتوب الموجود في الملف⁽³⁾.

(1)- د.حسين السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، القاهرة، 1981، ص 185.

-حسين فريجة، المقال السابق، ص 95.

- حسن العفوي، ((المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل))، مجلة المحاكم الإدارية، العدد 3، ماي 2008، منشورات جمعية نشر المعلومات القانونية والقضائية بوزارة العدل، ص 77.

(2)- قرار المحكمة الإدارية، الغرفة الإدارية، رقم 57024، بتاريخ 14 جانفي 1989، المجلة القضائية، العدد 04، 1990، ص 189.

(3)- CHARKAOUI (M.), op.cit, p.191.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريع الجزائري والمغربي

وتتميز أيضا بطابعها الحضورى، فلا يحكم القاضي حتى يقدم طرفي الدعوى كل مذكراتهم وطلباتهم ودفوعهم في النزاع مع إخطار الطرف الآخر، ويضمن للخصوم الإعلام المتساوي بنتائج التحقيق وتقديم ميعاد كاف للخصوم للرد، وعدم مراعاة هذه الخاصية تعرض الحكم القضائي للإلغاء⁽¹⁾، ففي قرار صادر عن المحكمة العليا في 22/06/1997 ألغت قرارا صدر عن مجلس قضاء بلعباس بسبب انعدام الطابع الحضورى بقولها: «حيث فعلا أن المستشار المقرر ملزم طبقا لمقتضيات المادة 03/170 من قانون الإجراءات المدنية بتبليغ المذكرات الجوابية أو الإجابات بنفس الطريقة المعتمدة بالنسبة للعريضة الافتتاحية للدعوى، وأنه لا يتبين من عناصر الملف أن المستشار المقرر احترام نص هذه المادة وأنه يتعين بالنتيجة إلغاء هذا القرار»⁽²⁾.

الفرع الثاني: سير إجراءات التحقيق العامة:

تنحصر إجراءات التحقيق العامة في منازعات الضرائب المباشرة في إجراءات التحقيق المتبعة في المنازعات الإدارية عموما :

الفقرة الأولى: في التشريع الجزائري:

وفقا للأحكام العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبعد إيداع عريضة افتتاح الدعوى أمام المحكمة الإدارية تسجل لدى كتابة الضبط⁽³⁾ وعند وصول العريضة إلى القاضي يحيلها إلى المستشار المقرر المكلف بإدارة إجراءات التحقيق في القضية، غير أن إجراء التحقيق غير إلزامي إذا

(1) - حسن العفوي، المقال السابق، ص 78.

- محمد مرزاق، عبد الرحمن ألبليلا، المرجع السابق، ص 233

(2) - قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 115992، المؤرخ في 22 جوان 1996، غير منشور.

(3) - المادتين 823 و 824 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

تعلق الأمر بعريضة يشوبها عيب أو أن حلها مؤكد⁽¹⁾، أما إذا تبين ضرورة إحالة القضية للتحقيق فإنّ القاضي يعين مستشارا مقررًا الذي يشرف على إجراءات التحقيق، ولكن هل يمكن تطبيق محاولة الصلح في المنازعة الضريبية كما هو الشأن بالنسبة للمنازعات الإدارية الأخرى؟

لا يمكن العمل بإجراءات الصلح في المنازعات الضريبية⁽²⁾ لعدة أسباب هي:

1- إنّ موضوع المنازعة الضريبية يهدف من حيث غايته النهائية لتحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العامة، وعليه لا يمكن للإدارة أن تتصلح بما يمس بديون الخزينة العامة، وهو ما ذكّرت به المديرية العامة للضرائب أعوانها في تعليماتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية⁽³⁾ مؤكدة إلى أنه: «ومادامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العامة فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة لاستدعاءات القاضي دون الالتزام بأي شيء».

(1) - المادة 847 من نفس القانون: "يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بالأول وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد ويرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته .

في هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة" وكان المشرع ينص على هذه الحالة في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية لكن تم إلغاؤها بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008.

المادة 848 فقرة 02: "غير أنّ هذا التحقيق لا يكون إجباريا إذا تعلق الأمر بدعوى يشوبها إسقاط أو عيب شكلي يجعلها غير جائزة للقبول نهائيا".

(2) - وإن كانت الأستاذة بن صاولة شفيقة ترى بأنّ المشرع الجزائري أجاز الصلح بطريقة غير مباشرة ومع ذلك يبقى هذا القول غير صائب.

- بن صاولة شفيقة، الصلح في المادة الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2007، ص72.

(3) - Ministère des finances Direction General des impôts, Instruction Sur les procédures contentives, op. cit, p.79.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

2- إنَّ قانون الضرائب تكفل بمختلف الجوانب لتمكين المكلف بالضريبة من الاستفادة من الظروف الملائمة ذات الصلة بإمكانيته لتسديد ديونه الضريبية مثل التأجيل القانوني للدفع والحصول على جدول زمني للتسديد والتخفيض.

3- أنَّ القاضي يفصل في المنازعة الضريبية على اعتبار أنها من القضاء الشامل وبالتالي فهو يتمتع بصلاحيات واسعة النطاق في حدود التشريع الضريبي، فله صلاحية إلغاء الضريبة المفروضة دون وجه حق، وتعديل أساسها وتغييره وإحلال أساس آخر محله، ويسهر على ضمان حقوق المكلفين بالضريبة في منازعات الأساس أو التحصيل، كما أنه يعمل على إتمام كل إجراءات التحقيق اللازمة حتى يضمن حقوق الدفاع حماية للطرفين أثناء سير الدعوى.

4- أن في المصالحة تحريض غير مباشر على انتهاك القانون بسبب أن الوفاء بمبلغ المصالحة يمثل مجرد تحريض للتحايل على القانون⁽¹⁾.

وعليه فإنَّ إجراء التحقيق في المنازعات الإدارية بصفة عامة والمنازعة الضريبية على وجه الخصوص تعد أمرا إلزاميا بالنظر إلى صفة طرفي النزاع غير المتساويين، فدور القاضي يتمثل في تحقيق التوازن بين الإدارة والخواص أثناء القيام بعملية البحث عن الأدلة سواء كان ذلك أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة⁽²⁾، وعلى ذلك باستطاعة القاضي أن يأمر من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم وبأمر شفوي التدابير التالية:

(1)- فتيحة نعار، ((المصالحة الجمركية في القانون الجزائري))، إدارة، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، المجلد 12، عدد 02، 2002، ص 12.

(2)- لحسين بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعة الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 42.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

أن يطلب تقديم وثائق بذاتها، وهذا الأمر يصدر عادة إلى الإدارة لأنها في غالب الأحيان ما تكون حائزة على الوثائق وتمتنع عن تقديمها للمكلف بالضريبة، وفي ذلك قضت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بتاريخ 1987/06/06 بمايلي: «من المقرر قانوناً أنّ الطاعن الذي يبرر استحالة حصوله على نسخة من القرار الإداري المطعون فيه يعفى من تقديمه وكذا في حالة عدم تبليغه، ومن المقرر أيضاً أنّ على القاضي المحقق وفي إطار السلطات المخولة له السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع، ومن ثمة فإنّ القضاء بخلاف هذين المبدأين يعيب القرار بعدم الصحة القانونية.

حيث أنّ المجلس القضائي رفض عريضة المتقاضي على الحالة المقدمة بها اعتماداً على ما مؤداه أنّ هذا الأخير وبالرغم من إعداره المرات العديدة بتقديم قرار التقدير التلقائي الصادر بعد التدقيق الضريبي فإنّه لم يستجب، حيث أنّ المعنية تتمسك بكونها لم تبلغ البتة بالوثيقة الأنفة الذكر، حيث أنّه وحسب مبدأ القانوني معمول به فإنّ الطاعن الذي يبرر استحالة حصوله على نسخة من القرار المطعون فيه يعفى من تقديمه وكذا في حالة عدم تبليغه به يعفى من تقديمه.

حيث أنّه كان يتعين على القاضي المحقق وفي إطار السلطات التي يتوفر عليها السعي لأجل جعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع.

حيث أنه يعد من النظام العام الوجه المأخوذ من أنّ المحكمة التي ترفض الطلبات على الحالة المقدمة بها لم تستنفذ سلطتها القضائية، حيث يستخلص مما سبق أنّ القرار المطعون فيه مشوب بعيب عدم الصحة القانونية ويستوجب من أجل هذا إلغاؤه»⁽¹⁾.

(1) - قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، المؤرخ 06 جوان 1987، المجلة القضائية، عدد 03، 1990، ص 198.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

وهو ذات الموقف الذي أكده المشرع الجزائري في المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث منح للقاضي سلطة أمر الإدارة بتقديم القرار المطعون فيه بقولها في الفقرة الثانية: "وإذا ثبت أن هذا المانع يعود إلى امتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه، أمرها القاضي المقرر بتقديمه في أول جلسة، ويستخلص النتائج القانونية المترتبة على هذا الامتناع".

كما يتولى المستشار المقرر استبعاد المذكرات التي تودع في تاريخ لاحق لانقضاء آخر ميعاد ممنوح لإيداعها، ويقوم بإعداد الملف ويأمر بتقديم المستندات التي يراها لازمة للتحقيق في القضية، كما يأمر بتبليغ مذكرات الدفاع مع ما قد يقدم من ردود عليها بنفس الشروط المقررة للعريضة، ويمنح الخصوم أجلا يسمح لهم بتقوية أوجه دفاعهم عن طعنهم⁽¹⁾، وعندما تصبح القضية مهيأة للفصل فيها يحيل الملف إلى محافظ الدولة الذي يودع تقريره في موعد محدد في أجل شهر واحد من تاريخ الاستلام⁽²⁾، ويتضمن تقرير محافظ الدولة عرضا عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة وبشكل عام رأيه حول كل مسألة مطروحة والحلول المقترحة بصددها ويختم تقريره بطلبات محددة، ويتم بعدها تحديد تاريخ الجلسة ويعلم بها الخصوم.

(1) - د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، الجزء الأول، المرجع السابق، ص 338.

- د. محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 315.

- د. حسين السيد بسيوني، المرجع السابق، ص 233.

(2) - المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

نصت المادة 20 من القانون العضوي رقم 98-01 و المادة 05 من القانون 98-02 على أن محافظ الدولة قاض مستقل يخضع للقانون الأساسي ويمارس دوره بكل حياد وموضوعية.

- د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، الجزء الأول، المرجع السابق، ص 343.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريع الجزائري والمغربي

الفقرة الثانية: في التشريع المغربي:

من أهم وسائل التحقيق المتاحة للقاضي الإداري بالمغرب حين فصله في المنازعة الضريبية هي إجراء البحث طبقا للإجراءات المحددة في قانون المسطرة المدنية والهدف من اتخاذ هذا الإجراء هو شرح الجوانب التقنية وكذا الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف بالضريبة⁽¹⁾.

أولا: إجراءات البحث قصد تعميق النقاش الضريبي:

غالبا ما تجد المحكمة نفسها أمام آراء متباينة بين إدارة الضرائب والمكلف فيما يخص تقدير الدين الضريبي سواء من الناحية الإجرائية أو التقنية ويعود هذا التباين إلى التفسير المتناقض للقوانين الضريبية وكيفية تطبيقها، بما يدفع بالقاضي إلى الأمر بإجراء بحث في المسألة قصد توضيحها، فيكلف القاضي المقرر باستدعاء الأطراف إلى مكتبه لهذا الغرض، مبينا تاريخ البحث والساعة وموضوعه، وخلال الجلسة يقدم القاضي المقرر شرحا حول الأمور الغامضة للأطراف ويمنحهم حق الرد لتوضيح إدعاءاتهم والإدلاء بما لديهم من وثائق مثبتة، وقد يعطيهم فرصة لتقديم مذكرة كتابية حول الموضوع إذا طلب أحدهم ذلك⁽²⁾.

ثانيا: إجراءات البحث قصد الإطلاع على الملف الجبائي:

قد لا تكف الشروح المقدمة من الأطراف المتنازعة مما يدفع بالقاضي المقرر إلى طلب الإدلاء بالملف الجبائي للملزم، ومن الأمور التي غالبا ما تدفع القاضي إلى توجيه هذا الطلب هي الرغبة في إثبات توجيه الإنذار من طرف القابض إلى الملزم، وهو إجراء جوهرية خاصة إذا تم إنكاره من طرف المكلف، فما على

(1)- عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص511.

(2)- QARQORI (M.), op.cit, p.134.

- CHERKAOUI (M.), op.cit, p. 135.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

القاضي إلا طلب الإطلاع على الجدول للتأكد من التقيد المذكور أو الإطلاع على وثيقة يعتمدها عون المتابعة لهذا الغرض.

الفرع الثالث: إجراءات التحقيق الخاصة:

بالرجوع إلى التشريع الجزائري نجده قد حدد الإجراءات الخاصة بالتحقيق ضمن المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، فنصت الفقرة 01 منها على مايلي: «إنّ إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة» وبذلك يكون قد حددها على سبيل الحصر، في حين وعلى خلاف ذلك نجد أنّ المشرع المغربي لم يحدد وسائل خاصة تاركا المجال للسلطة التقديرية للقاضي وفقا للأحكام الواردة في المسطرة المدنية وقانون المحاكم الإدارية، وعليه نظرا لأهمية الوسائل التي تناولها المشرع الجزائري بالتحديد سيتم التطرق لها من خلال ما يلي:

الفقرة الأولى: التحقيق الإضافي:

نظمت هذا الإجراء المادة 85 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية إذ جعل المشرع التحقيق الإضافي وجوبيا في حالتين هما:

- 1- إذا ما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في الدعوى.
- 2- إذا قدمت إدارة الضرائب وقائع وأسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها فيتم إعلامه بها، وتجدر الإشارة إلى أنّ المشرع تكلم عن مدير الضرائب بالولاية في حين أنه ثبت أن الدعوى قد ترفع من جهات أخرى كمدير المؤسسات الكبرى، رئيس المركز الجوّاري للضرائب...الخ.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

كما يلاحظ على هذا النص أنه أشار إلى ضرورة خضوع المعطيات الجديدة لإيداع جديد طبقا للماد 84 فقرة 02 من نفس القانون والتي نصت على أن يتم إرسال الملف مصحوبا بالطلبات إلى كتابة الضبط، ويبلغ للمكلف بالضريبة الذي تمنح له مدة ثلاثون (30) يوما للإطلاع على الملف وتقديم ملاحظات مكتوبة ويعلن عن رغبته في اللجوء للخبرة، غير أنّ هذه الإجراءات أُلغيت لأنّ المادة 84 من نفس القانون قد تمّ إلغائها برمتها بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008، وعليه يطرح السؤال حول الإجراءات الواجبة الإلتباع في هذه الحالة ؟

الفقرة الثانية: مراجعة التحقيق:

ونصت عليه المادة 85 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم اللجوء إليه إذا ما رأى القاضي بأنّ المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم لأنّ التحقيق الإضافي غير كافي، كما أنّ عناصر ومستندات الملف لم تكتمل لتكوين قناعة القاضي للبت في القضية.

وعلى خلاف التحقيق الإضافي الذي يكون وجوبيا، فإنّ مراجعة التحقيق إجراء جوازي يخضع للسلطة التقديرية للقاضي ويتبع فيه الإجراءات التالية:

1- أن تسند عملية المراجعة إلى أحد أعوان إدارة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول حتى نضمن حياد نتيجته فلا تكون له قناعة مسبقة يبني عليها استنتاجاته في مراجعة التحقيق.

ضرورة حضور المكلف بالضريبة الطرف في الدعوى أو وكيله، وهذا فيه ضمانته له حتى يشهد جديّة ونزاهة التحقيق فتتخذ كافة الإجراءات في حضوره حتى يتمكّن من إبداء ملاحظاته فقد قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 20/09/2005 بإلغاء التحقيق المضاد أو محضر مراجعة التحقيق لعدم حضور المكلف بالضريبة بقوله: «... حيث أنّه بالرجوع إلى المادة 3/340 من قانون الضرائب المباشرة، فإنّه يتعيّن

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

إجراء التحقيق المأمور به قضائياً في حضور المكلف بالضريبة الذي يبدي ملاحظاته التي تدون بمحضر المحقق.

وحيث أنه ثابت من التقرير المرفق بالملف أنّ عملية التحقيق المضاد تمت في غياب المستأنف، أي دون سماع ملاحظاته خرقاً لمبدأ - الحضورى -

حيث أنّ طلب المستأنف إجراء خبرة يعتبر مبرر ويتعين بالتالي ودون مناقشة الأوجه الأخرى المثارة في الموضوع القضاء تمهيداً بتعيين خبير...»⁽¹⁾.

2- حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة إذا تعلق الأمر بالحالات المنصوص عليها في المادة 76 من نفس القانون، لكن بالرجوع إلى هذا النص نجده يتعلّق بالتحقيق في الشكوى أي التظلم المسبق، إلا في الفقرتين الأخيرتين فقد نصت على تحديد السقف المالي لاختصاص رئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجوارى للضرائب للبت في التظلمات، فهل ذهب المشرع إلى القصد بأن القضايا التي يختص بهما هذين الشخصين إذا تم إجراء تحقيق مضاد بشأنهما أمام القضاء الإداري فإنه لا بد من حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة؟ يبقى الأمر غامضاً يحتاج إلى توضيح من المشرع، وإن كان الأمر كذلك فما الحكمة من حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي؟

كما أنّ التسليم بفكرة حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي تبدو غير منطقية لأنه كان يشترط حضوره عندما كان يتراأس اللجنة البلدية ولكن بإلغاء هذه الأخيرة وإحلال مكانها لجنة الطعن على مستوى الدائرة كان على المشرع مسايرة هذا التعديل بنصه على حضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة كما هو الحال

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 021651، المؤرخ في 20 سبتمبر 2005، د. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص156.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

بخصوص الفقرة 07 المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على حضوره عمليات الخبرة بدلا من رئيس المجلس الشعبي البلدي سابقا.

3- أن يتم تحرير محضر بعد انتهاء عملية مراجعة التحقيق من طرف العون الذي قام به ويضمنه الوقائع وملاحظات المكلف المعني، وملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، كما يبدي ملاحظاته ورأيه ويرسل الملف كاملا إلى مدير الضرائب بالولاية والذي بدوره يرسله إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.

الفرع الرابع: الخبرة:

تعتبر الخبرة حسب ما ورد تعريفها في الفهرس التطبيقي دالوز العملية المسندة من طرف القاضي إما تلقائيا وإما بناء على اختيار الأطراف لأناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورة لحسم النزاع والتي لا يمكن الإتيان بها بنفسه⁽¹⁾.

وعرّفها المشرع الجزائري في المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بقوله: «تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية محضة للقاضي».

(1)- SOLUS (H.), PERROT (R.), Droit Juridique Prive, tome 03, Delta, Paris, 1991, p.812.

- كما تعرف أيضا بأنها: "استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل، يفترض عدم إلمام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية المتعلقة بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية، واستخلاص النتائج فيه شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة"

- د. علي الحديدي، الخبرة في المسائل المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 09.

- محمد توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، دار هومه، الجزائر، 2002، ص 135.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

كما عرّفها المحكمة العليا في إحدى قراراتها بأنها: «الخبرة عمل عادي للتحقيق الذي هو من القانون وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملاً بالمبدأ الذي يخول مكتبه اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتتويرهم في إطار ما ليس ممنوعاً قانوناً»⁽¹⁾.

كما عرّفها الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بالمغرب في القرار الصادر بتاريخ 2003/07/03 بقولها: «الخبرة هي إجراء من إجراءات التحقيق يلجأ إليها للوقوف على العناصر التقنية من ذوي المعرفة من خبراء وأخصائيين كل حسب اختصاصه دون البحث في القضايا القانونية التي يستقل القضاء بالنظر فيها والذي يرجع له وحده سلطة الحسم فيها»⁽²⁾.

فهي إذن إجراء من إجراءات التحقيق يعهد به القاضي إلى شخص متخصص يسمى الخبير، وهو كل شخص له دراية فنية بمسألة خاصة من المسائل التي تتطلبها الدعوى القضائية القائمة فهو عون للقاضي لأنه يضع النتائج المتوصل لها في تقديره تحت يد القاضي حتى يتسنى له الوقوف على حقيقة النزاع المعروض أمامه وتكوين عقيدته بشأنها⁽³⁾.

وفي كثير من الأحيان ما يتوقف الفصل في المنازعة الضريبية على إجراء الخبرة، فهي إجراء رئيسي في عملية التحقيق عندما لا تسمح مستندات الملف للجهة القضائية المختصة (المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة) بالاهتداء إلى الطريقة الواجب الفصل بها في القضية، فبالإضافة إلى الأحكام الواردة في المواد 145

(1) - مقدار كورغلي، ترجمة نسيم بوزيان، ((الخبرة في المجال الإداري))، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2001، ص 42، لم يذكر فيه رقم وتاريخ القرار.

(2) - قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، المؤرخ في 03 جويلية 2003، المنتقى من عمل القضاء في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 112.

(3) - فايز الكندي، ((الصفة التبعية للخبرة القضائية وشرط المصلحة في الدعوى))، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، ملحق العدد 04، ديسمبر 2001، ص 65.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾ تخضع الخبرة في مجال الضرائب المباشرة لمقتضيات المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية وتراعى فيها العناصر التالية:

- وجود نزاع ضريبي يتضمن صعوبات فنية، تتجاوز معرفة القاضي الإداري.
- صدور حكم قضائي يأمر بإجراء خبرة وبالتالي تكون الخبرة قضائية.
- أن تنصب أعمال الخبير على المسائل الواقعية والفنية والحسابية، دون أن تتعدى إلى المسائل القانونية التي تترك لتقدير القاضي وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره بتاريخ 2003/02/25: «حيث أنّ المستأنفة تطلب إلغاء القرار المستأنف ورفض الدعوى لعدم التأسيس كون القرار صادق على خبرة أبعدت ضرائب 1992 بدعوى أنها متقدمة وهذا من عمل القضاة لا من عمل الخبير»⁽²⁾.
- وكانت الخبرة قبل 1992 تسيّر من طرف أحد أعوان إدارة الضرائب المباشرة طبقا للصياغة السابقة للفقرتين 06، 07 من المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة، أما بعد 1992 تمّ تعديل الفقرتين بحيث أصبحت مهمة تسييرها تدخل في صلاحيات الخبير المعيّن من الجهة القضائية وبذلك يضمن المشرع حياد نتائج الخبرة ويزيل كل الشكوك التي قد تثار بشأن استقلالية الخبير عند تنفيذ المهمة المسندة إليه من السلطة

(1)- تقابلها المواد 47 إلى 55 مكرر من قانون الإجراءات المدنية سابقا.

- تنظم مهام الخبير النصوص التالية:

- القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلقة بمهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية، رقم 20.

- القانون رقم 31/95 المؤرخ في 10/11/1995 الذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين، جريدة رسمية، رقم 60.

(2)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 005774، بتاريخ 2003/02/25، د.كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها

على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 254 .

- د. عاصم عجيلة، تقرير الخبير، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002، ص 173.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

القضائية⁽¹⁾ ، أما المشرع المغربي فقد أخضع الخبرة للأحكام العامة الواردة في قانون المسطرة المدنية فلم يخصها بأحكام خاصة ضمن الفصول 59 إلى 66، وعليه كيف يتم تعيين الخبير وما هي الإجراءات المتبعة فيها من خلال التشريعين الجزائري والمغربي؟

الفقرة الأولى: تعيين الخبير:

أجاز المشرع في المادة 86 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية للمحكمة الإدارية صلاحية اللجوء لإجراء الخبرة إما من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم أي سواء كان المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية⁽²⁾، وأي رفض لطلب الطاعن بتعيين الخبير يعد خرقا للقانون وهذا ما أكدته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 10/02/1990 وجاء فيه: «من المقرر قانونا أنه يمكن أن تأمر الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي بإجراء الخبرة تلقائيا، وإما بناء على طلب المكلف وإما بناء على طلب المدير، ومن ثم فإنّ القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفا للقانون»⁽³⁾.

والأصل أن تعيين المحكمة الإدارية خبيرا واحدا تسند إليه مهمة إجراء الخبرة، ومع ذلك فقد أجاز المشرع في المادة 86 فقرة 02 إسنادها إلى ثلاثة (03) خبراء إذا طلب ذلك أحد الطرفين، وفي هذه الحالة

(1) - عبد العزيز أمقران، المقال السابق ، ص 41.

(2) - وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 003677، بتاريخ 18/02/2002 بقوله: "حيث أنّ المادة 340 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تسمح بانتهاج طريقة تعيين عون إدارة الضرائب أو خبير . حيث أنّ للقاضي حرية اختيار عون إدارة الضرائب أو خبير في المحاسبة، أو اختياره للخبير على أساس أنّه طرف حيادي ويتحرى الموضوعية"، د. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص259.

(3) - قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 62731، المؤرخ في 10 فيفري 1990، المجلة القضائية، عدد04، 1990، ص224.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

يعين كل طرف خبيراً، وتتولى المحكمة الإدارية تعيين الخبير الثالث⁽¹⁾، كما يشترط في الخبير المعين ألا يكون من الموظفين الذين ساهموا في إعداد الضريبة المتنازع عليها ولا من الأشخاص الذين أدلوا برأيهم في القضية محل النزاع أو كانوا وكلاء لأحد الطرفين أثناء التحقيق حسب ما نصت عليه المادة 86 فقرة 03 وفي ذلك ضماناً لحياد نتائج الخبرة.

ويتم تعيين الخبير بأمر صادر من المحكمة الإدارية تحدد فيه مهامه بدقة شاملاً للمعلومات الكافية لحل النزاع، ففي الحالة التي يستدعي التحقيق مع صاحب نشاط صناعي مثلاً، وجب عليه أن يبيّن طبيعة النشاط الممارس ومدى مطابقته للنشاط المصرح به، وكذا تباين شروط الاستغلال بالإضافة إلى تقديم وصف دقيق عن وسائل الإنتاج مع التحقق من عدد المستخدمين⁽²⁾.

أما في التشريع المغربي فيجوز للمحكمة أن تأمر بإجراء الخبرة سواء من تلقاء نفسها أو بطلب من الأطراف كلاهما أو أحدهما حسب الفصل 59 من قانون المسطرة المدنية، والذي يجب أن يكون مجدولاً ضمن الخبراء المعتمدين لدى محكمة الاستئناف بالمنطقة المفروض فيها الضريبة ويكون مصنفاً ضمن الخبراء المختصين بالمجال المنتمي إليه المنازعة، وهو المحاسبة بالنسبة للضرائب المعتمدة على المحاسبة والأنشطة العقارية بالنسبة للضرائب المعتمدة على العقار⁽³⁾.

(1) - غير أنّ هذا الإجراء غير معمول به على مستوى الغرف الإدارية بالمجالس القضائية، وهو ما أكدّه الأستاذ مقداد كورغلي وهو قاضي بمجلس الدولة، في المقال السابق الذكر، ص 49.

(2) - زبيدة كربي، المقال السابق، ص 26، 25.

- يجب أن يتضمن أمر الخبرة الشروط المنصوص عليها في المواد 128 إلى 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(3) - بناء على ظهير شريف رقم 1-59-372 بتاريخ 30 مارس 1960 يصدر عن وزارة العدل في كل سنة جدول يتضمن لائحة الخبراء المعتمدين لدى المحاكم الاستئنافية بالمملكة مصنّفين حسب القطاعات الأساسية.

- عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص 513.

- محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليل، المرجع السابق، ص 234.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

الفقرة الثانية: رد الخبير:

يحق لكل طرف في المنازعة الضريبية أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية أو الخبير المختار من الطرف الآخر سواء كان المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب الذي يقدم طلب الرد باسم إدارة الضرائب لأنه يمثلها، وذلك بموجب المادة 86 فقرة 04 من نفس القانون، والملاحظ أنّ المشرع أحدث في هذه الحالة توازنا في العلاقة بين طرفي الخصومة من خلال المساواة بينهما في حق الرد.

و يجب أن يحترم الطلب الرد الشروط التالية:

1- أن يكون طلب رد الخبير معللا، وحسن فعل المشرع بوضع هذا الشرط حتى لا يكون استعمال هذا الحق لدواعي كيدية بين الطرفين ممّا قد يطيل وقت النزاع دون طائل.

2- أن يوجه الطلب إلى المحكمة الإدارية خلال ثمانية (08) أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يطلب رده وعلى الأكثر قبل البدء في إجراءات الخبرة، وهو وقت كافي يمكن للطرف أن يجمع معلوماته حول الخبير المعين ليقرر تقديم طلب رده أم لا وفقا للأسباب التي توصل إليها، وحددت المادة 133 فقرة 02 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية هذه الأسباب في القرابة المباشرة أو غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة، أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي آخر كعدم الاختصاص مثلا.

وإذا ما تم تقديم طلب فإنّ المشرع ألزم المحكمة الإدارية بالفصل المعجل فيه حتى تستكمل بقية الإجراءات لإصدار الحكم، كما أنّ طلب رد الخبير يجب أن يقدّم أمام الجهة التي أمرت بتعيينه وقبل إنجاز المهمة المسندة إليه وهو ما أقره مجلس الدولة، فلا ينبغي انتظار صدور القرار وإثارة مسألة الرد على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

ففي إحدى القضايا المعروضة أمام مجلس الدولة استأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قرارا صادر على تقرير خبرة ضريبية حررها خبير عقاري وأثارت لأول مرة على مستوى مجلس الدولة مسألة عدم اختصاص الخبير فجاء فيه: «أنه وبالنسبة لكون السيد ... خبيرا عقاريا ليس مؤهلا للقيام بالخبرة الحسابية فإنّ هذا الدفع جاء متأخرا وكان على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والإجراءات المنصوص عليها في المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية، مما يجعل هذا الدفع بدوره غير سديد».⁽¹⁾

وتجدر الإشارة إلى أنّ الأمر بتعيين الخبير ليس إلزاميا في حقه، بل يجوز للشخص المعين لإجراء الخبرة رفض هذا الأمر والامتناع عن القيام بالمهمة المسندة إليه بمعنى أن يكون له حق الرفض الصريح أو الضمني، وفي هذه الحالة تتولى المحكمة الإدارية تعيين خبير آخر مكانه بنفس الطريقة، لكن ما هو الجراء المترتب عن تضييعه الوقت حينما يصدر عنه رفضا ضمنيا؟

لم يحدد المشرع في قانون الإجراءات الجبائية الجزاء الذي يتحمله الخبير إذا لم يبد رفضه بصفة صريحة عند صدور أمر الخبرة، ولكن بالرجوع إلى الأحكام الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية المحال لها بموجب المادة 858 من نفس القانون والتي بدورها تحيل إلى المادة 132 من نفس القانون نجدها تنص على أنه يحكم عليه بالتعويضات المدنية جراء تأخيره عملية الخبرة.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، رقم 163903، بتاريخ 19 فيفري 2001، عبد العزيز أمقران، المقال السابق، ص42.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريع الجزائري والمغربي

الفقرة الثالثة: سير عملية الخبرة ونتائجها:

1- في التشريع الجزائري:

تتجز عملية الخبرة تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية أي الذي قامت باختياره، حسب ما نصت عليه المادة 86 فقرة 06 وقانون الإجراءات الجبائية، إذ يقوم بتحديد يوم وساعة بدء العملية ويعلم بذلك مصلحة الضرائب المعنية وكذلك المكلف بالضريبة المحتج، وكما يعلم أيضا الخبيرين الآخرين إن وجداء، وذلك بعشرة أيام قبل بدء العملية، كما يوجه الاستدعاء أيضا إلى رئيس لجنة الطعن بالدائرة إذا ما تم الطعن أمامها قبل اللجوء إلى القضاء لأنه يشترط أن تكون الخبرة حضورية.

فإذا حل موعد إجراء الخبرة يتوجه الخبير إلى مكان انجاز العملية بحضور المكلف بالضريبة المحتج أو ممثله، وممثل عن إدارة الضرائب، وكذا رئيس لجنة الطعن بالدائرة إن اقتضى ذلك للقيام بالمهمة المحددة من طرف المحكمة الإدارية.

غير أنه في حالة ما استلمت إدارة الضرائب استدعاء من الخبير ومع ذلك تغيبت عن حضور عملية الخبرة، فهذا لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة ولا يحق لها التمسك بهذا الدفع أمام الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف لإلغاء القرار المستأنف، وهو ما أكدته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 1998/04/27⁽¹⁾، أما بالنسبة لإخطار الخبير للخصوم بيوم إجراء الخبرة فهو إجراء جوهري يؤدي تخلفه إلى بطلان الخبرة حسب ما قضى به مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 2000/11/20 : «حيث أن المستأنف يزعم بأن الخبرة أنجزت في غياب ممثل عنه

(1)- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 164096 ، بتاريخ 27 أفريل 1998.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

حيث أن المادة 53 من قانون الإجراءات المدنية تنص على أنه يجب على الخبير أن يخطر الخصوم بالأيام والساعات التي يقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة.

حيث أن الخبير الذي يسهي عن هذا الإجراء الوجوبي يعرض خبرته للبطان وبالتالي ودون الالتفات إلى الدفع الأخرى، ينبغي إذن إلغاء القرار المستأنف فيه، وبعد التصدي للدعوى من جديد إبطال تقرير الخبير المودع لدى كاتبة الضبط.

وتعيين السيد... بصفة خبيرا لكي يقوم بنفس المهمة المذكورة بموجب القرار الصادر عن مجلس قضاء قسنطينة في 02 نوفمبر 1996⁽¹⁾.

فاعتبر مجلس الدولة إخطار الخصوم بالأيام والساعات التي ستم فيها الخبرة إجراءا جوهريا ويترتب على مخالفته بطان الخبرة برمتها ولكون ذلك الإجراء الجوهري من النظام العام يجوز للقاضي بالمجلس إثارته من تلقاء نفسه دون حاجة إلى الدفع به أو إثارته من قبل طرفي النزاع⁽²⁾.

وفي قرار آخر ألغى مجلس الدولة حكما قضائيا صادرا عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء تلمسان لأن إدارة الضرائب لم تحضر عملية الخبرة فنص القرار الصادر في 2002/10/15: «حيث فرضت على المكلف الضريبة قدرها 819.194.000 دج لكونه مقاولا في التجارة الحديدية في تلمسان.

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، رقم 656، بتاريخ 20 أكتوبر 2000، غير منشور.

(2) - نصر الدين هونوي، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، الطبعة الثانية، دار هومه، الجزائر، 2009، ص 175.

- لحسين بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، الجزء الأول، المرجع السابق، ص 376.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

حيث طعن المكلف بالضريبة في قيمة الضريبة أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء تلمسان الذي عين الخبير لتقدير الضريبة المستحقة حقا، فأجرى الخبير خبرته وقدر الضريبة المستحقة بمبلغ 928.181.897 دج.

حيث أن إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبير وإن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي ولم يشارك معه في الخبرة المفتش المصفي للضرائب.

حيث أنه فعلا وبالرجوع إلى القيمة التي حددتها إدارة الضرائب كضرائب يجب تسديدها والقيمة التي حددها الخبير، فإن الفرق شاسع وكبير يفوق بنسبة كبيرة مما يجعل الخبرة في محل شك في صحتها لهذه الأسباب يقضي مجلس الدولة علينا حضوريا قبل الفصل في الموضوع القضاء بتعيين السيد... كخبير في المحاسبة للقيام بنفس المهمة المحددة بالقرار المؤرخ في 1997/07/11 عن مجلس قضاء تلمسان⁽¹⁾، فحسب الحثيات الواردة في القرار نجد أن القضاة لم يستندوا في إلغاء الخبرة على دفع إدارة الضرائب بعدم حضورها عملية الخبرة وإنما إلى الفرق الواضح بين المبلغ الضريبي المقدر من الإدارة والمبلغ المحدد في الخبرة بما يدعوا إلى الشك في صحتها.

وبعد إنجاز الخبرة يقوم عون إدارة الضرائب بتحرير محضر حولها مع إدراج رأيه ضمنه كما يقوم الخبراء بتحرير تقرير مشترك أو تقارير مستقلة طبقا للمادة 86 فقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولكن السؤال الذي يثار في هذا المجال ما الفائدة من تحرير محضر من طرف الإدارة في ظل وجود تقرير الخبرة؟

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 100522، في 15 أكتوبر 2002، نصر الدين هنونى، نعيمة تراعي، المرجع السابق، ص 177.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

الراجح أن محضر الإدارة لا يتمتع بأي فعالية، وما دام يعلم مسبقاً بأن هذا العون يتبع مصلحة الضرائب ويعمل تحت السلطة الرئاسية لمدير الضرائب فسيكون الرأي الذي يقدمه في غير صالح المكلف بالضريبة صاحب الطعن من جهة، ولكن هل يحمل تحرير هذا المحضر أي تأثير على تقارير الخبرة وبأيهما يأخذ القاضي؟ من المؤكد أن هذا الإجراء ينعدم دوره في ظل وجود تقرير الخبير والذي من المفترض أن يثبت فيه الخبير أقوال وملحوظات الخصوم سواء كانت الإدارة أو المكلف بالضريبة وبذلك يسجل موقف إدارة الضرائب ضمن تقرير الخبير نفسه.

ويتم إيداع المحضر والتقارير لدى أمانة الضبط للمحكمة الإدارية ليتمكن الأطراف من الإطلاع عليهما خلال عشرون (20) يوماً كاملة من تاريخ إبلاغهم بها، وحتى يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط في شكل مكتوب ويتم إبلاغها إلى الطرف الآخر.

غير أنه في جميع الحالات إذا رأت الجهة القضائية المختصة بأن الخبرة غير قانونية أو كانت ناقصة في بعض أجزائها فيجوز لها أن تأمر بإجراء خبرة تكميلية وفقاً للإجراءات السابقة حسب ما نصت عليه المادة 86 فقرة 10 من قانون الإجراءات الجبائية، وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره بتاريخ 2006/01/24 : «...حيث لا يتبين من الخبرة المعتمد عليها في إصدار القرار موضوع الاستئناف بأن الخبير احترم مقتضيات المادة 86 المذكورة أعلاه ومجرد الإشارة إلى حضور ممثل البنك لا يمكن اعتماده خاصة وأنه لا يذكر اسم ولا صفة الشخص الذي حضر أمامه.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

... حيث أن خرق مبدأ الوجاهية من طرف الخبير المفروض عليه بموجب القانون يجعل مجلس الدولة يستجيب لطلب إجراء خبرة ثانية⁽¹⁾، ولا يمكن الطعن في البيانات الواردة في الخبرة بعدم الصحة أمام القاضي الإداري طالما لم يطعن فيها بالتزوير⁽²⁾.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن تقرير الخبير له طابع نسبي من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي الإداري وحده، فهو غير ملزم بنتائج الخبرة بما يملكه من سلطة تقديرية حتى على المستوى التقني والمحاسبي، لكن إذا أجابت الخبرة على جميع الأسئلة الفنية المطروحة واستطاعت أن تقنع القاضي الإداري يمكن له المصادقة عليها والاستعانة بنتائجها، ويمكن له في هذه الحالة رفض إجراء خبرة تكميلية أو إعادة تعيين خبير آخر.

وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره بتاريخ 19/04/1999 : «حيث أنه عكس ما جاء به المستأنف ضمن استئنافه فإن قضاة أول درجة تأكدوا من خلال تقديرهم للوقائع وتحليلهم لتقدير الخبرة المأمور بها من قبلهم بأنها تمت على أحسن وجه وهي واضحة كونها أجابت على النقاط المحددة لها ولا داعي لتعيين خبير آخر»⁽³⁾.

2- في التشريع المغربي:

حدد الفصلين 59،63 من قانون المسطرة المدنية مهمة الخبير في مايلي:

- (1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 022197، بتاريخ 24 أكتوبر 2006، د. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص266.
- (2)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، رقم 000616، بتاريخ 31 مارس 2001، عبد العزيز أمقران، المقال السابق، ص43.
- (3)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الأولى، رقم 159617، بتاريخ 19 أبريل 1999، د. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص262.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

1. أن ينحصر تدخله في المسائل الواقعية دون أن يتعدى إلى المسائل القانونية.
 2. أن يشعر الأطراف برسالة مضمونة مع إشعار التوصل بتاريخ إجراء الخبرة مع دعوتهم للحضور.
 3. أن يحاول إجراء الصلح مع الأطراف المتنازعة.
 4. أن يثبت في تقريره أقوالهم وملاحظاتهم.
- ولكن السؤال المطروح يتعلق بكيفية إجراء الصلح في المنازعة الضريبية من طرف الخبير ؟
- من الراجح استحالة تطبيق هذا الإجراء لعدم صلاحيته في الميدان الجبائي من زاويتين⁽¹⁾:
- أن بعض الضرائب المنازع فيها أمام اللجان الضريبية تكون صادرة بناء على القرار والجدول الضريبي ما هو إلا سند تنفيذي لقرار اللجنة لذلك فإن محاولة الصلح لن تلقى استجابة من طرف الإدارة.
 - أن الضرائب المفروضة من إدارة الضرائب لا يملك فيها مفتش الضرائب التعليمات الكافية التي تسمح له بإجراء الصلح.
- وبعد إتمام أعمال الخبرة يقدم الخبراء تقريرا واحدا أو تقارير منفصلة طبقا للفصل 66 من قانون المسطرة المدنية، ويقدم التقرير إلى المحكمة المعنية في عدد كاف من النسخ قصد تمكين الأطراف من الإطلاع عليه ولا يكون تقرير الخبير ملزما للقاضي، وإذا ما كانت الخبرة ناقصة يمكن اللجوء إلى إجراء خبرة تكميلية.

(1) - عبد الغني خالد، الرسالة السابقة، ص514.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

الفقرة الرابعة: تحديد مصاريف الخبرة:

يستحق كل خبير قام بعمل معين بمقتضى أمر قضائي الحصول على مقابل ذلك العمل المنجز، وعليه فبعد الانتهاء من الخبرة وإيداع التقرير يقدم الخبير أو الخبراء على حسب الحالة كشفا بمصاريفهم وأتعابهم، بحيث تتم التصفية والرسم بقرار صادر من رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريف المحددة بقرار صادر عن وزير المالية، أما إذا تم إيداع تقرير الخبرة بعد مرور أكثر من ثلاثة (03) أشهر من غلق المحضر فلا يأخذ بها عند تحديد الأتعاب.

هذا ويحق للخبراء حق الاعتراض على قرار رئيس المحكمة الإدارية المحدد للأتعاب ويمكن للأطراف ممارسة ذلك أيضا على أن يتم خلال ثلاثة (03) أيام من تاريخ تبليغهم به، وتبت المحكمة الإدارية في هذه المنازعة في غرفة المشورة وليس كما وردت خطأ في نهاية الفقرة 09 من المادة 86 السالفة الذكر بعبارة «غرفة إستشارية».

أما فيما يخص تحمل مصاريف الخبرة فتقع على الطرف الذي يخسر دعواه، وفي الحالة التي يستجاب فيها جزئيا لطلبه فإنه يتحملها جزئيا في حدود ما يحدده الحكم القضائي مع مراعاة ما كان عليه النزاع عند بداية عملية الخبرة، أما بالنسبة لمصاريف الخبرة الموضوعة على عاتق الإدارة فيتحملها حسب ما دلت عليه المادة 100 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية:

- إما الخزينة العامة إذا تعلق النزاع بالضرائب أو الرسوم أو الغرامات المحصلة لفائدة الدولة.
- وإما الصندوق المشترك للجماعات المحلية إذا تعلق النزاع بضرائب ورسوم تستوجب اقتطاعا مقابل مصاريف الإدراج في حكم انعدام القيمة لفائدة هذه الهيئة.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

على الرغم من أهمية الخبرة كإجراء تحقيقي في مجال المنازعة الضريبية إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن أغلبية الخبراء المعينين في هذا المجال هم محاسبون لا يملكون الدراية الكافية بالميدان الجبائي الذي يتطلب الإلمام بالجانبين المحاسبي والقانوني، فهناك اختلاف كبير بين الناتج المحاسبي والناتج الجبائي الذي يشمل الناتج المحاسبي مضاف إليه الأعباء والتكاليف والخصومات التي لا تتوفر فيها الشروط القانونية لقبولها كخصم ضمن الخصومات التي يتم حسابها بالرغم من أنها قانونية⁽¹⁾، لذلك من المفترض تكوين خبراء متخصصين في المجال الضريبي بشقيه المحاسبي والقانوني، وإلا فإن مراجعة التحقيق تبقى أفضل إجراء تحقيقي يوفره القانون للقاضي نظرا لكونه يقوم به موظف إدارة الضرائب الذي يعلم بكل هذه المتغيرات خاصة وأنه يتمتع بصفة الحياد لأنه خارج عن الاختصاص المكاني للطرفين.

الفقرة الخامسة: سقوط الخصومة في حالة صدور أمر بالخبرة:

لم ينطرق المشرع سواء في قانون الإجراءات الجبائية أو القوانين الضريبية الأخرى للحالة التي يتقرر فيها سقوط الخصومة بعد صدور أمر قضائي بالخبرة قبل الفصل في الدعوى الضريبية وتسبب المدعي في عدم تنفيذه طيلة سنتين، فهل تطبق الأحكام الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية؟

أجابت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 20/03/1994 على هذا الإشكال بتطبيق أحكام المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية على منازعات الضرائب المباشرة، وتتلخص وقائع القضية التي صدر بشأنها هذا القرار، وهي القائمة بين وزير المالية (إدارة الضرائب) وشركة (S.A.C.O.B.T.P) في أن هذه الأخيرة استأنفت قرارا صادرا عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء الجزائر وتحصلت من الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا على القرار السابق وأمر بخبرة جديدة، غير أن الشركة

(1)-عزيز أمزيان ، المرجع السابق، ص103.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

المستأنفة لم تعد السير في الدعوى لإنجاز الخبرة لمدة تفوق السنتين، وهو ما جعل إدارة الضرائب تطالب

بالتصريح بإسقاط الخصومة أمام المحكمة العليا التي عللت فيها الغرفة الإدارية قرارها على النحو الآتي:

«حيث أنه وردا على طلب الإدارة صرح الخبير بموجب رسالة مؤرخة في 1989/02/22 بأن شركة

(S.A.C.O.B.T.P) لم تلجأ إليه أبدا.

حيث أنه كان يجب على الشركة وحدها تحريك الخبرة لأن هذه الأخيرة تم الأمر بها من طرف المحكمة

العليا بناء على استئناف الشركة.

حيث أنه إذا تسبب المدعي في عدم تنفيذ الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع طيلة مدة سنتين يجوز

للمدعى عليه أن يطلب معاينة سقوط الخصومة.

حيث أنه ما دام هذا هو الحال يتعين التصريح بسقوط الخصومة»⁽¹⁾.

أما مجلس الدولة فقد أقر هو الآخر بتطبيق أحكام المادة 220 من نفس القانون في النزاع الإداري في

قراره الصادر في 1999/02/01: «حيث أنه في قضية الحال، فقد مضت مدة تزيد عن سنتين بين تاريخ

إيداع الخبير لتقريره لدى كتابة الضبط أي تاريخ 25 جويلية 1995 وتاريخ إعادة السير بالدعوى المسجل

(1)- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 7429، بتاريخ 20 مارس 1994، منشور في النشرة الصادرة عن المديرية

العامة للضرائب، عدد 15، ص33.

- وفي قرار سابق للغرفة الإدارية أيضا رقم 57024 بتاريخ 14 جانفي 1989، أقرت المحكمة الإدارية بعدم جواز تطبيق

المادة 220 في المجال الإداري بقولها: "من المستقر عليه قضاء أن المادة 220 المشار إليها أعلاه لا تجد عمليا ما

يبرر تطبيقها في المجال الإداري ما دامت الإجراءات تكتسي طابع التحري والتحقيق ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا

المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون..."، ومرة أخرى تظهر المحكمة العليا موقفها غير الثابت فيما يخص المنازعات

الإدارية بما يبعد عنه صفة الاجتهاد القضائي.

- لحسين بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص319.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

يوم 31 جانفي 1998، وأنه يتعين بالنتيجة القول بأن الخصومة الحالية قد سقطت»⁽¹⁾، وفي قرار أيضا صدر عن مجلس الدولة بتاريخ 2001/04/09 أقر بقبول سقوط الخصومة أمام الجهة القضائية الأمرة بالخبرة وليس أمام جهة الاستئناف فالتمسك به لأول مرة أمام مجلس الدولة يؤدي إلى النطق بعدم قبوله⁽²⁾.

وأمام هذا التضارب في المواقف يجب القول بعدم جواز تطبيق أحكام سقوط الخصومة كما أوردتها المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية القديم، لأنه إجراء لا يتلائم وطبيعة الإجراءات الواجبة الإلتزام أمام القضاء الإداري، لأن الدعوى ملك للقاضي الإداري وليس للطرفين كما هو الحال في المنازعات العادية، وللأسف حتى في ظل صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد لم يضع المشرع حلا لهذا الإشكال بما يعني ضرورة توحيد الاجتهاد القضائي في هذه المسألة بقرار صادر عن الغرف المجتمعة لمجلس الدولة وليس غرفة واحدة طبقا للمادة 31 من القانون العضوي 01-98 المتضمن اختصاصات مجلس الدولة.

المطلب الثاني:

الإثبات في الدعوى الضرائب المباشرة

يقصد بالإثبات إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي يحددها على صحة واقعة قانونية يدعيها أحد طرفي الخصومة وينكرها الطرف الآخر⁽³⁾.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية رقم 29، بتاريخ 01 فيفري 1999، نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، المرجع السابق، ص183.

(2)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 207169، بتاريخ 09 أبريل 2001، نفس المرجع، ص184.

(3)- د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الإثبات بآثار الإلتزام، المجلد الثاني، طبعة نادي القضاة، 1982، ص14.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

وعليه فإن الإثبات يعد واحدا في جميع أنواع الدعاوى سواء كانت مدنية أو إدارية، غير أن الاختلاف يكمن في طرق الإثبات، فإن كان القاضي المدني يتبع طرقا محددة للإثبات، فإن القاضي الإداري غير مقيد في الإثبات بوسيلة معينة كأصل العام ما لم ينص القانون على خلاف ذلك بما فيها الدعوى الضريبية، فله سلطة تقديرية واسعة في الإثبات إذ يحكمه مبدأ الاقتناع المطلق للقاضي.

فالإثبات في المنازعة الضريبية يقوم على أساس طبيعة الدعوى التي تنشأ الخصومة فيها بين طرفين غير متكافئين وهما: إدارة الضرائب بوصفها السلطة العامة صاحبة الامتياز والمكلف بالضريبة، لذلك فلا بد من تحديد الطرف الذي يقع على عاتقه عبء الإثبات في الدعوى، وما هي الوسائل المتاحة لاستعمالها في الإثبات؟

الفرع الأول: عبء الإثبات:

الأصل أن المدعي هو المكلف قانونا بإثبات دعواه وتقديم الأدلة التي تؤيد إدعاءه ونظرا لخصوصية المنازعة الضريبية فإنه يدور البحث عن يتحمل عبء الإثبات فيها هل هي إدارة الضرائب أم المكلف بالضريبة؟

يرى البعض أن الدولة هي في الأصل المدعي الحقيقي ونتيجة لذلك يقع عليها أصلا عبء الإثبات وحجتهم في ذلك:

- أن طبيعة العلاقة بين الدولة الممثلة في إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة التي تعد من قبيل علاقات القانون العام، وقد وافق المكلفين بالضريبة على هذه العلاقة عندما وافق ممثلوهم في البرلمان سنويا على قانون المالية.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

- يترتب على اعتبار الدولة المدعي الحقيقي وقوع عبء الإثبات عليها أصلا سيادة الأمن والطمأنينة لدى الأفراد المجتمع وحمائهم من إساءة استعمال سلطتها.

ولكن الرأي الراجح يذهب إلى القول بأنه لا يمكن التمسك بتطبيق مبدأ البينة على من ادعى، لأنها لا تتماشى وطبيعة النزاع الضريبي، فغالبا ما يكون المكلف بالضريبة هو الطرف المدعي فيقع على عاتقه إثبات ما يدعيه، ولكن في نفس الوقت نلاحظ أن إدارة الضرائب والتي غالبا ما تتمتع بسلطة مقيدة في الميدان الجبائي عليها أن تثبت أمام القضاء أن تطبيقها للمقتضيات الجبائية كان مطابقا للقانون.

وقد أخذ الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة بعدا متصلا بحقوق الإنسان فقد قررت المحكمة الأوروبية أنه لا يمكن تحميل المكلف عبء الإثبات في القضايا الضريبية إلا إذا كان قادرا عليه وحضرت على الإدارة مواجهته بعقوبات إدارية تمنعه من الإثبات ترسيخا للحق في التقاضي والدفاع ، فهي ترى بأن الطعون الضريبية ترتبط بحق المكلف بالتقاضي لذلك فإن الإدارة ستتحمل عبء الإثبات كلما شق على المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

وعليه فإن عبء الإثبات لا يلقي بصورة آلية على المدعي وإنما تتقاسمه إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة وهو ما قضى به الاجتهاد القضائي للغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في الجزائر في القرار الصادر بتاريخ 1997/04/27: «حيث أنه إذا كان المكلف بالضريبة ملزما بالإثبات بالدليل المثبت لرقم الأعمال المصرح به، فإن إدارة الضرائب ملزمة هي الأخرى بنفس الإلزام في حالة رفع رقم الأعمال المصرح به خاصة إذا كان هذا الرفع يفوق عشر (10) مرات الرقم المصرح به كما هو الحال في قضية الحال.

(1)- د. سالم شوابكة، د. عبد الرؤوف الكساسية، ((وسائل الإثبات أما القضاء الضريبي))، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد 02، 2006، ص12.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

حيث أنه في هذه الحالة بالتحديد بوضعهم عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة وحده فإن قضاة الدرجة الأولى يكونون قد أساؤا تفسير وقائع الدعوى وبهذا يستوجب قرارهم الإلغاء»⁽¹⁾.

إن تقاسم عبء الإثبات تمليه القيمة القانونية التي يكتسبها التصريح الضريبي الواجب على المكلف بها، إذ يقترن دوماً بقرينة الصحة في الحالة التي يلتزم فيها المكلف بالتصريح في الآجال المحددة قانوناً لذلك فهو غير مطالب بتقديم دليل على صحة المبالغ المصرح بها، في حين إذا أرادت إدارة الضرائب التشكيك فيه يقع عليها عبء إثبات عدم صحة هذه القرينة والعكس صحيح، فقد قضى مجلس الدولة بعدم إعمال قاعدة البينة على من ادعى وكانت إدارة الضرائب هي المدعي لأن تصريحات المكلف كانت ناقصة فجاء فيه بتاريخ 2004/12/21: «حث أن القرار المستأنف أفاد المستأنف عليه بتخفيض مستندا في تسببه على مبدأ البينة على من ادعى جاعلا عبء الإثبات على عاتق إدارة الضرائب.

حيث ولكن تطبيقاً للمادة 187 من قانون الضرائب فإنه متى ثبت نقص في التصريح أي إخلال المكلف بالضريبة بإلزامه بالتصريح بجميع مشترياته يجوز لإدارة الضرائب في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة للمعلومات والوثائق المطلوبة اتخاذ الفرض التلقائي للضريبة الذي يترتب عنه جعل عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة...»⁽²⁾.

وبذات الموقف يأخذ القضاء الإداري بالمغرب ففي كثير من الحالات يلزم إدارة الضرائب بتقديم الدليل لإثبات مدى احترامها لتسلسل الإجراءات القانونية الواجبة للإتباع للقيام بعملية فرض الضريبة أو تحصيلها وخاصة ما تعلق منها بالتبليغ الذي تلتزم به الإدارة تجاه المكلف بالضريبة، وهذا ما قضت به الغرفة الإدارية

(1) - المحكمة العليا ، الغرفة الإدارية رقم 116250، بتاريخ 27 أبريل 1997.

(2) - د. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص190.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

بقولها: ((لكن من جهة حيث أن مسطرة الاستخلاص تبدأ بالتدرج من الإنذار بدون صائر فالإنذار القانوني ثم الحجز والبيع وفي الأخير مسطرة الإكراه البدني، والملزمة المستأنف عليها نازعت في مسطرة الإكراه البدني المطبقة عليها وطالبت بإبطالها لعدم توصلها بأي إنذار، ويبقى على المحاسب المكلف بالاستخلاص الإدلاء بما يثبت احترامه لذلك الإجراء الجوهري، وإن ما أدلى به لإثبات قيامه بالإنذار للمستأنف عليها هو عبارة عن صورة لقائمة المتابعات الجماعية ولا يمكن قراءتها إلا بصعوبة والضلع المتعلق بالمبلغ له فارغ وكذلك المتعلق بتوقيع المبلغ له، فتكون بذلك ساقطة عن الاعتبار ويكون بالتالي ما جاء في أسباب الاستئناف غير مستند على أساس⁽¹⁾)).

هذا ونجد أن الفقه والقضاء الفرنسي يحدد الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على كل طرف في

الدعوى الضريبية⁽²⁾، بحيث يتحمل المكلف بالضريبة الإثبات في الحالات التالية:

- حالة التقدير الجزافي للضريبة من طرف الإدارة.
- حالة تحديد الأساس الضريبي على أساس إجراءات التصحيح.
- حالة وجود خروقات في المحاسبة الممسوكة.
- حالة التجاوزات التي حصلت في الإجراءات أمام اللجان.
- سوء نية المكلف وإثبات الأعمال الاحتيالية.
- وقوع التبليغ الصحيح.

(1)- مجلة المحاكم المغربية، صادرة عن هيئة المحامين بالدار البيضاء، العدد 106، يناير 2007، ص 69، (ذكر القرار دون رقم أو تاريخ).

(2)- مجلة المحاكم المغربية، المرجع السابق، ص 190.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

الفرع الثاني: وسائل الإثبات:

يملك القاضي الإداري دورا إيجابيا في المنازعة الضريبية إذ منح المشرع سلطة واسعة في إثبات وتقدير دفوع وإدعاءات الطرفين، إذ يستطيع ومن تلقاء نفسه أن يأمر أثناء النظر في الدعوى تقديم أي دليل يراه ضروريا للكشف عن الحقيقة ويستخلص كل الحقائق القانونية من الأدلة المقدمة له بطريق الاستنتاج واستخدام ملكاته العقلية للوصول إلى حل عادل ومنصف للطرفين⁽¹⁾.

وعليه يطرح السؤال حول الوسائل التي يعتمدها القاضي الإداري في الإثبات في المنازعة الضريبية هل هي ذاتها الوسائل العامة المقررة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية أم أنها تتعدى لتشمل وسائل أخرى؟

الفقرة الأولى: وسائل الإثبات الخاصة:

تعد المحاضر والمستندات الضريبية من أهم الوسائل المستخدمة للإثبات في المادة الضريبية ويقصد بها مختلف الأوراق التي يحررها أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات كل النتائج والدلائل لتقديمها في المنازعة الضريبية⁽²⁾، وتتمتع هذه المحاضر بحجية في الإثبات لا تزول إلا بالطعن فيها بالتزوير أو بإثبات عكس ما ورد فيها⁽³⁾.

وتشمل هذه المحاضر كل من محضر المعاينة، المحضر على إثر الرقابة الجبائية ومحضر التحقيق الجبائي ونتناولها بإيجاز في ما يلي:

(1) - د. علي محمود علي حمودة، النظرية العامة في تسبب الحكم الجبائي في مراحل المختلفة، دراسة مقارنة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 1994، ص 134.

(2) - العيد صالح، المرجع السابق، ص 61.

- د. أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي، الضرائب على الدخل، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1987، ص 155.

- شمس الدين عبد الأمير، المرجع السابق، ص 153.

(3) - د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص 146.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

أولاً: محضر المعاينة:

يلجأ للمعاينات في حالة وجود قرينة على ارتكاب المكلف لممارسات احتيالية فيمكن إدارة الضرائب أن ترخص لأعوانها المؤهلين قانوناً للقيام بإجراء معاينة في المحلات المعنية وفقاً للشروط والضوابط القانونية⁽¹⁾ وإلا كانت باطلة، وعليه فهي تتمتع بقوة ثبوتية كاملة ما لم يطعن فيها بالتزوير⁽²⁾.

وقد أخذ مجلس الدولة في إحدى قراراته بمحضر المعاينة كدليل للإثبات في القرار المؤرخ في 20/11/2004 قضى بما يلي: «حيث أنه بالرجوع إلى أوراق الملف يتضح أن المستأنف كان فعلاً محل تسوية بناء على محضر معاينة مد من طرف مصالح إدارة الضرائب بعد معاينتهم لغلق محل المستأنف.

...حيث أن المشكل المطروح من طرف المستأنف يخص مدى استهلاك المخزون البالغ 1.711000.00 دج إنه ينكر ذلك مكتفياً بالمطالبة بإجراء خبرة للتحقيق من وجوده، ولكن عجز المستأنف تقديم ما يثبت عدم استهلاكه للمخزون خلال سنتي 98/99 لا يمكن معه استبعاد محضر المعاينة باعتباره قرينة على عدم وجود المخزون مادياً بمحل المستأنف كما لا يمكن معه الأمر بإجراء خبرة كونها مجرد تدبير من تدابير التحقيق في المنازعات الضريبية يلجأ إليه بعد إثبات المكلف بأن الضريبة مبالغ فيها وذلك في حالة الفرض التلقائي للضريبة طبقاً للمادة 187 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وحيث أن القرار المستأنف بقضائه برفض الدعوى لعدم التأسيس يكون قد أصاب في تطبيق القانون

ويتعين بالتالي تأييده»⁽³⁾.

(1) - المواد 34، 35، من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 167.

(3) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 013681 بتاريخ 23 نوفمبر 2004، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 153.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

وهو ذاته الموقف الذي جسده القضاء المغربي في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 1999/12/18 وجاء فيه: «لكن حيث أن الإدارة الضريبية لما تبين لها من خلال معاملات المستأنف أنها فاقت المبالغ المعتمدة في إطار الربح الجزائري المنصوص عليه في المادة 20 من القانون المحدث بموجبه ضريبة عامة على الدخل كما تؤكد ذلك الإدارة كان عليها أن تملك مسطرة الفحص»⁽¹⁾.

وإذا ثبتت صحة المعاينة التي قامت بها إدارة الضرائب فإن محاضرها تتمتع بالقوة الثبوتية وهذا ما أخذ به القضاء الإداري بالمغرب ممثلاً في الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها بتاريخ 2008/10/08 بقولها: «لئن كان المستأنف قد أدلى بشهادة مسلمة من الطبيب البيطري مؤرخة في 1997/03/19 تفيد توقفه عن الذبح بالمجزرة العمومية، فلا تنفي عنه بيع تلك المادة التي عاينت المصالح الجبائية ممارستها بواسطة أحد أعوانها التي حررت محضراً بشأنها بتاريخ 2001/01/12 أثبتت فيها أن المستأنف يبيع بمحل سكنها مادة الخليع بثمان السوق بالتقسيط وبالجملة، وأنه في مدة عشرين دقيقة استقبل فيها عشرين زبوناً تكفلت بهم زوجته وأن المستأنف لم يدل بما يخالف ما جاء في المحضر المذكور، مما يبقى الفرض الضريبي قائماً على أساس»⁽²⁾.

ثانياً: محضر الرقابة الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الوسائل المستعملة في الإثبات في المنازعة الضريبية تسعى من خلالها الإدارة إلى الوصول إلى التطبيق الفعلي للتشريعات الجبائية حتى تحقق التحصيل لموارد الخزينة العامة،

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 168، بتاريخ 18 فيفري 1999، محمد قصري، المرجع السابق، ص 37.

(2)- جواد العسري، المنازعات الضريبية بين التحقيق والإثبات، المساء يوم 20-08-2011 www.maghress.com

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

وبالمقابل المحافظة على الحقوق العامة في المجتمع، ويمكن أن تعرف بأنها: «مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة»⁽¹⁾.

فهي إجراء يقوم به المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، فمن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل أو المضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط من تلك العناصر الخارجة، وهذا بهدف مراقبة صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وصولا إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة وتشمل هذه الرقابة كل من الرقابة على التصريحات والتحقق الجبائي الذي يتضمن هو الآخر التحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق⁽²⁾.

فإذا تم إعداد محضر الرقابة الجبائية وفقا للشروط والإجراءات القانونية المحددة في قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، فإنه يكون دليلا يستند إليه القاضي الإداري في تأسيس حكمه، فقد أخذ به مجلس الدولة في قراره

(1)- د. بن عمار منصور، المرجع السابق، ص 13.

- العيد صالح، المرجع السابق، ص 32.

(2)- بقصد بالتحقيق الجبائي: مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان، الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال.

- المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويجرى التحقيق في المحاسبة على المكلفين بالضريبة الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية وفقا للقانون الضريبي والتجاري.

ويمس التحقيق المعمق مجمل الوضعية الجبائية للمكلف وهدفه الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به بالتأكد من الوضعية المالية ونمط معيشتة أخذ بعين الاعتبار نفقاته ومجالات توظيف أمواله.

- العيد صالح، المرجع السابق، ص 46.

- بن عمارة منصور، المرجع السابق، ص 53.

(3)- المواد 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للرقابة على التصريحات.

- والمواد 20-21 من نفس القانون بالنسبة للتحقيق الجبائي في التصريحات.

- المادة 212 من المدونة العامة للضرائب وتسمى بالفحص المحاسبي.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

المؤرخ في 2006/01/24 الذي أثبت فيه: «حيث يتبين في الوثائق المرفقة بالملف أن التقييم الجبائي للسنوات 1994 إلى 1997 بعد ثبوت وجود نقص بين تصريحات الشركة ومقبوضاتها، وذلك بناء على معلومات تحصلت عليها إدارة الضرائب من بنك التنمية المحلية والبنك الجزائري الخارجي، وبنك القرض الشعبي الجزائري.

حيث أن الشركة المستأنف عليها تقدم أدلة تناقض النقااص التي لاحظتها إدارة الضرائب، باستثناء المبالغ المقبوضة والمفوترة لسنة 1994 والتي تم حذفها.

حيث أن المحققين أخذوا بعين الاعتبار المبررة من طرف المستأنف عليها، وقاموا بتخفيض الضريبة المقبوضة المستحقة من 1.564.681.00 دج إلى 1.473.627 دج....

حيث يستخلص مما ذكر أعلاه أن إعادة التقييم جاء بناء على وثائق رسمية لم تناقضها المستأنف عليها، الأمر الذي يجعله جاء وفقا للقانون أي أحكام المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حيث يتعين تبعا لذلك إلغاء القرار المستأنف ... وفصلا من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس»⁽¹⁾.

وعلى العكس من ذلك فإذا ثبت عدم احترام إدارة الضرائب للإجراءات القانونية التي فرضت كضمانة للمكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة وفي نفس الوقت لحماية موارد الدولة المالية، فإن تعسف الإدارة في إجراء هذه الرقابة يجعلها غير قانونية، وللقاضي الإداري سلطة واسعة في استبعادها كدليل للإثبات وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/06/17 وجاء فيه : «حيث أن المنازعة الضريبية الحالية تخص ضرائب فرضت على المستأنف عليه بعد مراقبة محاسبته، التمس المستأنف عليه إلغاءها بسبب خرق إدارة الضرائب للإجراءات خلال عملية المراقبة.

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية رقم 025035، بتاريخ 2006/01/24، د. فوضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص162.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

... وحيث أن الخلل المبين من طرف الخبير يتمثل في أن الإشعار بالمراجعة لم يشمل سوى المحل التجاري الكائن بساحة الثورة الذي تمسك بشأنه محاسبة مستقلة وله ملف ضريبي مستقل ويتبع إلى مفتشية الضرائب مميزة عما هو الشأن بالنسبة للمحل الثاني الكائن بحي الميناديا، كما أن الإشعار بالمراجعة لم يحدد الفترة المعنية بالمراجعة.

حيث أنه تطبيقا للمادة 190فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة يتعين القول أن المراجعة الخاصة بالمحل الثاني الكائن بحي الميناديا باطلة، وبالتالي المصادقة على التخفيض المقدر بـ 6.538.970,90 دج كنتيجة لبطلان إجراءات المراقبة»⁽¹⁾.

وهو ذاته الموقف الذي تبناه قضاة الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بالمغرب حينما أقروا باستبعاد محضر فحص المراقبة في حالة إخلاله بالضوابط القانونية ففي قرارها الصادر بتاريخ 2003/01/13 أقرت باستبعاد المحضر لخرقه لشرط الإشعار المسبق فجاء فيه: «حيث أن الآجال الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بإجراء التفتيش وتاريخ حضور المفتش المحقق أمام الشركة المعنية لفحص المستندات يجب ألا يقل عن 15 يوما وإن العبرة في ذلك بتاريخ التوصل بالإشعار وليس بتاريخ الإرسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملزم»⁽²⁾.

وبذلك تظهر السلطة الفعلية للقاضي الإداري من خلال إقراره بعدم احترام المفتش القائم بعملية التحقيق للقواعد الشكلية والإجرائية أثناء عملية الرقابة المتمثلة في كون الإشعار بالمراجعة لم يحدد الفترة المعنية بالمراقبة وعليه قضى ببطلان الإجراءات المترتبة عنه.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 008735، بتاريخ 17 جوان 2003، نفس المرجع، ص 166.

(2)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 02/4/4/866، بتاريخ 13 جانفي 2003، محمد قصيري، المرجع السابق، ص 36.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

الفقرة الثانية: الإثبات بالوسائل العادية:

الأصل أن يعتمد القاضي الإداري في المنازعة الضريبية على كل دليل من شأنه تكوين قناعته للفصل فيها ومع ذلك فلا يمكن التسليم بمبدأ حرية الإثبات بجميع الوسائل على إطلاقه في مثل هذه المنازعات، فليست كل الوسائل المتاحة في المنازعات العادية تتاح للمكلف بالضريبة، إذ يستثنى منها اليمين للأسباب التالية:

1- أن إجراءات التقاضي يغلب عليها الطابع الكتابي.

2- أن قواعد النظام العام تمنع توجيه اليمين إلى الدولة من جانب المكلف بالضريبة سواء كانت يمينا متممة أو مكملة، ومن ناحية أخرى فإن القول بالسماح لإدارة الضرائب بتوجيه اليمين للمكلف يعني التسليم له بالتخلص من التزاماته الضريبية ببراءة والتحلل من عبء الدليل الذي يضعه القانون على الإدارة في مجال الإثبات⁽¹⁾.

3- يشترط في من يؤدي اليمين أن تكون له علاقة شخصية مباشرة، في حين أن ممثل الشخص المعنوي العام في المنازعة الضريبية وهو ممثل إدارة الضرائب يستمد سلطته من أحكام القانون ولا يملك علاقة شخصية مباشرة في الدعوى الضريبية.

4- أنه لا يجوز التوكيل في حلف اليمين⁽²⁾، فلا توجه اليمين إلا ممن يملك التصرف في الحق محل النزاع وممثل إدارة الضرائب لا يملك ذلك.

(1) - د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، المرجع السابق، ص422.
- BERGERS (C.), ((Quelques Aspects Du Fardeau De La Preuve En Droit Fiscal)), doctrine, N°2, mars- avril 1983, Gazette du palais, p.149.

(2) - د. عبد الرزاق السنهوري، المرجع السابق، ص513.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

5- أنه لا يجوز للقاضي الإداري إكمال دليل ناقص بتوجيه اليمين إلى إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة بما في ذلك من خطورة على المال العام.

أما بقية الطرق الأخرى المستخدمة في الإثبات فنتفاوت قيمتها في الإثبات كما سيتم توضيحه فيما يلي:

أولاً: الإثبات بالكتابة:

تعد الأوراق المكتوبة من أهم أنواع الأدلة المعتمدة في النزاعات الإدارية بصفة عامة بما فيها المنازعات الضريبية فكثيراً من ما يعتمد عليها في الإثبات، ومرد ذلك كون الإدارة منظمة تنظيمياً يعتمد كلياً على الأوراق، ولا يعتمد على ذاكرة الموظفين فالإجراءات الإدارية مبدئياً ذات طابع كتابي⁽¹⁾، فالكتابة تهدف إلى ضمان حماية أموال وحقوق المكلف بالضريبة والخزينة العامة⁽²⁾ فالتصريحات المكتوبة وفقاً لقانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾ تصب في المحررات والسندات الرسمية أو العرفية التي يأخذ بها القاضي كدليل في المنازعة الضريبية، فقد قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 20/09/2005 بعدم قبول الشيكات كدليل مبرراً موقفه بكون المكلف بالضريبة يخضع لنظام الربح الحقيقي وملزم بالتصريح وتقديم المبررات الكافية حيث جاء فيه: «حيث أنه يحق للمكلف بالضريبة الاستفادة من التخفيضات المنصوص عليها قانوناً بشرط تقديم بيان الاستفادة من التخفيضات المنصوص عليها قانوناً بشرط تقديم بيان التكاليف الواجب خصمها من دخله، ويبرر البيان المبالغ المدفوعة لغير المستخدمين كشف يبين ألقاب المستفيدين وأسماءهم وعناوينهم وطبيعة السند المثبت للديون وتاريخه.

(1)-CHAPUS (R.), op.cit, p.731.

(2)- المادتين 01، 11 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3)- المواد 20، 44، 60 من من قانون الإجراءات الجبائية..

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

حيث أن المستأنفة تؤكد على أن المكلف بالضريبة عندما طلبت منه الإدارة تقديم التبريرات أجاب دون تقديم أي دليل واكتفى بتقديم شيكات لا يمكن اعتمادها كدليل... مما يجعل مجلس الدولة يصرح بإلغاء القرار والفصل فيه من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس خاصة وأن المكلف بالضريبة يخضع لنظام الريح الحقيقي طبقا للمادة 17 من قانون الضرائب المباشرة وملزم بالتصريح وتقديم التبريرات»⁽¹⁾.

وهناك نوعين من الكتابة ضمن أدلة الإثبات الكتابة المثبتة في المحررات أو أوراق رسمية وأخرى عرفية:

1- الأوراق الرسمية:

ويقصد بها السندات التي يثبت بها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقا للأوضاع القانونية وفي حدود اختصاصه ما تم على يديه أو ما أدلى به أصحاب الشأن في حضوره⁽²⁾، وتكون الورقة الرسمية حجة بكل من تصريحات يقدمها المكلف بالضريبة تجاه إدارة الضرائب، وهي حجة بالنسبة لأطراف وللغير ما لم يطعن فيها بالتزوير، وتشمل حجية الورقة الرسمية كل ما يثبت فيها، فقد اعتمد مجلس الدولة على عقد رسمي لإثبات التزام الملتزم في قراره الصادر بتاريخ 20/05/2003 بقوله: «حيث أن النزاع يتعلق بالضريبة الخاصة بنشاط محل تجاري الذي كان يستغله المستأنف عليه والذي أجره للمدخل في الخصام خلال أوت 1998.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 019861، بتاريخ 20 سبتمبر 2005، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص213.

(2)- عبد الرزاق السنهوري، المرجع السابق، ص247.

- وهو ذاته التعريف المعتمد من الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها رقم 36662، بتاريخ 19 أكتوبر 1985، د.

فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص215.

- لحسن بن شيخ آث ملويا، الإثبات في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص247.

- المادة 324 من القانون المدني، الفصل 440 من قانون الالتزامات والعقود

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

حيث أن المستأجر أبرم عقدا توثيقيا مع المؤجر يتعهد فيه المستأجر بدفع الضرائب الملقاة على عاتق المؤجر.

حيث أن العقد شريعة المتعاقدين يتعين تنفيذه كما جاءت نصوصه.

حيث أن الملتزم المدخل في الخصام تراجع عن أداء واجبه.

حيث أنه الحال هذه يتعين على المستأجر المكلف بالضريبة أن يدفع للضرائب ما عليه من ديون ويقاضي المتعاقد الآخر أمام القضاء المدني لاسترجاع المبلغ المدفوع للضرائب على أساس أنه إثراء بلا سبب وتطبيقا للعقد التوثيقي بينهما، مما يتعين معه إلغاء القرار المستأنف ومن جديد رفض الدعوى⁽¹⁾.

كما قضت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط هي الأخرى بقبول شهادة إدارية لإثبات استمرار المكلف في ممارسة نشاط تجاري يستوجب فرض الضريبة فجاء في قرارها الصادر بتاريخ 2007/05/23 بقولها: «إن عدم وضع المستأنف إقراره لدى الإدارة الجبائية وفق ما هو منصوص عليه من شكليات وأجل في المادة 31 أعلاه، فضلا عن أن الشهادة الإدارية المنجزة بتاريخ لاحق عن ممارسة النشاط التجاري وتعارضها مع إقراراته الضريبية المدلى بها عن سنوات لاحقة، تجعل واقعة الإغلاق المزعومة غير صحيحة، ويكون الملزم بالتالي مخاطبا بالضرائب المتنازع فيها ويتعين عليه بالتالي سلوك مسطرة التظلم»⁽²⁾.

ومع ذلك يبقى للقاضي سلطة واسعة في تقدير مدى صلاحية الوثيقة الرسمية كدليل في الإثبات وذلك بقبولها أو استبعادها وهذا ما قضت به الغرفة الإدارية في قرارها بتاريخ 2004/07/21 بقولها: ((إلا أن الصور

(1)- قرار مجلس الدولة، رقم 007864، بتاريخ 20 ماي 2003، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 271.

(2)- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، رقم 331، المؤرخ في 23 ماي 2007، المنتقى في عمل القضاء في المنازعات الإدارية، وزارة العدل، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، يوليو 2010، ص 127.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

المدلى بها من طرف المستأنف لا تفيد قيام القابض بإجراءات التحصيل على الوجه الصحيح بعد تاريخ الشروع فيه أي 1994/04/29 و 1995/03/31 ذلك أن بعث الإنذارات لا يغني عن تبليغها ولا دليل على وقوع التبليغ إلى المستأنف عليها لذلك فإن ما أدلى به المستأنف سابق عن الاعتبار وبالتالي يكون حق المستأنف في التحصيل قد سقط ويكون الحكم المستأنف قد صادف الصواب ويتعين تأييده⁽¹⁾.

وفي قرار آخر صادر في 2007/02/28 قضت بعدم اعتبار الوثيقة المدلى بها دليل يثبت توقف المكلف بالضريبة عن مزاولته النشاط بقولها: ((حيث أن المستأنف عليه خاضع لنظام الريج الجزائري الذي يتحدد الدخل الخاضع للضريبة في إطاره انطلاقا من عنصر ثابت وآخر متغير وليس انطلاقا من الدخل المحقق، وبالتالي فإن إدلاءه بشهادة إدارية من مصلحة المياه والغابات التي تثبت عدم حصوله على أية صفقة بشأن الأخشاب الغابوية خلال السنوات من 1995 إلى 2000 لا تفيد توقفه عن مزاولته النشاط المهني الممارس من طرفه والمتمثل في بيع تلك الأخشاب بالجملة ما دام أن لم يقدم إقرارا بانقطاعه عن مزاولته هذا النشاط خلال السنوات المذكورة⁽²⁾.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 581، بتاريخ 21 يوليو 2004، مجلة المحاكم المغربية، تصدر عن هيئة المحامين بالدار البيضاء، عدد 106، يناير 2007، ص 69.

(2)- عزيز بوعلام، وسائل الإثبات في المجال الضريبي www.moltaka.ma 13/11/2013, 19:30h

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

2- الأوراق العرفية:

هي الأوراق المحررة بشأن تصرف قانوني دون تدخل من موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة في تحريرها، فالمصدر القانوني لحجيتها هو احتواءها على توقيع صاحبها وأن يكون لها تاريخ ثابت طبقا للمادة 328 من القانون المدني⁽¹⁾.

وقد قضى مجلس الدولة بعدم قبول محرر عرفي غير ثابت التاريخ في قراره الصادر بتاريخ 2004/02/17 بقوله: «حيث أن على المكلف بالضريبة إثبات القرض الذي استفاد به في السنة الجبائية المعينة».

حيث أن المستأنف تقدم بعقد توثيقي يتضمن اعتراف بدين مؤرخ في 1998/02/01 جاء في بنوده أن المستأنف (ق.م) يعترف بأنه اقترض بتاريخ 1994/01/10 مبلغا ماليا قدره 3,800,000,00 دج كما تقدم المستأنف بعقد عرفي مؤرخ في 1994/01/10 لإثبات وقوع قرض في سنة 1994.

حيث أن العقد العرفي المؤرخ في 1994/01/10 لا يعتد به لعدم احتوائه على تاريخ ثابت ولإبرامه خرقا للمادة 328 من القانون المدني.

(1)- المادة 328: "لا يكون المحرر العرفي في حجة على الغير في تاريخه إلا منذ أن يكون له تاريخ ثابت، ويكون تاريخ العقد ثابت ابتداء:

- من يوم تسجيله.
- من يوم ثبوت مضمونه في عقد آخر حرره موظف عام .
- من يوم التأشير عليه على يد ضابط عام مختص.
- من يوم وفاة أحد الذين لهم على العقد خط أو إمضاء...".

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

حيث أنه بالنسبة للعقد التوثيقي الذي يثبت مضمون العقد العرفي المذكور حرر بتاريخ 1998/02/01 أي بتاريخ لاحق لسنة 1994 المعنية بالمراجعة الضريبية وحيث أنه تطبيقاً لمبدأ سنوية الضريبة فإن المثبت سنة 1998، رقم 012398 لا يخصم من دخل المستأنف الخاص سنة 1994⁽¹⁾.
وعليه لا يمكن الاعتماد على المحرر العرفي إلا إذا اكتملت فيه الشروط القانونية وفي قضية الحال تم استبعاده لعدم وجود ما يثبت محتواه بالنسبة للسنة المعنية بالضريبة.

3- المحرر الإلكتروني:

في إطار الحديث عن الإثبات بالمحررات تجدر الإشارة إلى تطور هذه الوسيلة لتتخذ طابعا آخر هو المحرر الإلكتروني الذي ازداد التعامل به في مجال المعاملات الخاصة بالتجارة الدولية ثم اتسع نطاقه ليشمل المعاملات الحكومية، وعليه فقد يأخذ هو الآخر إحدى الصورتين فيما أن يكون رسميا وفي هذه الحالة يحرره موظف عام أو يفقد هذه الوصف إذا حرره الأشخاص العاديين.
ويعرف المحرر الإلكتروني بأنه: «المحرر الذي يتضمن بيانات معالجة إلكترونيا ومكتوبة وموقع عليه بطريقة إلكترونية وموضوعة على دعامة مادية، مع إمكانية تحوله لمحرر ورقي عن طريق إخراجه من المخرجات الكمبيوترية»⁽²⁾.

تبنى المشرع الجزائري مثل هذه المحررات بموجب المادة 323 مكرر من القانون المدني بقولها: «ينتج الإثبات بالكتابة من تسلسل الحروف أو أوصاف وأرقام وأية علامات أو رموز ذات معنى مفهوم مهما كانت الوسيلة التي تتضمنها وكذا طرق إرسالها»، أما في مجال المنازعة الضريبية فقد أجاز المشرع للمكلفين استخدام

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 012398، بتاريخ 17 فيفري 2004، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 219.

(2)- إيهاب فوزي السقا، جريمة التزوير في المحررات الإلكترونية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008، ص 16.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

هذه الوسيلة لإثبات تصريحاتهم كما ورد في المادة 20 رقم 3 من قانون الإجراءات الجبائية والتي ألزمت المكلف بالضريبة بتقديم كل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية وبأن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم المستعملة في تأسيسها.

أما المشرع المغربي فقد نظم هذا النوع من المحررات ضمن قانون خاص رقم 53.03 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات، وعرفها في الفصل 417 من مسطرة الالتزامات والعقود والتي نصت على مايلي: «تتمتع الوثيقة المحررة على دعامة إلكترونية بنفس قوة الإثبات التي تتمتع بها الوثيقة المحررة على الورق»، كما نصت المادة 1/2012/06 من المدونة العامة للضرائب على كيفية مراقبة المحاسبة والوثائق المحفوظة بشكل إلكتروني.

ثانيا: نسبية الإثبات بالبيينة:

يحتل الإثبات بالبيينة أو شهادة الشهود مرتبة أدنى من الكتابة بالنسبة للمنازعات الضريبية لأن ما يصدر عن إدارة الضرائب يكون في أغلبه مكتوبا بالمحررات الرسمية، وعليه فإنه يؤخذ بالبيينة لإثبات الوقائع المادية لأنها تقع دون الإعداد لها بدليل كتابي مسبق، ويقصد بها ما يدلي به في مجلس القضاء شخص من غير أطراف الخصومة، بعد حلف اليمين بما شاهده أو سمعه مباشرة من وقائع.

تخضع البيينة للسلطة التقديرية للقاضي، وهي غير ملزمة إذ يمكن الاستغناء عنها بوسائل أخرى للتحقيق أو الإثبات، فقد قضى مجلس الدولة بتاريخ 2004/12/21 بما يلي: «حيث بالرجوع إلى القرار المستأنف فيه نجد أنه تعرض لمسألة السرقات بقوله أن هذا الإدعاء غير ثابت وأن الشهادة المقدمة لا تثبت بأن المحل قد تعرض فعلا للسرقة.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

حيث فضلا عن ذلك فيتضح من الشهادة المؤرخة في 1993/10/13 أن محافظ الشرطة يشهد بأن المستأنف تقدم للمصلحة المصرحة في 1993/09/19 أن محله تعرض للسرقة وأشار إلى الأشياء لا علاقة لها بنشاطه التجاري وبالتالي استبعاد الشهادة كان على حق وصواب من طرف قضاة الموضوع وسببوا بما فيه الكفاية قرارهم مما يجعل الوجه غير سديد يتعين رفضه»⁽¹⁾.

ثالثا: الإثبات بالقرائن:

وتقسم إلى نوعين قرائن قانونية وأخرى قضائية:

1- القرنية القانونية:

يقصد بالقرنية القانونية ما يستتبطه المشرع من أمر معلوم للدلالة على أمر آخر مجهول وقد نصت المادة 337 من القانون المدني على أنها تغني من تقررت لمصلحته عن أية طريقة أخرى من طرق الإثبات، على أنه يجوز نقض هذه القرنية بالدليل العكسي ما لم يوجد نص يقضي على خلاف ذلك وعليه يشترط فيها توافر العناصر التالية⁽²⁾:

- أنها عملية تشريعية قررها المشرع بنص قانوني وعليه فلا سلطة للقاضي بشأنها.
- أنها تقوم على عنصر الاحتمال والرجحان لا على أساس القطع واليقين.
- أنها تتصف بخاصية التعميم والتجريد لأنها من صنع المشرع بنص القانون فهو يضعها مسبقا دون أن تكون أمامه حالة خاصة فتعمم على كل الحالات التي تتوافر فيها شروطها.

(1)- قرار مجلس الدولة ، رقم 013448، بتاريخ 21 ديسمبر 2004، لحسين بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 217.

(2)- د. رمضان أبو السعود، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، النظرية العامة للإثبات، طبعة 1993، ص 198.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

ومن أمثلة القرائن القانونية التي أخذ بها المشرع الجزائري في المنازعات الضريبية، المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية: «من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونيا، القيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة»، فإذا ما أثبت أعوان إدارة الضرائب قيام المكلف بالضريبة بالممارسات التدليسية تعد قرينة على التهرب الضريبي.

وأیضا ما نصت عليه المادة 63 فقرة 2 من نفس القانون : «يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك تطبيق تنحية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من تقبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية».

أي أنه في حالة عدم الاستجابة لحق الإطلاع الذي تمارسه إدارة الضرائب لدى مختلف الجهات التي لها علاقة بالمكلف، فمجرد وجود كتابة خاصة بعون إدارة الضرائب المؤهل تعد قرينة على ممارسة الإدارة لهذا الحق وتوقف الاستمرار بتطبيق العقوبة.

2- القرينة القضائية:

ويقصد بالقرينة القضائية استنباط أمر مجهول لواقعة ثابتة معلومة بحيث إذا كانت هذه الواقعة محتملة وغير ثابتة بيقين فإنها لا تصلح مصدرا للاستنباط⁽¹⁾، وتنص المادة 340 من القانون المدني على أنه لا

(1) - د. عبد الرزاق السنهوري، المرجع السابق، ص 326 وما بعدها.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

يجوز الإثبات بالقرائن إلا في الأحوال التي يجوز فيها الإثبات بالبينة، وعليه فلا تعد وسيلة أصلية في الإثبات إلا في نطاق محدود، فهي وسيلة بديلة عن وجود مانع يحول دون تقديم دليل كتابي من طرفي الخصومة⁽¹⁾.

وللقريضة القضائية عنصران أولهما مادي وهو الوقائع التي يتحقق القاضي الإداري من ثبوتها في المنازعة الضريبية ويجب أن يثبتها بشكل قاطع، أما إذا كانت الواقعة محتملة فلا تصلح كمصدر للاستنباط، والعنصر الثاني فهو معنوي وهو استنباط الواقعة المجهولة من الواقعة الثابتة.

وقد أقر مجلس الدولة بأن تاريخ التبليغ بالإجراءات السابقة على سند التحصيل والذي ورد ضمن السند في حد ذاته قرينة على عدم وقوع التبليغ حيث جاء في القرار المؤرخ في 20/05/2003: «وحيث أنه بالرجوع إلى القرار المستأنف يتضح أن تاريخ تبليغ السند موضوع النزاع المعتمد من طرف قضاة الدرجة الأولى هو التاريخ الوارد بالسند وهو يوم 20/10/1992 وكان تسبيهم لذلك هو عدم رد المدعي عن ذلك.

لكن حيث أن التبليغ في مادة الضرائب لكافة الإجراءات السابقة على صدور السند أو اللاحقة له يقع

عقب إثباته على عاتق إدارة الضرائب طبق للمواد 190، 320 و 351 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أن الأخذ بالتاريخ المسجل على نسخة سند التحصيل موضوع النزاع يعتبر تطبيقاً خاطئاً للقانون،

ويتعين بالتالي القول أن دعوى المدعي مقبولة شكلاً لعدم إثبات وقوع التبليغ في تاريخ سابق لتاريخ تسلّم سند

التحصيل من طرف المدعي الموافق ليوم 11/03/2000»⁽²⁾.

(1) - مسعود زيدة، القرائن القضائية، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص 38 وما بعدها.

- د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 152.

(2) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 00943، بتاريخ 20 ماي 2003، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 235.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

أما الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بالمغرب فقضت بأن صحة البيانات الواردة في إقرار المكلف بالضريبة والمتمثلة في رقم البطاقة الوطنية ورقم الخضوع للضريبة قرينة على نسبته للمعني دون الحاجة للتحقق من صحة توقيعه⁽¹⁾.

رابعاً: حجية الشيء المقضي به:

يقصد بقوة الأمر المقضي به الصفة التي تثبت للحكم النهائي، ولا يمنع من ثبوت هذه الصفة أن يكون الحكم مما يجوز الطعن فيه بالنقض، وإن كان هناك من يعتبرها من قبيل القرائن القانونية القاطعة، ومع ذلك فيعتبرها العديد من الفقهاء من قبيل القواعد الموضوعية التي تقوم على قرائن⁽²⁾.

وقد نص عليها المشرع ضمن المادة 338 واعتبرها هو الآخر قرينة قاطعة بقوله: «الأحكام التي حازت قوة الشيء المقضي به تكون حجة بما فصلت فيه من الحقوق ولا يجوز قبول أي دليل ينقض هذه القرينة ولكن لا تكون لتلك الأحكام هذه الحجية إلا في نزاع قام بين الخصوم أنفسهم دون تغيير صفاتهم وتعلقت بحقوق لها نفس المحل والسبب ولا يجوز للمحكمة أن تأخذ بهذه القرينة تلقائياً»⁽³⁾.

ولا تعد من النظام العام ومع ذلك فإن اعتبارها من النظام العام يخص بعض المنازعات الإدارية خاصة في دعاوى الإلغاء لأنها من دعاوى النظام العام لكونها تهدف إلى الحفاظ على المشروعية⁽⁴⁾، يشترط

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 497، بتاريخ 14/06/2006، قضاء المجلس الأعلى، العدد 67، مطبوعة أمنية، الرباط، 2007، ص285.

(2)- د. زكريا محمد بيومي، المرجع السابق، ص445.

(3)- وهو ما أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15/11/1989: "من المقرر قانوناً أن الحكم لا يجوز حجية الشيء المقضي فيه إلا بتوافر عناصر ثلاثة هي وحدة الأطراف دون أن تتغير صفاتهم، وحدة الموضوع، وحدة السبب، ومن ثم فإن القضاء بخلاف هذا المبدأ يعد خرقاً للقانون"، د. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص231.

(4)- لحسين بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص290، 291.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

أن يثيرها أحد أطراف الدعوى المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، ومتى حاز الحكم قوة الأمر المقضي به فإن ذلك يمنع الخصوم في الدعوى التي صدر فيها من العودة إلى المناقشة في المسائل التي فصلت فيها بأي دعوى تالية تثير النزاع سواء بأدلة قانونية أو واقعية لم يسبق إثارتها في الدعوة الأولى ولم يبحثها الحكم الصادر فيها الحائز على هذه الصفة.

ويشترط في الحكم الحائز على قوة الشيء المقضي به توافر العناصر التالية:

1. وحدة الخصوم فيما يتعلق بصفاتهم لا من حيث أشخاصهم، وعليه يجب أن يكون هم الخصوم الحقيقيين في الدعوى التي فصل فيها الحكم الأول.
2. وحدة المحل أو موضوعها أي الحق الذي يطالب به الخصم أو المصلحة التي يهدف إلى تحقيقها وقد سبق مناقشتها والفصل فيها بالحكم الأول.
3. إتحاد السبب يقصد به الأساس القانوني الذي بنيت عليه الدعوى.

ويجب على القاضي الإداري مناقشة هذه العناصر والتأكد من توافرها وعدم الاكتفاء بالإشارة إليه وهو ما قضت به المحكمة العليا في قرارها بتاريخ 1989/11/15: «ولما كان ثابت في قضية الحال أن قضاة الاستئناف استندوا على مبدأ حجية الشيء المقضي فيه دون إبراز عناصره خاصة وأن الطاعنين دفعوا بعدم توافرها فإنهم بقضائهم كما فعلوا خرقوا هذا المبدأ ومنعوا المجلس الأعلى من استعمال رقابته، ومتى كان كذلك استوجب نقض القرار»⁽¹⁾.

كما قضى مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 2003/03/18 بعدم قبول الدفع بحجية الشيء المقضي فيه لعدم توافر عناصره بقوله: «...دفعت المدعى عليها مديرية الضرائب لولاية وهران بأوجه تتمثل في عدم قبول الدعوى لسبق الفصل فيها وعدم تقديم المؤسسة المدعية لشكوى مسبقة وأخيرا لعدم تأسيس طلب التعويض، حيث رد عليها مجلس الدولة أن القرار المحتج به المؤرخ في 1994/12/24 ولو أنه يتعلق بنفس الأطراف إلا أن موضوعه يخص إلغاء ضريبة بعد ثبوت حق المدعية في الاستفادة من إعفاء مقرر قانونا بينما يتعلق موضوع الدعوى الحالية بطلب استرجاع مبالغ ألغى سند تحصيلها وكذا طلب التعويض.

(1) -لحسين بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص292.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

ويعتبر الدفع سبق الفصل في الدعوى غير جدي لعدم توفر الشروط المنصوص عليها بالمادة 338 من القانون المدني الأمر الذي يؤدي بمجلس الدولة لاستبعاده»⁽¹⁾.

خامسا: الإثبات بالإقرار:

يقصد بالإقرار اعتراف شخص بحق عليه لآخر سواء قصد ترتيب هذا الحق في ذمته أو لم يقصد⁽²⁾، والإقرار نوعان:

1- الإقرار القضائي:

وهو الذي نصت عليه المادة 341 من القانون المدني بقولها: «الإقرار هو اعتراف الخصم أمام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها عليه، وذلك أثناء سير الدعوى المتعلقة بها الواقعة»، وعليه يجب أن تتوافر فيه العناصر التالية:

1. أنه تعبير عن إرادة المقر وعليه يجب أن يصدر عن شخص له أهلية التصرف، حتى يرتب آثاره القانونية بثبوت الحق في ذمته وإعفاء خصمه من إقامة الدليل.
 2. أنه حجة قاصرة على المقر فلا يتعدى على الغير.
 3. أن يصدر أمام الجهة القضائية مهما كانت درجتها وأثناء سير الدعوى الصادر بشأنها.
 4. أن يتعلق بواقعة قانونية سواء كانت تصرفا قانونيا أو واقعة مادية يرتب عليها القانون أثرا ويجب أن تكون معينة بشكل واضح.
- وباكتمال عناصره يكون حجة قاطعة على المقر ويعفي خصمه من تقديم دليل آخر.

2- الإقرار غير القضائي:

وهو الذي يصدر من المقر في غير مجلس القضاء أو أمامه في غير دعوى متعلقة بموضوع الإقرار⁽³⁾، وعليه لا يشترط في صدوره أن يكون للمقر له، ولكن يمكن استخلاصه من أي دليل أو مستند

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 007470 بتاريخ 18 مارس 2003، د.كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص232.

(2)- د.عبد الرزاق السنهوري، المرجع السابق، ص427.

(3)- د.عبد الرزاق السنهوري، المرجع السابق، ص476.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

مقدم أمام القضاء ولم ينص عليه المشرع الجزائري ومع ذلك فالعمل القضائي يأخذ به ويثبتته من خلال ملف الدعوى بناء على السلطة التي يتمتع بها، فقد قضى مجلس الدولة باعتبار الاتفاق بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة للتسديد وفقا لبرنامج الدفع على أقساط بمثابة الاعتراف أو الإقرار بالدين الضريبي من طرف المكلف بالضريبة وعليه لا يجوز له المطالبة بإعادة الضريبة⁽¹⁾.

وفي نفس السياق أقرت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في المغرب بالاعتراف أو الإقرار كدليل لإثبات الدين الضريبي الباقي في ذمة المكلف بالضريبة وذلك في قرارها الصادر بتاريخ 10/08/1989 وجاء فيه: «لكن حيث يتضح من مراجعة تنقيحات القرار المطعون فيه من جهة بما ثبت لديهم من اعتراف المستأنف عليه بأن المبالغ الباقية في ذمة المستأنف تحصر في مبلغ 142779 درهم ومن جهة أخرى ثبت لديهم من التواصل المدلى بها من طرف المستأنف المذكورة والتي تفيد أنها أدت جميع المبالغ الباقية بذمتها للمستأنف عليه الشيء الذي لم يطعن فيه الدائن بأي طعن.

وحيث أن المحكمة لم تكن ملزمة بالبحث عن الضرائب التي وجدت في ذمة المستأنف المذكورة مادام النزاع منحصرا حول المبلغ المطلوب عن مدة معينة والتي ثبت للمحكمة أنها أدت»⁽²⁾. وتجدر الإشارة إلى أن الإقرار في مجال المنازعات الضريبية يغلب عليه الطابع الكتابي أكثر من الشفوي لأن إدارة الضرائب عادة ما تلجأ إلى تقديم مذكرات وتوضيحات ووفقا لإجراءات مكتوبة⁽³⁾.

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 007692، بتاريخ 20 أبريل 2004: "حيث أنه يظهر من خلال الإطلاع الملف الجزائري وكذا الوثيقة المؤرخة في 13/10/1998 أنه وقع إتفاق بين الطرفين حول تسديد قيمة الدين الجبائي حسب برنامج الدفع على أقساط مما شكل اعترافا بالدين الضريبي ولا يجوز للمستأنف الرجوع عنه والمطالبة بإعادة تقييم الضرائب المستحقة"، د. فوضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص240.

(2) - محمد مرزاق، عبد الرحمن أبليل، المرجع السابق، ص223.

(3) - زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص472.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

المبحث الثاني:

الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشر

بمجرد ما تبين للقاضي المقرر أن القضية جاهزة للبت يصدر أمرا بغلق باب المناقشة والمرافعة في القضية وإحالتها على جلسة الأحكام، ويتم تبليغ الأطراف بقرار الإحالة وفيه يتم تعيين تاريخ الجلسة المقبلة المقررة بالحكم بعد المداولة، غير أن هذا الحكم يبقى له صفة ابتدائية يحق الطعن فيه لكل طرف صدر في غير صالحه سواء بإتباع طرق الطعن العادية أو الغير العادية.

فطرق الطعن تمكن القاضي من مراجعة الأخطاء التي ارتكبها في الحكم الأول فإذا كان الطعن بالمعارضة أو التماس إعادة النظر أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، فالقضية في مثل هذه الحالات تعاد دراستها من طرف القاضي نفسه مصدر الحكم المطعون فيه، أما إذا كان الطعن بالاستئناف أو بالنقض فالقضية تحال على قضاة آخرين وفي كلتا الحالتين فإنها تمكن القاضي من تفادي التناقض أو الأخطاء وذلك بتصحيح أو تعديل الحكم المطعون فيه بما يعزز من ضمانات تحقيق العدالة التي يسعى لها المتقاضي أمام الهيئات القضائية.

وإن كان المشرع الجزائري قد نظم إجراءات الاستئناف أمام مجلس الدولة، فإن المشرع المغربي فخطا خطوة جريئة بتأسيسه لمحاكم استئناف إدارية ليبقى من حق المتقاضي فرصة الطعن بالنقض أمام محكمة النقض.

هذا ما سيتم التطرق له بالتفصيل ضمن المطالب التالية:

المطلب الأول: صدور الحكم في دعوى الضرائب المباشرة

المطلب الثاني: الطعن في الحكم بالطرق العادية

المطلب الثالث: الطعن في الحكم بالطرق غير العادية.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

المطلب الأول:

صدور الحكم في دعوى الضرائب المباشرة

طبقا لمحتوى المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية فإن القضايا المعروضة أمام المحاكم الإدارية يبت فيها وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فبعد اكتمال جميع معطيات المنازعة الضريبية، يودع القاضي المقرر تقريره المكتوب ويحيل الملف إلى محافظ الدولة للإطلاع عليه وتقديم تقريره خلال شهر واحد ابتداء من تاريخ استلامه للملف⁽¹⁾.

وبعد تحديد تاريخ الجلسة من طرف العضو المقرر بالاتفاق مع الرئيس، يتم إخطار الطرفين بالإضافة إلى محافظ الدولة بتاريخها عشرة (10) أيام على الأقل.

وبانعقاد الجلسة يتلى التقرير من طرف القاضي المقرر ويحق للخصوم أو ممثليهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية كما يبدي محافظ الدولة طلباته خلال الجلسة⁽²⁾، وتحال بعدها القضية للمداولة السرية والتي تجري بغير حضور الخصوم أو محافظ الدولة أو كاتب الجلسة⁽³⁾ أين يتم إصدار حكم قضائي فاصل في النزاع من طرف القاضي الإداري.

ويعرف الحكم القضائي بأنه: «ما يصدر عن القاضي فاصلا في الخصومة متضمنا إلزام المحكوم عليه بفعل أو بالامتناع عن فعل أو إيقاع عقوبة على مستحقيها أو تقدير معنى في محل قابل له، فالحكم

(1)- المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2)- المادة 899 من نفس القانون.

(3)- المادة 269 من نفس القانون.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

هو القرار الذي تصدره المحكمة في خصومة وفقا للقواعد المقررة قانونا في نهايتها وأثناء سريانها وسواء صدر في موضوع خصومة أو في مسألة إجرائية»⁽¹⁾.

ويصدر الحكم القضائي في جلسة علنية متضمنا مجموعة من البيانات ويرتب آثارا قانونية:

الفرع الأول : شكل ومحتوى الحكم القضائي:

يصدر الحكم القضائي وفقا للمادة 270 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأغلبية الأصوات⁽²⁾ بتشكيلة ثلاثية رئيس ومساعدان برتبة مستشار وفقا للمادة 03 من قانون 02/98 المتضمن إنشاء المحاكم الإدارية وهو نفس العدد المحدد في المادة 05 من قانون المحاكم الإدارية المغربي، وهو ما يعد ضمانا هامة لتحقيق العدالة وتفادي عدم الإنصاف، على أنه يجب ألا يشارك في إصدار الحكم أحد القضاة الذين سبق لهم أن ترأسوا إحدى اللجان الضريبية السالفة الذكر والذي ثبت مشاركته في إحدى أطوار المنازعة المتعلقة بنفس الضريبة محل الخلاف وكل مخالفة لهذه الشروط تجعل الحكم عرضة للإلغاء⁽³⁾، كما يجب تحت طائلة البطلان أن يصدر الحكم القضائي باللغة العربية طبقا للمادة 04/02 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁾.

(1)- د. بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص287.

(2)- المادة 270 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(3)- د. شادية إبراهيم المحروقي، المرجع السابق، ص270.

(4)- المادة 08 فقرة 04 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "تصدر الأحكام القضائية باللغة العربية تحت طائلة البطلان الثار تلقائيا من القاضي".

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

ويجب أن يتضمن البيانات والعناصر التالية⁽¹⁾:

1- الديباجة:

- إذ يجب أن تتصدر الأحكام القضائية عبارة (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية - باسم الشعب الجزائري) وذلك حسب ما نصت عليه المادة 141 من دستور 1996 والمادة 275 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا ما يمنحها القوة التنفيذية فلا شيء يميزها من حيث الإلزام عن قواعد القانون التي يقرها البرلمان باسم الشعب هي الأخرى⁽²⁾.
- أن يتم ذكر اسم الجهة القضائية مصدرة الحكم وأسماء القضاة المشاركين فيه وأمين الضبط ومحافظ الدولة أو مساعده.
- أن يشتمل على ذكر أسماء أطراف الدعوى وصفاتهم ومحل إقامتهم وأسماء محاميهم إن وجدوا.

2- الوقائع:

- يحتوى الحكم على عرض موجز للوقائع المتعلقة بالنزاع كما يتم ذكر ما استند عليه كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضريبة من أدلة مع مناقشتها مختلف الإجراءات التي مرت بها الدعوى الضريبية و خلاصة ما انتهت إليه دون بيان موقف القضاة.

(1)- المادة 50 من قانون المسطرة المدنية المغربي .

(2)- د.عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، المرجع السابق، ص 353.

د.عمار بوضياف، ((تنفيذ الأحكام القضائية في المادة الإدارية بين الإطار القانوني والاجتهاد القضائي))، مجلة العلوم

الاجتماعية والإنسانية، جامعة تبسة، العدد 02، سبتمبر 2007، ص 11.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

3- ذكر الأسباب في منطوق الحكم:

وهو إجراء شكلي يجب أن يتضمنه الحكم القضائي ويقصد به بيان الأسس الواقعية والحجج القانونية التي بنى عليها القاضي الإداري حكمه في المنازعة الضريبية⁽¹⁾، فالتسبيب يتأكد بجميع أدلة النفي والإثبات والدفع التي يبديها أطراف الدعوى والتي كانت محل مناقشة أمام المحكمة الإدارية، كما يجب الإشارة إلى النصوص القانونية التي أثارها النزاع.

ويجد التسبيب أساسه القانوني كشرط لصحة الأحكام في المواد 144 من دستور 1996 و277 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾ وكل مخالفة لذلك تجعل الحكم باطلا، وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/04/15 بقوله: «حيث أن مدير الضرائب لولاية المدية استأنف القرار بهدف إلغائه على أساس أنه غير مسبب وغير محدد للنصوص القانونية المطبقة وكذا الخطأ في تطبيق القانون...»⁽³⁾.

(1)- د. نبيل اسماعيل عمر، تسبيب الأحكام القضائية في قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001، ص 03.

-د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرافعات الإدارية في قضاء مجلس الدولة، دار الفكر الجامعي، 2007، ص 294.

(2)- تنص المادة 144 من دستور 1996: "تعلل الأحكام القضائية وينطق بها في جلسات علنية".

-المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسبيبه ويجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع والقانون، وأن يشار إلى النصوص المطبقة، يجب أيضا أن يستعرض بإيجاز وقائع القضية وطلبات ادعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم...".

-المادة 125 من دستور المملكة المغربية لسنة 2011: ((تكون الأحكام معللة وتصدر في جلسة علنية وفق الشروط المنصوص عليها في القانون)).

-المادة 50 فقرة 09 من المسطرة المدنية: ((يجب أن تكون الأحكام دائما معللة)).

(3)- د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 153.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

- ويكتسي تعليل الأحكام أهمية بالغة تظهر من عدة زوايا:
- يحقق التسبب عناية القاضي بأحكامه من خلال توجيهه للعدالة وابتعاده عن الهوى.
- يعزز ثقة كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بنزاهة القاضي.
- كما يعد ضمانا للطعن في الأحكام، فيمكن كل من الخصوم وقضاة الدرجة الثانية من رقابة ما شاب الحكم من عيوب وقصور.

4- منطوق الحكم:

وهو الموقف الذي ينتهي إليه القضاة من خلال مداواتهم من النزاع الضريبي المعروض أمامهم ويتضمن إما استجابة كليه أو جزئية أو رفضا لطلبات المدعي، فيتحدد بموجبه مركز الخصوم في الدعوى⁽¹⁾ ويتم التوقيع على النسخة الأصلية للحكم من قبل رئيس المحكمة الإدارية وأمين الضبط والقاضي المقرر وفقا للمادة 278 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إن غياب هذه العناصر يجعل الحكم غير مقبول وعرضة للإلغاء، إلا إذا ثبت من وثائق ملف المنازعة أو من سجل الجلسات أنه تم فعلا مراعاة القواعد القانونية حسب ما دلت عليه المادة 283 من نفس القانون.

أما الأمر المستعجل فيتمتع بكل مقومات الأحكام القضائية وخصائصها إذ ينهي النزاع الذي يثور حول وقف تنفيذ القرار الإداري ويحسم الخصومة القائمة بشأن هذا الوقف، ويصدر الأمر المستعجل مستوفيا لنفس الشروط السالفة الذكر ولكن بتشكيلة جماعية تضم ثلاثة قضاة من المحكمة الإدارية المنوط بها البت في دعوى الموضوع بدلا من قاض فرد طبقا للمادة 917 من نفس القانون، أي أن قاضي الموضوع هو نفسه

(1) - د. حسن السيد بسيوني، المرجع السابق، ص 266.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

قاضي الاستعجال بمعنى أن ينظر القضاة في نفس الموضوع تقريبا مرتين بما قد يجعلهم يتأثرون بموقفهم المتخذ في دعوى الاستعجال حينما يتولون الفصل في دعوى الموضوع، كما يلتزم القاضي بتوضيح عنصر الاستعجال والأسباب الجدية التي أدت إلى وقف التنفيذ دون المساس بأصل الحق أو يبين أسباب الرفض طبقا للمادة 924 من نفس القانون.

وقد سبق القول أن الحكم الصادر في الطلب المستعجل لا يقيد المحكمة عند حكمها في الموضوع وأساس ذلك أن الأمر المستعجل وإن كان القصد منه هو الحصول على حماية قانونية عاجلة حتى في الفصل في موضوع الدعوى، إلا أنه طلب يختلف عن الطلب الأصلي في الدعوى من نواحي عديدة أهمها أنه لا يستجاب إليه إلا عند تحقق الاستعجال ودون المساس بأصل الحق، كما أن القول بعدم قطعية الأمر المستعجل فإن هذا لا يعني أن الحكم المستعجل ليست له حجية مطلقة لأنه يتصف بالتوقيت إلا أن له حجية أمام القاضي الذي أصدره وبين الخصوم طالما لم تتغير الظروف التي قام عليها.⁽¹⁾

الفرع الثاني: تبليغ الحكم وآثاره:

يرتب الحكم الصادر في الدعوى الضريبية آثاره بمجرد تبليغه رسميا للأطراف وهو ما سيتم توضيحه

فيما يلي:

(1) - عبد اللطيف هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1998، ص

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

الفقرة الأولى: تبليغ الحكم:

يتم تبليغ الحكم القضائي لكل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بواسطة المحضر القضائي أو كاتب الضبط لدى المحكمة الإدارية في الحالات الاستثنائية⁽¹⁾، بحيث يبلغ القرار إلى مدير الضرائب بالولاية كطرف في النزاع كما يبلغ أيضا إلى المكلف بالضريبة المعني في موطنه الحقيقي أو المختار وإن كان شركة فيتم التبليغ في مقرها الرئيسي.

أما بالنسبة للمشرع المغربي فيخضع تبليغ الأحكام في الدعوى الضريبية للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية ضمن الفصول 50 إلى 54 حيث يتم تبليغ الأطراف من قبل كاتب الضبط الذي يسلم لهم نسخة من الحكم، وإذا تعذر ذلك يتم إرساله بالبريد المضمون مع الإشعار بالتسليم.

الفقرة الثانية: الآثار المترتبة عن الحكم:

إن أهم أثر يترتب على صدور الحكم في الدعوى الضريبية هو تنفيذه، فإذا كان لمصلحة إدارة الضرائب التزم المكلف بالضريبة بتنفيذه وتكون الإجراءات التي قامت بها إدارة الضرائب قصد تحصيل ديون الخزينة العامة صحيحة وتستمر في مباشرتها، ونفس الشيء في الحالة العكسية إذا كان الحكم لصالح المكلف بالضريبة فعلى إدارة الضرائب الممثلة في المدير الولائي للضرائب تنفيذ الحكم القضائي، وذلك بتمكين المكلف من الإعفاءات أو التخفيضات المعلن عنها في الحكم.

(1) - المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي".

المادة 895 من نفس القانون: "يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط".

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

وبالمقابل فقد أجاز المشرع الجزائري توقيع غرامة تهديديه ضد إدارة الضرائب في حال امتناعها في تنفيذ الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية وفقا لأحكام المواد 980 إلى 982 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وحسن فعل المشرع باستحداثه لمثل هذه العقوبة ضد الإدارة التي كثيرا ما كانت تماطل في تنفيذ الأحكام الصادرة ضدها، خاصة وأن اجتهاد القضاء الإداري في الجزائر لم يكن واضحا في الفصل بشأن هذه العقوبة وجعلها مبدأ إلى أن تم ترسيخه في قانون 09/08 السالف الذكر⁽¹⁾، بحيث أصبح بإمكان

(1) - عرفها الأستاذ عبد الرزاق السنهوري بقوله: ((أن يلزم القضاء المدين بتنفيذ التزامه عينا في خلال مدة معينة فإذا تأخر في التنفيذ كان ملزما بدفع غرامة تهديديه عن هذا التأخير، مبلغا معيناً عن كل يوم أو أسبوع أو شهر أو أية وحدة أخرى من الزمن، أو عن كل مرة يأتي عملا يخل بالتزامه...)).

- د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، نظرية الالتزام بوجه عام، الطبعة الثالثة، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان، 2005، ص 807.

- د. عبد العزيز عد المنعم خليفة، تنفيذ الأحكام الإدارية وإشكالاتها الوقتية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص 76.

- وردت الغرامة في المادتين 340 و 471 من قانون الإجراءات المدنية بصيغة عامة ومطلقة لتسري حيال الأفراد والإدارة على حد سواء ومع ذلك كان موقف القضاء الإداري متذبذبا بين مؤيد ومعارض، فبالنسبة للغرفة الإدارية بالمحكمة العليا فقد طبقتها في العديد من قراراتها من أبرزها القرار الصادر في 14 ماي 1995 المشار له في كتاب لحسين بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2002، ص 33.

- أما الموقف المعارض فقد عبرت عنه في أحكام لاحقة منها القرار الصادر في 13 أبريل 1997 وكذا القرار الصادر في 06 فيفري 2002 إذ اعتبرت فيهما أنه لا يمكن تطبيق الغرامة التهديدية على أشخاص القانون العام الممتنعة عن تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضدها، وهو ذاته الموقف الذي رسخه مجلس الدولة في قراراته منذ نشأته وما على المحكوم له إلا رفع دعوى تعويض لجبر الضرر. أنظر في ذلك:

- عز الدين مرادسي، الغرامة التهديدية في القانون الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 33.

- لحسين بن شيخ آث ملويا، دروس في المنازعات الإدارية، وسائل المشروعية، الطبعة الثالثة، دار هومه، الجزائر، 2007، ص 493 وما بعدها.

- د. عمار بوضياف، ((تنفيذ الأحكام القضائية في المادة الإدارية بين الإطار القانوني والاجتهاد القضائي))، المقال السابق، ص 16، 17.

- د. حسين فريجة، ((تنفيذ قرارات القضاء الإداري بين الواقع والقانون))، مجلة المفكر، كلية الحقوق، جامعة بسكرة، العدد 02، 2007، ص 127.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

القاضي الإداري توقيعها وفي ذلك حماية لحقوق المكلف بالضريبة وتدعيما لفاعليه بسطة القاضي الإداري في رقابة تجاوزات إدارة الضرائب.

أما المشرع المغربي فبقي موقفه في شأن تطبيق الغرامة التهديدية على الإدارة الممتنعة عن تنفيذ الحكم القضائي غير واضح فعلى المستوى القانوني فإن الفصل 07 من قانون 41/90 يحيل إلى تطبيق أحكام قانون المسطرة المدنية ما لم توجد مقتضيات مخالفة، وعلى اعتبار أن هذا الأخير نص على تطبيق الغرامة التهديدية في حالة الالتزام بالقيام بعمل أو بالامتناع عن القيام بعمل وطالما لا يوجد نص يمنع تطبيقها على الإدارة بما يعني إجازتها في إطار تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الإدارة⁽¹⁾.

أما على المستوى القضائي فلم يستقر القضاء الإداري في المغرب على موقف واحد ففي حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 06 مارس 1997 أصدر القاضي غرامة تهديدية في حق الإدارة وأورد في حيثياته ما يلي: ((لا يوجد أي نص قانوني يستثني الإدارة من فرض غرامة تهديدية عليها في حالة امتناعها عن تنفيذ حكم قضائي صادر في مواجهتها تتعلق بالالتزام بعمل أو بالامتناع عن القيام بعمل)).

ولقي هذا الحكم تأييدا ودعما لدى الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 25 سبتمبر 1997 ويعتبر هذا القرار من المحاولات الجريئة التي قامت بها المحاكم الإدارية في مجال تنفيذ الأحكام، وهذا ما دفع بالمحكمة الإدارية بمكناس بعدم الاقتناع بالإجراء الوهمي القاضي بالإكراه ضد الإدارة حيث أكد قاضي الاستعجال فيها على أنه خلف كل امتناع يوجد مسؤول إداري وليس الإدارة بأكملها وأن هذا القرار بداية لنهاية التعسف والدولة غير الشرعية مستندا في حكمه على الفصل 07 من قانون 41/90 السابق الذكر.

(1) - أمال المشرفي، ((حول تراجع قضائي: إلغاء الغرامة التهديدية في مواجهة المدعى عليه شخصيا))، المجلة المغربية

للإدارة المحلية والتنمية، العدد 27، 1997، ص 93.

- أحمد الصايغ، إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية بالمغرب - دراسة تطبيقية-، الطبعة الأولى، سلسلة مواضيع الساعة ، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، العدد 62، 2009، ص 210، 211.

- BEN ABDALAH (M. A.), ((Sommes-Nous En 1913 ?)), REMALD, n°31, 2000, p. 73.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

وفي قرار آخر صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 01/07/1999 اعتبرت الغرامة التهديدية وسيلة إكراه وأن فرضها لا يتعارض مع مبدأ الفصل بين السلطات بقوله: ((لكن حيث أن الهدف من الحكم بالغرامة التهديدية هو إشعار المحكوم عليه بأنه قد يتعرض إلى الحكم بتعويضات عن تماطله في تنفيذ حكم قضائي صادر ضده عندما تتم تصفية الغرامة التهديدية إلى تعويض، وحيث أن المشرع لم يستثن من الحكم بالغرامة التهديدية المرافق العمومية التابعة للدولة، وأن القضاء يدخل في اختصاصه وصلاحياته كما استقر على ذلك اجتهاد الغرفة الإدارية اللجوء إلى الغرامة التهديدية لإجبار المحكوم عليه لتنفيذ حكم صادر ضده الشيء الذي يعني أن الحكم بها في النازلة الحالية لا يتعارض مع المبادئ القانونية والفقهية ولكن يكرس مبدأ حماية حقوق المحكوم له في مواجهة تصرفات الإدارة))⁽¹⁾.

إلا أن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى لم تثبت على هذا الموقف حيث قضت بضرورة إقامة دعوى أخرى من قبل الطاعن للمطالبة بالتعويض⁽²⁾، الأمر الذي اعتبره البعض حلا تجاوزه الزمن باعتباره كان سائدا في سنوات 1913 وخطأ القرن بالنسبة للقاضي الإداري المغربي.

(1)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 836، بتاريخ 01 يوليو 1999، أحمد الصايغ، الغرامة التهديدية كوسيلة لتنفيذ الأحكام القضائية الإدارية، سلسلة المؤلفات والاعمال الجامعية، الطبعة الأولى، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، 2004، ص54.

(2)- فقد جاء في قرار سابق صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى وخلال نفس السنة بتاريخ 11 مارس 1999 مايلي: ((حيث أنه إذا كانت الجماعة القروية التي ألغى قرارها بعزل الطاعن المذكور قد امتنعت عن تنفيذ الحكم المذكور رغم سلوك المعني بالأمر بالإجراءات المسطرية لحملها على التنفيذ، فإنه لا يمكن إجبارها على التنفيذ عن طريق الغرامة التهديدية مادام القضاء الإداري قد اقتصر على إلغاء قرارها الذي اعتبره متمسا بالسلطة في استعمال السلطة فيبقى أمام المعني بالأمر في اللجوء إلى القضاء الإداري، وبعد الإدلاء بمحضر الامتناع عن التنفيذ لطلب تعويض عن الأضرار الناتجة عن التصرف بخصوص نشاطات أشخاص القانون العام من شأنها الإضرار بمصالح الخواص))، أحمد الصايغ، الغرامة التهديدية كوسيلة لتنفيذ الأحكام القضائية الإدارية، المرجع السابق، ص54.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

هذا ويجوز لكل من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة، مع العلم أن الاستئناف لا يوقف تنفيذ الأحكام إلا في الحالة التي يترتب على تنفيذه إضرارا بالمصلحة العامة أو بحقوق المستأنف كأن يعرضه إلى خسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها⁽¹⁾.

المطلب الثاني:

الطعن في الحكم بالطرق العادية

حدد المشرع الجزائري طرق الطعن العادية بموجب القانون 09/08 في كل من المعارضة والاستئناف وهو نفس التصنيف الذي اعتمده المشرع المغربي في قانون المسطرة المدنية غير أنه يطلق على المعارضة مصطلح التعرض، وهما وسيلتان تحققان ضمانات مهمة للمكلفين بالضريبة من خلال ما يلي:

- 1- إمكانية تأسيس الطعن على أي سبب سواء تعلق بالقانون أو بالواقع.
- 2- إمكانية البت في المنازعة من طرف محكمة أعلى درجة فيما يخص الاستئناف والتي سيكون قضاتها أكثر خبرة من قضاة الدرجة الأولى.
- 3- إن القاضي الذي ينظر الطعن يتمتع بسلطات واسعة غير منقوصة كالقاضي الذي أصدر الحكم

المطعون فيه.

(1)- المادة 911 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية: "يجوز لمجلس الدولة إذا أخطر بعريضة رفع وقف التنفيذ المأمور به من طرف المحكمة الإدارية أن يقرر رفعه حالا، إذا كان من شأنه الإضرار بمصلحة عامة أو بحقوق المستأنف و ذلك إلى غاية الفصل في موضوع الاستئناف".

المادة 913 من نفس القانون: "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".

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

الفرع الأول: الطعن بالمعارضة:

الطعن بالمعارضة هو طعن استدراكي يخول بموجبه للمدعى عليه وهو المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب اللجوء إلى نفس الجهة القضائية الإدارية التي صدر عنها الحكم وكان غيابيا⁽¹⁾، سواء كانت صادرة عن المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة حسب ما دلت عليه المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أما المشرع المغربي فيجيز المعارضة في الأحكام الغيابية ما لم تكن قابلة للاستئناف طبقا للمادة 130 من قانون المسطرة المدنية، ويرى بعض الفقه المغربي أنه لا يمكن أن تطبق المعارضة في القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى لأنها هيئة استئنافية، وتهدف المعارضة إلى إعادة مراجعة الحكم الغيابي من طرف الخصم المتغيب سواء من حيث الوقائع أو القانون وفقا للمادة 327 من نفس القانون، وتتم المعارضة أمام نفس الجهة القضائية مصدرة الحكم الغيابي كما نصت على ذلك المادة 328 من نفس القانون، ويشترط في المعارضة توافرها على شروط قانونية حتى ترتب آثارها. ويشترط لقبول الطعن بالمعارضة ما يلي:

1- من حيث المعارض:

يرفع الطعن بالمعارضة من المدعى عليه والذي قد يكون إدارة الضرائب في أغلب الأحيان أو المكلف بالضريبة، وعليه فلا يمكن للمدعي أن يمارس طعنا بالمعارضة لأنه في حالة عدم إستيفاء عريضته للشروط

(1) - د. محمد الصغير بعلي، دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص 229.

- د. محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 360.

- د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، المرجع السابق، ص 366.

- فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، المرجع السابق، ص 163.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

القانونية ترفض شكلا وفي حالة عدم الرد على مذكرات الدفاع يكون قد تسبب في تعطيل الإجراءات بسوء نية ويكون الحكم حضوريا في حقه، وإن كان المصطلح الذي استعمله المشرع في المادة 327 السالفة الذكر «الخصم المتغيب» قد تحمل المعنيين المدعي أو المدعى عليه لذلك كان من الأولى أن يبين صفة المتغيب بشكل واضح ودقيق، على خلاف المشرع المغربي الذي حدده في شخص المدعى عليه في الفصل 131 من قانون المسطرة المدنية.

2- من حيث المحل:

تنصب المعارضة على حكم أو قرار قضائي غيابي صادر عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، أما في المغرب فلا يجيز التعرض إلا أمام المحاكم الإدارية فقط، ويكون الحكم غيابيا إذا تبين أن المطعون ضده لم يتم تبليغه بعريضة الدعوى أو بلغ بوثيقة التكليف بالحضور ولم يحضر الجلسة المحددة يفصل القاضي الإداري غيابيا وفقا لأحكام المادة 292 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولكن الاحتمال الأول ضعيف ونادر الحدوث لأن عملية إعلان عريضة الدعوى تتم بمعرفة المستشار المقرر وكاتب الضبط، لذلك فقد ذهب بعض الفقه إلى عدم الأخذ بالطعن المعارض لأن في ذلك إقرار بتقصير القاضي الإداري المكلف بإعلان الخصم⁽¹⁾.

كما أن الطابع الكتابي لإجراءات التقاضي الإدارية عامة والمنازعات الضريبية خاصة لا يرتب حكما غيابيا في حالة عدم الرد على عريضة الدعوى أو غياب المدعى عليه، لأنه لا محل للتمييز بين عدم الرد على المذكرات وعدم الحضور⁽²⁾.

(1) - د. حسين السيد بسيوني، المرجع السابق، ص 326 .

(2) - د. محمد الصغير بلعي، الوسيط في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 362.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

3- من حيث الميعاد:

رفع المشرع الجزائري في المدة الممنوحة للمعارض من مهلة عشرة (10) أيام في القانون القديم وفقا للمادة 98 من قانون الإجراءات المدنية إلى مدة شهر كامل حسب المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي مدة طويلة نسبيا، كان من الأولى اعتماد المدة المحددة في القانون القديم حتى يتم الفصل في المعارضة في أقرب جلسة، ويبدأ حساب الميعاد من تاريخ تبليغ الحكم الغيابي، أما المشرع المغربي فقد حددها بعشرة (10) أيام من تاريخ تبليغ الحكم الغيابي طبقا للفصل 130 السالف الذكر.

أما إذا لم يتم التبليغ في الأجال القانونية فتقبل المعارضة حتى إذا تمت خارج الميعاد وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 1999/11/22 بقوله: «حيث أن المدعى عليه كان محل فرض جباية عن النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة لسنوات 1996/1995 قدرت ب: 368.734.00 دج وأنه عند منازعته لإدارة الضرائب أمام الغرفة الإدارية قضت برفض الدعوى المكلف بالضريبة لعدم التأسيس. وعند استئنافه لهذا القرار أصدر مجلس الدولة قرارا غيابا بإلغاء القرار المستأنف وأضاف أن قضاة المجلس أسسوا توقف النشاط المكلف بالضريبة بناء على قرار صادر عن والي ولاية تلمسان والذي أمر بغلق المحل المعني والمبلغ عن طريق رجال الأمن والمحضر القضائي، وتأخذ إدارة الضرائب على هذا بأن التوقف عن النشاط لا يمكن إثباته إلا عن طريق التصريح بتوقيف النشاط لدى المصالح الجبائية وهذا ما لم يقم به المكلف بالضريبة وهو دليل على مزاولته لنشاط تجاري فالتمس التأييد للقرار المستأنف وإلغاء قرار مجلس الدولة.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

في الشكل: قبول المعارضة لأنه لا وجود لملف القضية ما يثبت تبليغ الحكم الغيابي.

في الموضوع: تأييد القرار المعارض فيه الصادر عن مجلس الدولة⁽¹⁾.

بتحقق هذه الشروط يمكن رفع الطعن بالمعارضة كأى دعوى بموجب عريضة مرفقة بنسخة من الحكم محل المعارضة وفقا للمادة 330 من نفس القانون وكذا الفصل 130 من قانون المسطرة المدنية في التشريع المغربي، ويتم رفعها أمام نفس الجهة القضائية مصدرة الحكم الغيابي أي المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، أما بالنسبة لحضور المعارض الجلسة المقررة لنظر معارضته أصبح أمرا ضروريا فبتخلفه عن الجلسة يكون الحكم حضوريا في كل الأحوال ولا يمكن له الطعن بالمعارضة مرة أخرى وفقا للمادة 331 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والفصل 133 من قانون المسطرة المدنية بالمغرب.

وفيما يخص وقف تنفيذ الحكم فإن للطعن بالمعارضة أثر موقوف للتنفيذ ما لم يؤمر بخلاف ذلك وفقا للمادة 955 من نفس القانون والفصل 132 من قانون المسطرة المدنية بالمغرب.

الفرع الثاني: الطعن بالاستئناف:

يعد مبدأ التقاضي على درجتين من المبادئ العامة التي تحكم المنازعات الإدارية، والذي يكفل للطرف المحكوم عليه أو المحكوم له ببعض طلباته، إمكانية اللجوء إلى القضاء مرة أخرى لإعادة النظر في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية وتدارك ما شابته من أخطاء في تقدير الوقائع أو في تطبيق القانون، وعليه تكون كل الأحكام القضائية الصادرة في مجال منازعات الضرائب المباشرة قابلة للطعن فيها بالاستئناف أمام هيئة قضائية أعلى درجة⁽²⁾.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 177052، بتاريخ 22 أكتوبر 1999، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص162.

(2)- TROTABAS (L.), COTTERET (J.M.), op.cit, p. 313.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

فقد نص المشرع الجزائري على الاستئناف ضمن قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 90 و91 منه وأحال تطبيقه إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية، والذي حل مكانه القانون الجديد للإجراءات المدنية والإدارية بالإضافة إلى القانون العضوي رقم 01-98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه، في حين أن هذا النص لم يرد فيه تفصيلا لشروط الاستئناف ولا لآثاره أو إجراءاته، حيث تنص المادة 10 من القانون العضوي 01-98: «يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتداءً من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك».

كما تنص المادة 02 فقرة 2 من القانون 02-98 المتعلق بالمحاكم الإدارية: «أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك».

أم المشرع المغربي فأخضع الاستئناف إلى محاكم إدارية استئنافية⁽¹⁾ تطبق ما ورد في القانون الذي ينظمها بالإضافة إلى قانون المسطرة المدنية.

ونظرا لأهمية الاستئناف كطريق عادي للطعن وشيوعه مقارنة بالطرق الأخرى في مادة المنازعات الضريبية سيتم التطرق إلى كل من الشروط قبول الاستئناف وكذا إجراءاته والآثار المترتبة عليه ضمن مايلي:

الفقرة الأولى: شروط قبول الاستئناف:

يمكن تقسيم الشروط المرتبطة بممارسة الطعن بالاستئناف وفقا للنصوص القانونية المنظمة لها إلى شروط متعلقة بالحكم المستأنف وأخرى مرتبطة بالمستأنف.

(1) - تم إحداث محاكم الاستئناف الإدارية بالمغرب بموجب القانون رقم 80/03 المتضمن إحداث المحاكم الاستئنافية الإدارية والذي تم تنفيذه بموجب ظهير شريف رقم 1/06/07 المؤرخ في 14 فبراير 2006.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

أولاً: الأحكام القابلة للاستئناف:

يرفع الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الحضرورية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة ابتدائية والفاصلة في موضوع النزاع الضريبي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك⁽¹⁾.
فبالنسبة للمشرع الجزائري فإن استئناف الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية يتم أمام مجلس الدولة الذي لا يختص بنظر الطعون المقدمة ضد القرارات الصادرة عن مدير الضرائب للولاية، كما أنه لا يختص بصفته قاضي الضريبة في الاستئناف إلا بالمنازعات التي تختص بها المحاكم الإدارية، وبالتالي يستبعد من مجال اختصاصه المنازعات التي تدخل في اختصاص المحاكم العادية أو الاختصاص الولائي لإدارة الضرائب⁽²⁾.

أما بالنسبة للمشرع المغربي فقد كانت الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية بما فيها المتعلقة بالمنازعات الضريبية تستأنف أمام الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى إلى غاية 2006 أين تم استحداث محاكم للاستئناف الإدارية ويبلغ عددها اثنتين (02) على مستوى تراب المملكة يتواجد مقرهما في كل من الرباط ومراكش⁽³⁾، وتعد جلساتها وتصدر قراراتها علانية بتركيبة من ثلاث مستشارين من بينهم الرئيس بالإضافة إلى كاتب الضبط والمفوض الملكي طبقاً للمادة 03 من القانون 03-80 السالف الذكر.

-
- (1)- المادة 949 من القانون رقم 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- د.عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، المرجع السابق، ص 358.
- المادة 05 من القانون رقم 80/03 المتضمن إحداث المحاكم الاستئناف الإدارية.
(2)- د. حسين فريجة، المرجع السابق، ص 127.
(3)- ويخضع قضاتها للنظام الأساسي لرجال القضاء المحدث بموجب ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1/74/467 المؤرخ في 11 نوفمبر 1974.

وتتكون محكمة الاستئناف الإدارية وفقاً للمادة 02 من القانون 03-80 من:

- رئيس أول، - رؤساء غرف مقسمين حسب أنواع القضايا المعروضة عليها، - مستشارون من بينهم المفوض الملكي
- كتابة الضبط، - ولها جمعية عامة تتكون من المستشارين والمفوض الملكي.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

ويقدم الطعن بالاستئناف ضد منطوق الحكم كله حيث أن فهم الحكم لا يكون إلا بالرجوع إليه لأن القاضي يعيب عما حكم به بألفاظ واضحة⁽¹⁾، لذلك فإن رفع الاستئناف بغير نسخة من الحكم تعرض الاستئناف للرفض وهذا ما قضت به الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها بتاريخ 1999/04/29 بقولها: «حيث لم يرفق المستأنف مقاله بنسخة مشهود بمطابقتها لأصلها من الحكم المستأنف وإنما بمجرد صورة شمسية غير مقروءة له ساقطة عن درجة الاعتبار الأمر الذي يشكل خرقاً للفصل 355 من قانون المسطرة المدنية ويترتب عليه التصريح بعدم القبول»⁽²⁾، ومع ذلك فإن هذا الموقف يتناقض مع المقتضيات القانونية التي تلزم القاضي بإنذار الأطراف بإصلاح الإجراءات وهو ما نص عليه الفصل 33 من المسطرة المدنية بقولها: «... وينذر الطرف بتصحيح المسطرة داخل أجل يحدده القاضي...»⁽³⁾، فمجرد عدم الإدلاء بنسخة مطابقة للأصل من الحكم أو أية وثيقة أخرى حتى ولو كانت حاسمة في الملف لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يعرقل الهدف المنشود وهو تحقيق العدالة والوصول إلى الحقيقة وعليه على القاضي منح فرصة أخرى للخصم لتدارك الخطأ.

(1) - د. زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضريبة على الدخل، المرجع السابق، ص 122.

(2) - قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 479، بتاريخ 29 أبريل 1999.

كما ذهبت في قرار آخر لها تحت رقم 630، بتاريخ 11 جوان 1996 إلى أنه: "حيث أن مقال الطاعن فضلا عن كونه صورة شمسية بواسطة الفاكس من الحكم المطعون فيه غير مشهود بمطابقتها للأصل من طرف رئيس كتابة المحكمة التي أصدرته وبذلك يكون الطعن جاء خرقاً لمقتضيات الفصل 354 وما يليها من م.م وبالتالي يكون الاستئناف غير مقبول".

- عثمان حادك، الرسالة السابقة، ص 234.

(3) - المادة 4/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

وتكون غير قابلة للاستئناف الأحكام الصادرة قبل الفصل في الدعوى بقصد البحث عن معلومات فنية أو تقنية تساعد القاضي الإداري في بناء قناعاته وموقفه كالأوامر المتضمنة تعيين خبير، فهذه الأخيرة يتم استئنافها مع الحكم الفاصل في الموضوع⁽¹⁾.

ثانيا: الشروط المتعلقة بالمستأنف:

حددت المادة 335 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الشروط الواجب توافرها في الطاعن بالاستئناف، إذ لا يجوز تقديم الاستئناف إلا ممن كان طرفا في الخصومة التي صدر فيها الحكم محل الاستئناف أو لذوي حقوقهم، سواء تعلق الأمر بالمدعي أو المدعى عليه، كما يجوز قبول الاستئناف من طرف المتدخل في الخصام أو المدخل أمام الدرجة الأولى وحتى من الذين كانوا يعانون من نقص في الأهلية وتم تمثيلهم أمام المحكمة الإدارية جاز لهم تقديم الاستئناف إذا زال عنهم هذا النقصان الذي يعترضهم. وعليه يجب أن يتمتع الطاعن بالاستئناف بالصفة القانونية التي تؤهله لذلك سواء كان مكلفا بالضريبة أو إدارة الضرائب التي حدد المشرع تمثيلها في مجال الاستئناف في شخص مدير الضرائب بالولاية، وكان هذا الحق ممنوحا لكل من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه، وبموجب قانون المالية لسنة 2008 ضمن المادة 34 منه حصر الحق في شخص المدير الولائي للضرائب بقولها: «يجوز لمدير الضرائب بالولاية أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب».

وعلى الرغم من الفائدة التي يحققها هذا الاختصاص سواء من حيث تبسيط الإجراءات وتوسيعا في اختصاصات مدير الضرائب للولاية كما أنه يحد من مساوئ البيروقراطية كما لو مارس هذا الاختصاص

(1)- د. محمد الصغير بلعي، القضاء الإداري، مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، ص152.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

وزير المالية لوحدته، لأن مدير الضرائب بالولاية أدرى بالواقعة وبالتالي يتمكن من تتبعها سواء من الناحية الإدارية أو القضائية⁽¹⁾، ومع ذلك نجد أن هذا الاختصاص قد أقصى أطرافاً أخرى كان لهم حق الطعن القضائي أمام المحكمة الإدارية فيما يخص آراء اللجان وهم كل من مدير المؤسسات الكبرى ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، فعلى الأقل الأولى أن يخول لهم ممارسة حق الاستئناف في نفس المجال الممنوح لهم للطعن فيه أمام الدرجة الأولى لأنهم كانوا أطرافاً في النزاع كما نصت على ذلك المادة 335 من قانون 09/08 السالفة الذكر.

أما فيما يخص المشرع المغربي فلم يختلف عنده الأمر في التحديد الذي وضع فيما يخص رفع الدعوى ضمن المادة 515 من قانون المسطرة المدنية السالفة الذكر وهو وزير المالية الذي يمكنه أن يفوض هذا الاختصاص لكل من المدير العام للضرائب إذا تعلق الأمر بمنازعات الأساس أو الخازن العام للمملكة إذا تعلق الأمر بمنازعات التحصيل.

بالإضافة إلى شرط المصلحة إذ نصت المادة 335 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فقرتها 04 على أنه: «يجب أن تتوفر المصلحة في المستأنف لممارسة الاستئناف»، فلا يكفي تحقق صفة الطاعن بل يجب أن تكون له مصلحة من الاستئناف فإذا لم يتحقق ذلك كان الاستئناف عرضة للرفض، وفي ذلك تطبيق للقاعدة العامة الواردة في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي حددت شروط ممارسة حق التقاضي⁽²⁾.

(1)- د. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 130.

(2)- د. بعلي محمد الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 355.

- د. بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص 124.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

ثالثا: الشروط المتعلقة بعريضة الاستئناف:

يجب أن يقدم الطعن في طلب واحد بالنسبة لكل حكم مطعون فيه، فلا يجوز أن يقدم طعنا ضد عدة أحكام صدرت في طلبات مختلفة متعلقة بنفس الضريبة أو المكلف، كما لا يقبل طلب واحد يجمع فيه عدة أحكام تناولت ضرائب مختلفة لنفس المكلف بها.

ويتم رفع الاستئناف بموجب عريضة تسجل بأمانة ضبط مجلس الدولة ويثبت دفعه للرسم القضائي أو أنه معفى لاستفادته من المساعدة القضائية حسب المادة 17 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويجب أن تقدم العريضة مستوفية لكامل الشروط بعدد الخصوم متضمنة لكافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالأطراف، والوقائع، وأوجه الطعن، والطلبات، مع ضرورة توقيعها من طرف محامي مقبول لدى مجلس الدولة على أن تعفى هيئات الدولة من ذلك بما فيها مصلحة الضرائب⁽¹⁾، كما يجب أن ترفع عريضة الاستئناف بنسخة مطابقة لأصل الحكم المطعون فيه⁽²⁾.

أما فيما يخص دمج عريضة الاستئناف فقد ألغي هذا الشرط بتعديل المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2008، فأصبح بالإمكان تقديم عريضة الاستئناف في المنازعة الضريبية في ورق عادي غير مدموغ.

أما بالنسبة للمشرع المغربي بالإضافة إلى اشتراطه نفس الشروط الشكلية المتعلقة بالبيانات كما حددها الفصل 142 من قانون المسطرة المدنية، إلا أنه يستوجب رفع العريضة أمام كتابة ضبط المحكمة الإدارية مصدره القانون المطعون فيه والتي بدورها تتولى إحالته إلى كتابة الضبط بمحكمة الاستئناف الإدارية خلال

(1)- المادة 840 والمادة 905 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2)- المادة 541 من نفس القانون

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

15 يوما من تاريخ إيداعه بكتابة الضبط للمحكمة الإدارية⁽¹⁾، بما يعني أن المستأنف لا يتحمل أي مسؤولية في فوات الأجل إذا ما تخلفت المحكمة الإدارية عن إيداع الطعن لدى محكمة الاستئناف الإدارية، وترجع الحكمة من إقرار هذا الإجراء إلى رغبة المشرع المغربي في تقريب القضاء من المواطن المغربي، نظرا لوجود محكمتين إداريتين للاستئناف في كل من الرباط ومراكش فقط، فتسهيلا على المتقاضين وحتى لا يتكبد عناء السفر ومصاريفه بما قد يجعله يمتنع عن الاستئناف، فإن المشرع المغربي وضع هذا الحل الملائم.

ومن جهة أخرى نجد أن المشرع المغربي وعلى غرار نظيره الجزائري جعل أمر تمثيل المكلف بالضريبة بالمحامي إلزاميا لكنه لم يشترط فيه أن يكون من المحامين المعتمدين لدى محكمة الاستئناف لأن النص جاء عاما في المادة 10 من القانون 03-80 السالف الذكر بقولها: «يقدم الاستئناف إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أصدرت الحكم المستأنف بواسطة مقال مكتوب يوقعه محام...»، بينما جعل أمر تمثيل الدولة وهيئاتها بما فيها إدارة الضرائب اختياريا.

ومع ذلك وخلافا للمشرع الجزائري أعفى الطعن بالاستئناف من الخضوع للرسوم القضائية والعلّة في ذلك ترجع إلى رغبة المشرع المغربي في تقليل المصاريف والأتعاب المالية التي يتكبدتها المكلف بالضريبة أو أي طاعن في المنازعات الإدارية بصفة عامة، خاصة في ظل بعد المسافة بين محاكم الدرجة الأولى والدرجة الثانية، وحتى لا يستعصى الأمر عليهم فيمتنعون عن الاستمرار في الدفاع عن حقوقهم حسب ما ورد في المادة 10 فقرة 02 من نفس القانون.

(1)- المادة 09 والمادة 11 من قانون 80/03 المحدث بموجبه محاكم الاستئناف الإدارية.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

رابعاً: ميعاد رفع الطعن بالاستئناف:

يعد الميعاد من القواعد الإجرائية التي لا يتدخل الخصوم في تحديدها أو تمديدها، كما أنه من قواعد النظام العام التي إذا تخلفت حكم القاضي بعدم قبول الطعن شكلاً وقد حدد المشرع ميعاد الطعن بالاستئناف ضمن المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويبدأ سريان الميعاد من يوم التبليغ الرسمي للحكم محل الطعن⁽¹⁾ إذا صدر الحكم غيابياً هذا بالنسبة للمكلف بالضريبة.

أما مصلحة الضرائب فقد حدد لها المشرع بدء سريان الميعاد ضمن المادة 91 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث يسري ميعاد شهرين (02) اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية بالحكم محل الطعن، وينتهي بتاريخ تسجيل عريضة الاستئناف أو إيداعها لدى كتابة ضبط مجلس الدولة، أما إذا تعلق الاستئناف بأمر صادر في دعوى الاستعجال فقد حدد الميعاد بخمسة عشر يوماً (15)، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 1999/06/28 بقوله: «حيث أن الاستئناف يسري ابتداءً من تبليغ القرار الصادر إلى غاية تسجيل عريضة الاستئناف وأن تاريخ الإيداع بكتابة الضبط وحده الذي له قوة الإثبات من أجل حساب أجل الاستئناف وأنه يضم المادتين 277 الفقرة 02 والمادة 242 من

(1) - أما فيما يخص اعتماد انتهاء أجل المعارضة كنقطة بدء لحساب ميعاد الاستئناف فلا يطبق في مجال المنازعات الإدارية بما فيها منازعات الضرائب المباشرة وهذا ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر عن الغرفة الثالثة رقم 181579، المؤرخ في 22 نوفمبر 1999 بقوله: "حيث أنه وخلافاً لما يذهب إليه المستأنف عليهم من خلال استئنافهم الفرعي فإن أجل الاستئناف في المادة الإدارية لا يسري ابتداءً من تاريخ انقضاء أجل المعارضة كما هو الحال أمام الجهة القضائية المدنية العادية"، غير منشور.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

قانون الإجراءات المدنية، فإن نقطة الانطلاق لحساب الميعاد القانوني من أجل الفصل في صحة الاستئناف شكلا تبتدئ من تاريخ التبليغ إلى غاية إيداع عريضة الاستئناف لدى كتابة الضبط»⁽¹⁾.

أما فيما يخص إمكانية تمديد أجل الشهرين بالنسبة للمقيمين في الخارج من المكلفين بالضريبة فلا يمكن تطبيق قاعدة التمديد في الأجل المقرر في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾، لأن نص المادة 99 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية كان واضحا ودل على أن يتخذ المكلف بالضريبة المقيم خارج الجزائر موطنا مختارا في الجزائر توجه له فيه التبليغات وهو ما أكدته المادة 75 فقرة 02 من نفس القانون بقولها: «ويجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر»، أما في حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم استئنافه فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة ويبدأ عندها سريان الميعاد من جديد طبقا للمادة 319 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أما فيما يخص المشرع المغربي فعلى خلاف الوضع في الجزائر فقد حدد ميعاد رفع الاستئناف بثلاثين (30) يوما تسري من تاريخ تبليغ الحكم محل الطعن طبقا للمادة 09 من القانون 03-80 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية، سواء تعلق الأمر بالمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب على حد سواء، وينتهي حسابه

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 159874، بتاريخ 28 جوان 1999، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص178.

- وقد استقر الاجتهاد القضائي على أنه في حالة الطعن بالبريد لا يحسب الأجل من يوم الإرسال ولكن من يوم وصول الطعن بالاستئناف إلى كتابة الضبط، وهو ما أقرته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها رقم 143174، المؤرخ في 21 جويلية 1996 بقولها: "من المبدأ أن الاستئناف المبعوث عن طريق البريد لكتابة ضبط الجهة القضائية الإدارية قد سجل عند وصول وإن تاريخ الوصول هو وحده الذي يؤخذ بعين الاعتبار في حساب الآجال، وأن التاريخ الوارد على العريضة أو تاريخ إيداع الظرف في البريد ليس له أية قيمة حتى ولو صدر عن سلطة عمومية، وبالتالي فمن اللازم إرسال الظرف مسبقا لكي يصل عن طريق البريد لكتابة الضبط قبل انقضاء الأجل والمستأنف لا يمكنه الاحتجاج بتاريخ إرسال الظرف الموصى عليه"، غير منشور.

(2)- المادة 404 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

بيوم إيداع العريضة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية مصدرة الحكم المطعون فيه والتي بدورها تحيله خلال خمسة عشرة (15) يوما من تاريخ الإيداع إلى محكمة الاستئناف الإدارية المختصة، كما أجاز المشرع المغربي تمديد الأجل بالنسبة للمكلفين بالضريبة المقيمين خارج المغرب إلى ثلاثة مرات بمعنى أن الميعاد قد يصل إلى أربعة (04) أشهر تمديد نظرا لغياب أحكام خاصة في المدونة العامة للضرائب، أما في حالة وفاة المكلف بالضريبة فيوقف الميعاد إلى غاية تبليغ الورثة ولا يعاد البدء فيه إلا بعد مرور 15 يوما التالية لتبليغ الحكم للورثة بموطن الشخص المتوفى طبقا للفصل 137 من قانون المسطرة المدنية.

الفقرة الثانية: الآثار المترتبة عن الاستئناف:

يترتب على الاستئناف طرح النزاع الذي فصلت فيه المحكمة الإدارية كأول درجة على جهة الاستئناف لمجلس الدولة أو محكمة الاستئناف الإدارية كدرجة ثانية لتتولى الفصل في النزاع من جديد سواء من حيث الوقائع أو القانون وهو ما يعرف بالآثر الناقل للطعن بالاستئناف⁽¹⁾.

وكنتيجة مترتبة على مبدأ التقاضي على درجتين فإن قاضي الاستئناف الإداري لا يتقيد بالحكم الصادر عن المحكمة الإدارية فله أن يلغيه أو يعدله أو يؤيده، وعند الاقتضاء يستطيع أن يعتبر أن الأسباب التي استند إليها الحكم المستأنف غير كافية وغير صحيحة ويحل بدلها أسباب أخرى⁽²⁾.

كما تتقيد سلطة جهة الاستئناف بحدود طلبات المستأنف الواردة في عريضة الاستئناف إلا إذا تعلق الأمر بحالة من الحالات المتعلقة بالنظام العام فيثيرها قاضي الاستئناف من تلقاء نفسه وحتى دون طلب

(1) - د. شادية إبراهيم المحروقي، المرجع السابق، ص 348.

- د. راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص 589.

(2) - د. حسين فريجة، المرجع السابق، ص 137.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

المستأنف⁽¹⁾، أيضا لا يملك قاضي الاستئناف الفصل في الطلبات الجديدة المقدمة أمامه لأول مرة لأن الاستئناف يطرح أمام الدرجة الثانية إلا ما تعلق منه بقضاء محكمة الدرجة الأولى، فينقل إليها موضوع الطلب القضائي بأطرافه وموضوعه وأسبابه التي تمسك بها المستأنف أمام الدرجة الأولى⁽²⁾، لذلك فالطلب الاحتياطي الذي يبديه الطاعن يعتبر طلبا جديدا متى لم يسبق طرحه أمام المحكمة الإدارية كأن يقدم المكلف بالضريبة استئنافا يطلب فيه رفع الضريبة عنه كلية في حين كان طلبه ينحصر في تخفيضها أمام الدرجة الأولى، ومن ثمة يكون طلبه الجديد غير مقبول ويحكم قاضي الاستئناف بعدم قبوله من تلقاء نفسه وكل مخالفة لذلك تعد إخلالا بمبدأ التقاضي على درجتين⁽³⁾.

أما فيما يخص التحقيق فيجوز لقاضي الاستئناف أن يأمر بإجراء التحقيقات اللازمة إذا كان التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف، كما يجوز للقاضي رفض طلب المستأنف بتعيين خبير إذا لم يأت بجديد فيما يتعلق بصحة ما يدعيه.

وقد يثور السؤال فيما يخص تنفيذ الحكم المستأنف فيه فيما إذا كان الطعن بالاستئناف يعمل على وقفه أم لا؟

لا يوقف الطعن بالاستئناف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية محل الطعن⁽⁴⁾، وعليه يكون قابلا للتنفيذ في أي مرحلة من المراحل التي يكون عليها الاستئناف، فمجرد صدور الحكم مهورا بالصيغة التنفيذية يحق لمن صدر لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب مباشرة إجراءات التنفيذ دون

(1) - د. حسين السيد بسيوني، المرجع السابق، ص 278.

(2) - د. شادية إبراهيم المحروقي، المرجع السابق، ص 350.

(3) - د. زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، المرجع السابق، ص 151.

(4) - المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

قيد أو شرط إلا في الحالة التي من شأنها أن يؤدي فيها التنفيذ إلى تعريض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها أو عندما تبدو من أوجه الاستئناف أنها تبرر إلغاء الحكم المستأنف⁽¹⁾.

ومع ذلك يحق للمستأنف الراغب في الحصول على وقف تنفيذ القرار المستأنف تقديم طلب صريح بذلك أمام مجلس الدولة وقد استقر الاجتهاد القضائي في الجزائر على أن طلب وقف التنفيذ لا يكون مقبولا إلا إذا سبقته دعوى مرفوعة في الموضوع وهي في هذا الحال الطعن بالاستئناف وهو ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2000/02/28 بقوله: «حيث أن إدارة الضرائب لولاية تلمسان وبعدما استأنفت بعريضة مسجلة بكتابة ضبط المحكمة العليا بتاريخ 1997/06/08، أودعت عريضة استعجالية بتاريخ 1997/09/10 محل الدراسة الحالية.

حيث أن المستأنفة تؤسس عريضتها على مقتضيات المادة 283 الفقرة 02 من قانون الإجراءات المدنية. حيث أنه وبهذه العريضة الاستعجالية تم طلب وقف التنفيذ إلى أن يتم صدور القرار في الموضوع خاصة وأن المستأنفة تثير بخطر الخسائر الباهظة التي قد تلحق بالخزينة العمومية إذا نفذ القرار الصادر بتاريخ 1997/04/06 عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تلمسان.

لهذه الأسباب:

في الشكل؛ قبول الطعن.

في الموضوع؛ وقف تنفيذ القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تلمسان إلى غاية الفصل في الاستئناف المطروح⁽²⁾.

(1)- المادة 913 من نفس القانون.

(2)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، رقم 189791، المؤرخ في 28 فيفري 2000، غير منشور.

- المادة 283 فقرة 02 من قانون الإجراءات المدنية: " ... ويسوغ لرئيس الغرفة أن يأمر بصفة إستثنائية وبناء على طلب صريح من المدعي بإيقاف تنفيذ القرار المطعون فيه بحضور الأطراف أو من أبلغ قانونا بالحضور".

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

أما فيما يخص المشرع المغربي الذي يخضع بعض أحكام الاستئناف في المنازعات الإدارية للقواعد الواردة في قانون المسطرة المدنية والذي ينص في الفصل 134 منه على أن الاستئناف يوقف تنفيذ الحكم الابتدائي ما لم يكن مشمولاً بالنفذ المعجل، وهي قاعدة تصلح ضمن المنازعات العادية ولا تصلح للمنازعات الإدارية بما فيها منازعات الضرائب المباشرة، وبالرجوع إلى الأحكام الخاصة بقانون المحاكم الإدارية 41/90 أو قانون محاكم الاستئناف الإدارية 80/03 لا نجد فيهما ما يدل على عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف في المنازعة الإدارية أو الجبائية باستثناء النص الذي خصه باستئناف الأحكام الصادرة في منازعات نزع الملكية للمنفعة العامة ضمن المادة 39 من القانون 41/90، في حين أنه كان من باب أولى معالجة هذه المسألة وجعلها قاعدة عامة تسري على كل المنازعات الإدارية إما في قانون 41/90 أو قانون 80/03، وهو العيب الذي مافتئ المشرع المغربي يقع فيه بكثرة إحالته على قانون المسطرة المدنية فيما يخص المنازعات الإدارية التي تتميز عن المنازعة العادية في العديد من جوانبها خاصة منازعات الضرائب المباشرة لذلك فالمنطق يفرض إصدار قانون إجرائي خاص بالمنازعات الإدارية وآخر بالمنازعات الجبائية.

وبعد استكمال الإجراءات اللازمة تصبح القضية مهياً للفصل فيها، فيودع المستشار المقرر تقريره المكتوب ويطلع محافظ الدولة عليه والذي بدوره يودع مذكراته المكتوبة خلال شهر من استلام التقرير، وسواء تم ذلك أم لا فإنه يتم تحديد الجلسة للنظر في الاستئناف بالاتفاق بين المستشار المقرر ورئيس الغرفة، ويتولى كاتب الضبط إخطار محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة بواسطة رسالة موصى عليها بعلم الوصول⁽¹⁾، وتكون الجلسة علنية ما لم يقرر خلاف ذلك وإن اقتضى الأمر لمحامي الخصوم التقدم

(1) - المواد 897 إلى 900 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

بملاحظات شفوية موجزة بعد تلاوة تقرير المستشار المقرر ويبيدي محافظ الدولة رأيه لتحال بعدها القضية للتداول وإصدار قرار في جلسة علنية⁽¹⁾.

ولن يخرج قرار مجلس الدولة عند نظره الاستئناف عن أحد الاحتمالات الثلاثة:

- تأييد القرار المستأنف إذا جاء متفقا مع صحيح القانون والواقع.
 - إلغاء القرار المستأنف، متى ثبت لمجلس الدولة أن هناك قصورا شاب القرار المطعون فيه.
 - تعديل القرار المستأنف وذلك في حالة كون العيب الذي لحق بالقرار المطعون فيه لا يصل إلى درجة إلغائه كلية، وإنما يحتاج إلى تعديله حتى يتوافق مع القانون.
- ويبلغ قرار الاستئناف بواسطة كتابة الضبط لمجلس الدولة إلى محامي المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بواسطة رسالة موصى عليها بعلم الوصول، ويبلغ إلى المحكمة الإدارية مصدرة الحكم محل الاستئناف بواسطة محافظ الدولة لدى مجلس الدولة، مع العلم أنه لم يحدد المهلة التي يتم فيها التبليغ، وبذلك يكون قرار مجلس الدولة نهائيا وحائزا لحجية الشيء المقضي فيه وينهي المنازعة الضريبية.
- ولا يصح الطعن في القرار الصادر في الاستئناف إلا بطرق الطعن غير العادية والمتمثل في التماس إعادة النظر وتصحيح الخطأ المادي، أما المشرع المغربي فقد أجاز الطعن فيه حتى بطريقة النقض أمام محكمة النقض طبقا للمادة 16 من قانون 80/03 وهو المجلس الأعلى.

(1)- المواد 884، 885 من نفس القانون.

- المادة 03 من القانون 80/03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

المطلب الثالث:

الطعن في الحكم بطرق الطعن غير العادية

الفرع الأول: الطعن بالنقض:

نظم المشرع الجزائري الطعن بالنقض ضمن المادة 11 من القانون العضوي 98-01 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وكذا المادة 956 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويشترط فيه أن يتعلق محل الطعن بالنقض بحكم نهائي صادر عن الجهات القضائية الإدارية.

في حين بالرجوع إلى المادتين 82 و173 من قانون الإجراءات الجبائية تتصان على اختصاص المحاكم الإدارية للفصل ابتدائيا في منازعات الضرائب المباشرة التي ترفع أمامها، كما أن الطعن بالنقض يكون أمام جهة قضائية تعلو الجهة التي أصدرت القرار محل الطعن وهو ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر في 2002/09/23⁽¹⁾.

وعليه فالقرارات القابلة للاستئناف طبقا للمادة 10 من القانون العضوي 98-01 السالف الذكر لا تكون محلا للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/07/22 بقوله: «حيث أن الشركة تقدمت بطعن النقض في القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2000/07/10.

وحيث أن في الدعاوى الإدارية عامة وفي المنازعات الضريبية خاصة فإن المشرع قرر مبدئيا درجتين للتقاضي، الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي كدرجة أولى ومجلس الدولة كجهة استئناف طبقا للمادة 344 من قانون الضرائب المباشرة وكذا القواعد العامة المقررة بالباب الرابع من قانون الإجراءات المدنية

(1) د. محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص367.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

وبالخصوص المادة 227 منه المحدد لاختصاص مجلس الدولة وأخيرا طبقا للمادة 10 من القانون العضوي

01-98 المنشئ لمجلس الدولة والتي تنص على عدم وجود طعن استثنائي إلا بنص.

وحيث أن المادة 11 من القانون 01-98 المتمسك بها لتبرير قبول الطعن بالنقض الحالي لا مجال

لها للتطبيق لأن القرار الصادر عن مجلس قضاء تلمسان ابتدائي وليس نهائي وبالتالي يفصل مجلس الدولة

فيه عن طريق الاستئناف وليس الطعن بالنقض»⁽¹⁾.

وعليه لا يمكن إعمال الطعن بالنقض في مجال المنازعات الضريبية باستثناء الضرائب غير المباشرة

وفقا للمادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة والتي تنص على أنه: «الاعتراضات التي يمكن أن تثار

في موضوع الرسوم تطرح أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون

الإجراءات المدنية.

وإن القرارات التي تصدر لا تكون قابلة للاستئناف ولا يكون الطعن فيها إلا عن طريق النقض».

أما المشرع المغربي فقد نظم الطعن بالنقض في الفصل 353 فقرة 1 من قانون المسطرة المدنية التي تنص

على أن: «تبت محكمة النقض ما لم يصدر نص صريح بخلاف ذلك في : الطعن بالنقض ضد الأحكام

الإنتهائية الصادرة عن جميع محاكم المملكة»، وحدد الفصل 360 من نفس القانون الأسباب التي يستند لها عند

تقديم الطعن بالنقض في مايلي:

- خرق القانون الداخلي.

- خرق قاعدة مسطرية أضر بأحد الأطراف.

- عدم الاختصاص.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 010739 بتاريخ 22 جويلية 2003، د. فضيل كوسة ، منازعات التحصيل

الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 190،191.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

- عدم إرتكاز الحكم على أساس قانوني أو انعدام التعليل.

وأصبح الطعن بالنقض جائزا في منازعات الضرائب المباشرة من اليوم الذي تم فيه الإعلان على وجود محاكم استئناف إدارية في كل من الرباط ومراكش والتي يطعن في أحكامها بالنقض أمام الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى.

الفرع الثاني: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة:

يعد اعتراض الغير الخارج عن الخصومة طعن قضائي غير عادي يخول لكل ذي مصلحة لم يكن طرفا في الخصومة الطعن في الحكم أو القرار الصادر إذا كان من شأنه أن يلحق ضررا به وقد نصت عليه المادة 960 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بقولها: «من المقرر قانونا أنه لا يجوز للغرفة الإدارية أن تفصل في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وأن التدخل لا يكون جائزا إلا لمن له مصلحة مستقلة عن مصالح الأطراف»⁽¹⁾، وفي التشريع المغربي في الفصل 303 من قانون المسطرة المدنية: «يمكن لكل شخص أن يعترض على حكم قضائي يمس بحقوقه إذا كان لم يستدع هو أو من ينوب عنه في الدعوى». و عليه يمارس هذا الطعن أمام الهيئات القضائية الإدارية أي المحاكم الإدارية ومجلس الدولة في الجزائر والمحاكم الإدارية والمجلس الأعلى في المغرب والهدف منه هو مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار الذي فصل في أصل النزاع، ولا يرفع الطعن خلال سير الدعوى الضريبية وإنما بعد الفصل فيها وصدور الحكم ويشترط في ممارسة هذا الطعن ما يلي:

الفقرة الأولى: شروط ممارسة الاعتراض:

أولا: من حيث الطاعن:

(1) - د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، المرجع السابق، ص 380.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

ويشترط فيمن يمارس هذا الطعن في المنازعة الضريبية أو غيرها ألا يكون طرفا في الخصومة التي صدر بشأنها الحكم محل الطعن سواء كان مدعيا أم مدعى عليه أو مدخلا في الخصام وإلا رفض الطعن، كما يشترط في الطاعن أن تكون له مصلحة من الطعن مستقلة عن مصلحة الأفراد⁽¹⁾، وهو ما قضت به الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 19/03/1995: «من المقرر قانونا أنه لا يجوز للغرفة الإدارية أن تفصل في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وأن التدخل لا يكون جائزا إلا لمن له مصلحة مستقلة عن مصالح الأطراف»⁽²⁾، وتتمثل فيما ينجم عن أضرار تلحق به نتيجة تنفيذ الحكم.

ثانيا: من حيث الميعاد:

حدد المشرع الجزائري ميعاد ممارسة الطعن بالاعتراض ضمن المادة 384 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ففي الحالة التي يتم فيها التبليغ الرسمي للحكم للغير الذي يمارس الاعتراض فإن المدة الممنوحة له للطعن هي شهران من تاريخ التبليغ، أما إذا لم يقع التبليغ فمنح المشرع الغير مدة خمسة عشرة (15) سنة كاملة من تاريخ صدور الحكم محل الاعتراض ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، أما المشرع المغربي فلم يحدد ميعاد لممارسة هذا الطعن وجعله مفتوحا وإن كان من باب أولى تحديده.

ثالثا: من حيث مبلغ الضمان:

- (1)- المادة 318 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يجوز لكل شخص له مصلحة ولم يكن طرفا أو ممثلا في الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه تقديم اعتراض الغير الخارج عن الخصومة".
 - (2)- د.محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 375.
- كما نص المشرع المغربي في الفصل 303 من قانون المسطرة المدنية على مايلي: "يمكن لكل شخص أن يعترض على حكم قضائي يمس بحقوقه إذا كان لم يستدع هو أو من ينوب عنه في الدعوى"، د.الطيب فصايلي، المرجع السابق، ص288.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

حتى يكون الاعتراض مقبولا شكلا يشترط المشرع على المعترض أن يودع مبلغ ضمان يصل إلى عشرون ألف دينار (20.000 دج) لدى أمانة الضبط الجهة القضائية المختصة ويسلم له وصل إيداع يثبت ذلك⁽¹⁾، وهو نفس الشرط الذي نص عليه المشرع المغربي في الفصل 304 فرقة 02 من قانون المسطرة المدنية: « لا يقبل أي تعرض للخارج عن الخصومة إذا لم يرفق بوصل يثبت إيداعه بكتابة ضبط المحكمة مبلغا مساويا للغرامة في حدها الأقصى والتي يمكن الحكم بها تطبيقا للفصل الآتي».

وقد حددها المشرع المغربي تحديدا مختلفا بالرجوع إلى درجة التقاضي في الفصل 305 من نفس

القانون كالآتي:

- إذا تمت ممارسته أمام المحكمة الإدارية لا تتجاوز 100 درهم.
- أمام محاكم الاستئناف لا تزيد عن 300 درهم.
- أمام المجلس الأعلى 500 درهم.

الفقرة الثانية: الإجراءات المتبعة في الطعن بالاعتراض وآثاره:

يرفع الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة بعريضة تخضع لنفس الشروط التي سبق توضيحها في عريضة افتتاح الدعوى مع إرفاقها بنسخة من الحكم محل الاعتراض ووصل إيداع الكفالة، ويحقق فيها القاضي الإداري ويفصل في الاعتراض شكلا وموضوعا سواء من حيث القانون أو الوقائع، وفي حالة رفض الاعتراض يقضي بعدم استرداد مبلغ الكفالة المودعة، أما إذا حكم لصالحه فيحق له استردادها.

مع العلم أن الطعن بالاعتراض الغير لا يوقف تنفيذ الحكم المطعون فيه إذا وقع إشكال في تنفيذه أو

نص القانون على ذلك، فيجوز لقاضي الاستعجال أن يوقف تنفيذه وفقا لأحكام المادة 386 من نفس

(1)- المادة 385 فرقة 02 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "لا يقبل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة ما لم يكن مصحوبا بوصل يثبت إيداع مبلغ لدى أمانة الضبط يساوي الحد الأقصى من الغرامة المنصوص عليه في المادة 388 أدناه."

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

القانون، ويترتب عليه إعادة طرح النزاع الضريبي من جديد نتيجة الاعتراض ويخضع إلى القواعد العامة من حيث القابلية للطعن في الحكم الصادر في الاعتراض بجميع طرق الطعن العادية وغير العادية كما هو مقرر في المادة 389 من نفس القانون.

كما أن للطعن بالاعتراض أثر نسبي وفقا للمادة 387 من نفس القانون فإذا ما قبله القاضي يجب أن يقتصر قضاؤه على إلغاء أو تعديل مقتضيات الحكم التي اعترض عليها الغير والضارة به، ويحتفظ الحكم المعترض عليه بآثاره الأخرى إزاء الخصوم الأصليين إلا إذا كان الموضوع غير قابل للتجزئة.

وعلى العموم تبقى منازعات التحصيل أكثر المنازعات الضريبية تطبيقا للاعتراض في التشريع المغربي لأنه يشكل أهم وسيلة لحماية حقوق وامتيازات الخزينة العامة والتي قد تتأثر على إثر صدور حكم قضائي لم يكن فيه القابض طرفا وفيه مساس أو تهديد بحقوق الخزينة في هذا الصدد، ولا يوجد ما يمنع استعمال هذه الوسيلة أمام المحاكم الإدارية⁽¹⁾.

الفرع الثالث: الطعن بالتماس إعادة النظر:

يرفع الطعن بالتماس إعادة النظر ضد الأحكام القضائية التي استنفذت الطعن بطريقي المعارضة والاستئناف وحدد المشرع الجزائري في المادة 390 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الهدف من هذا الطعن في مراجعة الحكم محل الطعن والفصل فيه من جديد من حيث الوقائع والقانون.

وقد كان قانون الإجراءات المدنية السابق ينص على هذا الطعن مميزا بين التماس إعادة النظر أمام الغرف الإدارية بالمجلس القضائي وذلك الذي يتم أمام الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، أما في القانون الجديد

(1) - محمد مرزاق، عبد الرحمن أبليل، المرجع السابق، ص 259.

- الطيب الفصايلي، المرجع السابق، ص 228.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

فقد أصبح يطبق إلا على الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة وفقا للشروط المحددة قانونا خلافا للمشرع المغربي الذي حذو القانون القديم وسمح بممارسة هذا الطعن أمام المحاكم الإدارية والمجلس الأعلى وفقا للفصل 402 فقرتين 1 و5 من قانون المسطرة المدنية.

الفقرة الأولى: شروط قبول الطعن بالالتماس:

نظرا لطابعه غير العادي، فقد وضع المشرع شروطا لممارسة الطعن بالالتماس وتتمثل فيما يلي:

أولا: من حيث الطاعن:

لا يسمح بالطعن بالالتماس إعادة النظر وفقا للمادة 391 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والفصل 502 فقرة 1 السالف الذكر إلا لأطراف الخصومة أو أي شخص كان طرفا في القرار سواء كان طرفا أصليا كالمستأنف والمستأنف عليه أو كان مدخلا في الخصام أثناء سير الدعوى.

ثانيا: من حيث محل الطعن:

وفقا للمادة 966 من نفس القانون فإن الطعن بالالتماس يمارس على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة على ألا تكون قابلة للطعن فيها بالمعارضة أو الاستئناف وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/03/12: «حيث أن المستأنف بدلا من أن يقوم باستئناف القرار المؤرخ في 1997/06/28 قدم التماس إعادة النظر فيه بالرغم من أن القرارات القابلة للطعن بالمعارضة والاستئناف غير قابلة للتماس إعادة النظر طبقا لإحكام المادة 194 فقرة 02 من قانون الإجراءات المدنية»⁽¹⁾.
أما بالنسبة للمشرع المغربي فيمارس الطعن بالالتماس على الأحكام التي لا تقبل الطعن بالمعارضة أو الاستئناف إذا ما صدرت عن المحكمة الإدارية أو المجلس الأعلى.

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 203141، بتاريخ 12 مارس 2001، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 204.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

ثالثا: من حيث السبب:

وفقا للمادة 967 من القانون السابق الذكر حدد المشرع الجزائري حالتين لممارسة الطعن بالتماس إعادة النظر وبالتالي يجد كل من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب في هذا الطعن تقييدا لممارسة هذا الطعن الذي لا يسمح به إلا بتوافر حالتين هما:

أ- إذا تم الاكتشاف بأن الحكم صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة، وحتى تكون هذه الحالة سببا جديا لقبول الطعن يجب أن:

- يكون القرار المطعون فيه قد أسس فعليا على هذه الوثيقة المدعى بتزويرها.

- يجب أن يكون هناك ما يثبت واقعة التزوير كوجود حكم بذلك أو صدور اعترافات تقر بها.

- أن يقع اكتشاف التزوير بعد صدور الحكم المطعون فيه بالتماس إعادة النظر.

ب- إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديمه وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند خصمه ولذلك حتى تقبل

هذه الحالة يجب أن تكون هذه الوثيقة معلومة لدى الطاعن بالالتماس ويعلم بها بعد صدور الحكم محل

الطعن، وأن الخصم المحتجز للوثيقة حاول فعلا الحيلولة دون تقديم الوثيقة، وهو ما قضى به مجلس الدولة

في قراره الصادر بتاريخ 2003/06/17: «حيث أن الطعن مؤسس على أحكام المادة 295 فقرة 02، بحيث

أنه فعلا ثبت أن بعض الوثائق التي لم يتمكن الطاعن من تقديمها في الاستئناف قد تم تقديمها حاليا لأنها

كانت بحوزة المدعي عليه في الطعن وهي مراسلات وقف الحجز والبيع مما يستوجب قبول الالتماس وفقا

لأحكام المادة 295 فقرة 02 من قانون الإجراءات المدنية والمادة 444 من قانون الضرائب المباشرة»⁽¹⁾.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة، الثانية، رقم 012540، بتاريخ 17 جوان 2006، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل

الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 208.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريع الجزائري والمغربي

ويجب أن تتوفر في هذه الحالة الشروط التالية:

- أن تكون الوثيقة مفيدة بالفعل في الدعوى الضريبية ولو ظهرت من قبل لغيرت موقف قضاة المجلس وأن تكون هي الوثيقة الوحيدة التي لها هذه الفعالية.
 - إثبات أن الخصم المحتجز للوثيقة هو المستفيد من الحكم.
- أما بالرجوع إلى التشريع المغربي فنجد أنه قد وسع من نطاق هذه الحالات ضمن الفصل 402 من القانون المسطرة المدنية ووردت على سبيل الحصر كما يلي:

1. إذا بت القاضي فيما لم يطلب منه أو حكم بأكثر من مما طلب أو إذا أغفل البت في إحدى الطلبات.
2. إذا وقع تدليس أثناء تحقيق الدعوى.
3. إذا بني الحكم على مستندات اعترف أو صرح بأنها مزورة وذلك بعد صدور الحكم.
4. إذا اكتشف بعد الحكم وثائق حاسمة كانت محتكرة لدى الأطراف الأخرى⁽¹⁾.
5. إذا وجد تناقض بين أجزاء نفس الحكم.
6. إذا قضت نفس المحكمة بين نفس الأطراف واستنادا لنفس الوسائل بحكمين نهائيين ومتناقضين وذلك لعلّة عدم الاطلاع على حكم سابق أو لخطأ واقعي.
7. إذا لم يقع الدفاع بصفة صحيحة على حقوق إدارات عمومية أو حقوق قاصرين.

(1)- حدد المجلس الأعلى المقصود بالوثيقة الحاسمة في النزاع في قراره الصادر عن الغرفة التجارية تحت رقم 653، بتاريخ 2006/06/14 بقوله: ((المفهوم القانوني للوثيقة الحاسمة المبررة للطعن بإعادة النظر في قرارات المجلس الأعلى هي أن تكون تلك الوثيقة محتكرة بالفعل إيجابي من الخصم للحيلولة دون تقديمها أي بحجزها ماديا تحت يده أو منع من يجوزها من تقديمها. وأن حصول طالب إعادة النظر على قرار جنحي بإدانة المطلوب مما نسب إليه من أفعال لا يعتبر من قبيل اكتشاف المستند المحتكر لدى الخصم الذي يدخل ضمن حالات إعادة النظر في قرارات المجلس الأعلى لأنه هو من تقدم بالشكاية التي صدر على إثرها القرار الجنحي المذكور وبالتالي كان عالما بهذه المسطرة)).

- قضاء المجلس الأعلى، مجلة تختص بنشر قرارات المجلس الأعلى، العدد 67، يناير 2007، ص 257.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

والملاحظ على هذه الحالات على تنوعها أن المشرع المغربي ضمنها حتى الأخطاء المرتكبة من طرف القضاء وهو ما جعله المشرع الجزائري خاضعا لدعوى تصحيح الخطأ المادي كما سيتم التطرق إليه.

وفيما يخص التطبيقات القضائية بالمغرب فتعد الحالتين الأولى والأخيرة هما الأكثر شيوعا في المنازعات الضريبية وخاصة من جانب إدارة الضرائب والتي غالبا ما تدعي أن المحكمة قضت بما لم يطلب منها، فقد جاء في القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في 10 / 08 / 1989 ما يلي: «فيما يخص الوسيلة الثانية: حيث يعيب الطاعن كذلك على القرار المطلوب نقضه خرقه لقاعدة مسطرية منصوص عليها في الفصل 402 من قانون المسطرة المدنية ذلك أنه لا يمكن الحكم بشيء لم يسبق لطرف في الدعوى أن طلب القضاء له به وأنه من المعلوم أن الشركة المطعون ضدها ادعت في مقالها الاستئنافي أنها أدت الديون المترتبة عليها كما التمسست إجراءات خبرة لتجديد الوعاء الضريبي للشركة والمبالغ المؤداة لإدارة الضرائب في حين أن القرار المطعون قضي بما لم يطلب منه عندما رفض الدعوى من أساسها.

وحيث أن الحكم بأكثر مما طلب ليس بسبب من أسباب النقص ولكنه يدخل ضمن أسباب التماس إعادة النظر كما نص على ذلك الفصل 402 من قانون المسطرة المدنية مما يجعل معه عدم قبول هذه الوسيلة»⁽¹⁾.

رابعاً: من حيث الميعاد:

يرفع الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة خلال شهرين تحسب من:

- تاريخ التبليغ الرسمي للقرار المطعون فيه.
- من تاريخ العلم أو اكتشاف واقعة التزوير.

(1) - محمد مرزاق، عبد الرحمن أبليللا، المرجع السابق، ص 260.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

- تاريخ الاسترداد أو الحصول على المستند القاطع.

الفقرة الثانية: آثار التماس إعادة النظر :

كأصل العام لا يوقف الطعن بالالتماس إعادة النظر في تنفيذ الحكم محل الطعن لأنه من الطعون غير العادية، كما أنه في الحالة التي يتم فيها رفض الالتماس جاز للقاضي الحكم على الطاعن به غرامة مالية من عشرة آلاف دينار (10.000 دج) إلى عشرين ألف دينار (20.000 دج) وفقا للمادة 397 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أما بالنسبة للمشرع المغربي فقد حدد أجل رفع الطعن بالالتماس خلال مدة ثلاثين (30) يوما وفقا للفصل 402 من قانون المسطرة المدنية يسري كما يلي:

- من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيه كقاعدة عامة.
- في حالة التزوير أو التدليس أو اكتشاف مستندات جديدة من يوم الاعتراف بالتزوير أو التدليس أو اكتشاف المستند الجديد بشرط ثبوت حجة كتابية على هذا التاريخ فيما يخص التدليس والمستند الجديد.
- إذا ثبتت الأعمال الإجرامية بحكم من المحكمة الجنائية فالأجل لا يسري إلا من تاريخ اكتساب الحكم قوة الشيء المقضي به.
- إذا كان الطعن يتعلق بأحكام متناقضة فيسري الأجل من تاريخ تبليغ الحكم الأخير.

بالإضافة إلى ذلك فهو يشترط إيداع مبلغ الكفالة كما حدد في الفصل 407 من نفس القانون وهي لا تتجاوز:

1000 درهم أمام المحكمة الإدارية.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

2500 درهم أمام محكمة الاستئناف.

5000 درهم أمام محكمة النقض.

وهو ذاته المبلغ المحدد للغرامة التي يحكم بها على الطاعن في حالة ما إذا خسر دعواه المتضمنة طلب الالتماس، كما يترتب على الفصل في التماس إعادة النظر عدم قبول التماس ثان بشأنه كما ورد في 969 من نفس القانون.

الفرع الرابع: دعوى تصحيح الخطأ المادي:

يجوز لكل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ممارسة الطعن لتصحيح الخطأ المادي أمام الجهة مصدرة الحكم أو القرار القضائي وقد عرف المشرع الجزائري الخطأ المادي في المادة 287 فقرة 01 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بقوله: «يقصد بالخطأ المادي عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل وجودها»، وعرفه مجلس الدولة في قراره بتاريخ 2005/01/11 بقوله: «حيث أنه عكس ما تضمنته عريضة المدعيان لا سيما بالنسبة للخطأ الثاني المثار من قبلها في تطبيق القانون فإن الخطأ المادي يتعلق بسهولة أو نسيان أو سقوط كلمة أو خطأ مطبعي أو خطأ في الترجمة أو غير ذلك من الأخطاء المادية، شريطة ألا تمس بجوهر النزاع»⁽¹⁾.

ومن أمثلة الأخطاء المادية ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004/11/23 بقوله: «حيث أن القرار المستأنف بمصادقته على الخبرة يكون قد أصاب إلا أنه قد ورد خطأ مادي بمنطوقه وذلك

(1) - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 21060، بتاريخ 11 جانفي 2005، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 211.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

بقضائه بمبلغ 3.177.89 دج مقابل الضرائب المستحقة بدلا من مبلغ 317.789.00 دج المحدد من طرف الخبير .

وحيث أنه يتعين إذا تأييد القرار المستأنف مبدئيا وتعديله بالقول أن الضريبة المستحقة قدرها 317.789,00 دج»⁽¹⁾.

وحتى يكون الطعن بتصحيح الخطأ المادي مقبولا يجب أن يتوافر فيه الشروط المحددة قانونا، فبالإضافة إلى الشروط العامة لرفع الدعوى لا يقبل الطعن بتصحيح الخطأ المادي إلا إذا تحقق فيه الشروط المحددة في المادتين 286 و 964 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي:

أولا: من حيث المحل:

يمارس الطعن بتصحيح الخطأ المادي في الأحكام الصادرة عن جميع الهيئات القضائية الإدارية أي سواء صدرت عن المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة وهذا ما أقرته المادة 286 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذا بعدما كان الأمر يقتصر إلا على الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة في ظل القانون القديم.

ثانيا: من حيث السبب:

يجب أن يكون الحكم والقرار المطعون فيه مشوبا بخطأ مادي ويجب:

- أن يكون الخطأ المنسوب للحكم أو القرار ماديا.
- أن يكون الخطأ المادي مؤثرا على أسباب الحكم أو القرار.
- أن يكون الخطأ منسوبا للقاضي أو أعوانه وليس للطاعن.
- أن يتعلق الخطأ المادي بإحدى الحالات التالية حسب اجتهادات مجلس الدولة:

(1)- قرار مجلس الدولة ، الغرفة الثانية، رقم 013677، بتاريخ 23 نوفمبر 2004، نفس المرجع، ص 212.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

- الإغفال: كأن يغفل ذكر أحد أطراف الخصومة في الحكم بما يستحيل معه التبليغ والتفويض، وجسد مجلس الدولة في هذه الحالة في قراره بتاريخ 2003/01/14: «من المقرر قانوناً أنه متى ثبت أن قراراً قضائياً كان مشوباً بخطأ مادي يؤثر فيه وأن هذا الخطأ يستند إلى القاضي الفصل في الدعوى يجوز للطرف المعني بالخطأ أن يرفع طعناً أمام نفس الجهة القضائية لطلب تصحيح الخطأ.

والثابت في قضية الحال أن القرار الفاصل في طلب التماس إعادة النظر أمر فيه القاضي بضم قضيتين نظراً لوحدة الموضوع والأطراف غير أنه غفل عن ذكر اسم المطعون ضده الثاني في القضية مما يستحيل معه على من صدر القرار لصالحهما تنفيذه والاستفادة من آثاره والحقوق المترتبة عليه وبالتالي يتعين عليه إلغاء القرار محل الطعن بتصحيح الخطأ المادي والتصحيح بتأييد القرار المستأنف»⁽¹⁾.

- السهو: كأن يسهو القاضي عن تحديد الخبير بدقة والمهمة الموكلة له، ففي قرار مجلس الدولة الصادر في يوم 2002/07/15 قضى بما يلي: «حيث أن المدعي في التصحيح أكد في عريضته بأن مجلس الدولة لما ألغى قرار مجلس تلمسان الغرفة الإدارية وعين الخبير فإنه لم يعينه بالدقة ولم يسم الرجل الفني الذي يقوم بهذه الخبرة وعلى هذا الأساس فالغرض بطلب من مجلس الدولة تعيين اسم الخبير الذي يقوم بالمهمة المأمور بها من طرف مجلس الدولة طبقاً للمادة 294 من قانون الإجراءات المدنية.

حيث أن الغرفة بعد الإطلاع على العريضة والقرار الملتمس ضده يتضح بأنه جاء في منطوقة الأمر بإجراء خبرة دون تعيين اسم الخبير وعنوانه تبعاً لاختصاصه وعليه يتعين على الغرفة تدارك هذا الخطأ وذلك بتعيين

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الإدارية، رقم 9325، بتاريخ 14 جانفي 2003، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 216.

الفصل الثاني:

إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي

السيد (ب.م) المقيم بـ: 06 نهج بلحاجي يوسف بتلمسان، ليقوم بالمهمة المأمور بها وهي مراقبة المبيعات ومراقبة التكاليف المطروحة وتحديد الربح الصافي واستنتاج الضريبة مع تحديدها بدقة»⁽¹⁾.

- **الخطأ في الحساب:** وقضى مجلس الدولة فيما يخص هذا الخطأ بقراره الصادر بتاريخ 2003/06/17: «حيث أن مجلس الدولة أخطأ في حساب المدة لأنه لم يتبين له أثناء دراسة وثائق الاستئناف أن بداية التفتيش قد بدأت في 1995/01/18.

ولكون المكلف بالضريبة أبلغ بالتاريخ المحدد للتفتيش بيوم 1995/01/09 ثم طلب مهلة إضافية فمنحت له 15 يوما وبذلك يكون مجلس الدولة قد أخطأ في حساب مدة التحقيق التي بدأت في 1995/01/31 وانتهت في 1995/07/24 أي خلال ستة (06) أشهر المدة المحددة قانونا مما يستوجب سحب قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2006/03/13 والقضاء بإلغاء قرار مجلس قضاء تلمسان المؤرخ في 1997/02/22 ورفض دعوى المكلف بالضريبة»⁽²⁾.

(1)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 005040، بتاريخ 15 جويلية 2002، د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 217.

(2)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 010071، بتاريخ 17 جوان 2003، المرجع نفسه، ص 218.

الفصل الثالث:
منازعات الضرائب المباشرة
أمام القضاء في التونسي

الفصل الثالث:

منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

إن المتتبع عن كثب لوضع المنازعات الضريبية قبل صدور مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يلاحظ أن القضاء فيها كان محدودا، فعلى صعيد نزاعات الأساس تختص المحكمة الإدارية بالنظر تعقيبا في الطعون الموجهة ضد قرارات لجان توظيف الأداء التي تعتبر في الظاهر محاكم استئناف للطعون الموجهة ضد قرارات التوظيف الإجباري، الأمر الذي يؤول في نهاية المطاف إلى حرمان المكلف بالضريبة من درجة من درجات التقاضي ويحرف دور المحكمة الإدارية في التعقيب لتصبح أشبه ما يكون بمحكمة موضوع، وأما فيما يخص نزاعات التحصيل فإن دور القضاء يقتصر على محاكم الاستئناف عملا بالفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية.

وتشكل مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الصادرة بمقتضى القانون عدد 82 بتاريخ 2000/08/09 أحد أبرز الأحداث القانونية التي شهدتها النظام الجبائي التونسي، وقد سار المشرع التونسي في نهج استكمال الإصلاح الجبائي باعتبار أن مراحل الإصلاح السابقة لم تتطرق إلى الجانب الإجرائي للنزاعات الضريبية ومن ثمة تدعيم الضمانات المخولة للمكلف بالضريبة وذلك بإلغاء اللجان الخاصة وإقرار مبدأ التقاضي على درجتين للفصل في المنازعة الضريبية.

ويتميز القضاء الضريبي في تونس بازدواجية قضائية تبرز من خلال تدخل هيكلين قضائيين مختلفين لفض المنازعة خلال أطوارها الثلاثة على خالف نظيره في الجزائر والمغرب؛ إذ يتولى القضاء العادي الطورين الابتدائي والاستئناف في حين تتعهد المحكمة الإدارية بالطور التعقيبي وأنشأت هذه الأخيرة في سنة

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

1972، فهذه الازدواجية وما تحمله من إشكاليات جعلت من المستحيل إدراجها بالموازاة مع التشريعين الجزائري و المغربي.

وعلى الرغم من تتابع الإصلاحات الجبائية في تونس إلا أن المشرع بقي متمسكا بهذه الازدواجية على الرغم من إقراره بالصفة الإدارية للمنازعة الضريبية فقد جاء في مداولات مجلس النواب مايلي: «النزاع الجبائي يعتبر بالأساس نزاعا إداريا تتواجد فيه الدولة طرفا كسلطة عامة، وبالتالي فمن المفروض أن يعهد بالنزاع في مختلف مراحلها إلى جهاز القضاء الإداري بما في ذلك المرحلة التعقيب إلا أن هيكله هذا الجهاز لا تسمح حاليا بذلك لعدم تواجد فروع الجهاز بكامل تراب الجمهورية»⁽¹⁾.

فتمسك المشرع بهذه الازدواجية لم يكن اختياريا بل مرده إلى ظروف تتعلق بعدم توافر هياكل للمحكمة الإدارية داخل تراب الجمهورية، فإذا ما حل هذا الإشكال قد يتدخل المشرع لتوحيد الهياكل القضائية المختصة بالفصل في النزاع الإداري بوجه عام والمنازعات الضريبية بوجه خاص، خاصة وأن هذا التشتت قد يصعب الأمور على كافة الأطراف وقد يؤدي إلى ضياع الحقوق، كما أنه يطرح إشكالية أخرى تتعلق بعدم التناسق بين مواقف الفقه القضائي بين القضاء العادي والإداري⁽²⁾، وسيبقى هذا الأمر ساريا إلى أن يعرف دستور 2014 الجديد تطبيقات فعلية فيما حمله من جديد في التنظيم القضائي بنصه على تنصيب كل هياكل القضاء الإداري.

إضافة إلى أن هذه الازدواجية تؤدي إلى خلق اختلال في الإجراءات بين الهيكلين مما يصعب على المتقاضين تحديدها في كل مرة، ونظرا لخصوصية طريقة الفصل في المنازعات الضرائب المباشرة في

(1) - مداولات مجلس النواب عدد 38 جلسة يوم الأربعاء 2000/07/26، ص 1938.

(2) - غازي الجريبي، ((النزاع المتعلق بتوظيف الأداء أمام المحكمة الإدارية))، مجلة المالية والتنمية بالمغرب العربي، 1998، ص 05.

- عبد الله هلال، موجز طرق التقاضي والاستخلاص، ص 248.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

التشريع التونسي سيتم التطرق لها من خلال التعرض إلى الأسباب التي دفعت بالمشروع إلى التخلي عن اللجان الخاصة (لجنة المراضاة، ولجنة التوظيف الإجباري) ومنح هذا الاختصاص إلى المحاكم العادية فالإلى أي مدى دعمت ضمانات المطالب بالضريبة باستفادته من مبدأ التقاضي على درجتين وذلك في المبحثين التاليين:

المبحث الأول: نقل منازعات الضرائب المباشرة من اللجان الخاصة إلى المحكمة الابتدائية.

المبحث الثاني: منازعات الاستخلاص وتكريس أوجه الطعن صلب مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

المبحث الأول:

نقل منازعات الضرائب المباشرة من اللجان الخاصة إلى المحكمة الابتدائية

شكلت مسألة حقوق الدفاع الخاصة بالمكلف بالضريبة في إطار المنازعة الضريبية محور اهتمام المشرع التونسي، فركز على إعطاء الأولوية له من خلال تفعيله لحقه في العدالة من خلال اللجوء إلى القضاء لمناقشة مواقف إدارة الضرائب عن طريق الطعن في قراراتها، فقد عرف القضاء الضريبي في تونس مرحلتين.

ففي المرحلة الأولى كان دوره ضيقا نتيجة لتدخل اللجان الخاصة للفصل ابتدائيا واستئنافيا في نزاعات الأساس كما لو كانت أجهزة قضائية مما أساء لضمانات المطالب بالضريبة بحرمانه من أهم حقوقه وهو حق التقاضي أمام هيئة قضائية محايدة تصدر أحكاما أقرب للعدالة، كما أنه لن يستفيد من الإجراءات القضائية التي تكفل له أوفر حظ في الدفاع عن حقه، ولحسن الحظ تفتن المشرع لهذا العيب وقرر إلغاء هذه اللجان من خلال بسط سلطة القاضي ليمارس دور الفعلي باعتباره قاضي موضوع بمنحه صلاحية

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفصل في هذه المنازعات بموجب أحكام ابتدائية صادرة عن المحكمة الابتدائية، وهذا ما سيتم التطرق إليه من خلال المطالب التالية:

- المطالب الأول: فشل التجربة داخل اللجان الخاصة.
- المطالب الثاني: ولاية المحكمة الابتدائية في منازعات الضرائب المباشرة.
- المطالب الثالث: سلطات القاضي الجبائي في الدعوى.

المطلب الأول:

فشل التجربة داخل اللجان الخاصة

تعرض التنظيم الهيكلي للجان المختصة بالفصل في منازعات الضرائب المباشرة إلى الكثير من النقد قبل صدور مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، فقد عاب العديد من المهتمين بالدراسات الجبائية في تونس على المشرع تبنيه لمثل هذه اللجان الخاضعة لسيطرة الإدارة الجبائية عليها مما أدى إلى فشلها وإلغائها وتعويضها بهيكل قضائي يوفر للمطالب بالضريبة أكبر قدر ممكن من الضمانات.

ولعل اختيار المشرع لإلغاء لجنة المراضاة وكذلك لجان التوظيف الإجباري يعد استجابة منه ورغبته في تحديث النظام القانوني للضريبة سواء في مرحلة تأسيسها أو فيما يخص المنازعات التي تثار بشأنها، وذلك برفع يد الإدارة عن إجراءات منازعات الضرائب المباشرة سواء كان ذلك في طور الابتدائي الذي تؤديه لجنة المراضاة أو الدور الإستئنافي المخول للجنة التوظيف الإجباري.

الفرع الأول: إلغاء لجنة المراضاة:

كان النظام الجاري به العمل قبل صدور مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يتميز بكثير من التعقيد وطول الإجراءات، فقد كان يفرض ضرورة المرور بمرحلة الطعن الابتدائي عبر لجنة خاصة تسمى لجنة

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

المرضاة، فيمكن للمكلف بالضريبة المنازعة لديها في أسس التوظيف الإجباري ومبدئه والدفاع عن نفسه عسى أن تتراجع الإدارة عن مواقفها، غير أن هذه اللجنة تعرضت للعديد من الانتقادات منها ما يتعلق بتركيبة اللجنة ومنها يرتبط بأسلوب عملها.

الفقرة الأولى: هيكلية غير محايدة وخاضعة لجهة الإدارة:

جاء النص على لجنة المرضاة ضمن الفصل 67 فقرة أولى من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بقوله: «إحداث لجنة يقع تعيين أعضائها بقرار من وزير المالية والتخطيط تكلف بدراسة ملف المعني بالأمر قبل إصدار قرار التوظيف ضده»، والملاحظ أن النص اكتفى بذكر اللجنة دون بيان تسميتها ولا عدد أعضائها أو صفاتهم، وهو ما أدى بالمشروع إلى تغطية هذا النقص من خلال ميثاق المطالب بالضريبة حيث نص في بابه الرابع على تسميتها (بلجنة المرضاة).

أما تركيبتها فقد ضبطها قرار وزير المالية المؤرخ في 20 ماي 1994 وتضم كل من:

- رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات، رئيسا.

- رئيس مكتب مراقبة الأداءات، عضو.

- موظف يقوم بمهام كتابة اللجنة.

على أن يقع تعيين أعضاء اللجنة من طرف رئيسها من غير الذين قاموا بعملية المراجعة.

وقد أريد للجنة المرضاة عند إحداثها أن تكون مركزية إلا أنه أمام تزايد عمليات المراقبة الجبائية وتوسعها تم تعميمها فيما بعد على سائر الولايات وذلك بموجب قرار وزير المالية المؤرخ في 07 ديسمبر

1994 المعدل لسابقة فحدد تركيبة اللجنة الجهوية كما يلي:

- رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات، رئيسا

- رئيس مصلحة أو خلية تأطير مكاتب مراقبة الأداءات، عضوا

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

- موظف من موظفي المركز الجهوي، مقررا.

و يمكن لرئيس اللجنة استدعاء أعوان من ذوي الكفاءة والخبرة لحضور جلساتها، ولقد أثار إحداث اللجان الجهوية جدلا كبيرا حول مدى شرعية وجودها خاصة وأن الفصل 67 السابق الذكر لم يتحدث إلا على لجنة مركزية، وهو ما يعني أن إنشاء لجان جهوية يكون فاقدا للشرعية، وهو ما أكدته المحكمة الإدارية في البداية حين أقرت في قرارها الصادر بتاريخ 2000/07/10 بعدم شرعية لجنة المراضاة الجهوية على أساس أن الفصل 67 من مجلة الضريبة قد أنشأت لجنة مركزية ولم ينص على إنشاء لجان جهوية.

غير أنه ما لبثت أن غيرت المحكمة الإدارية موقفها في قرار آخر صادر بتاريخ 22 جانفي 2001 معتبرة أن تأويل الفصل 67 يجيز تكوين لجان جهوية باعتباره اكتفى بإنشاء لجنة يعين أعضاؤها بقرار من وزير المالية، ولا شيء يوحي بوجوب أن تختصر هذه اللجنة في لجنة مركزية واحدة، وذهبت إلى أن قرار وزير المالية المؤرخ في 20 ماي 1994 الذي أحدث اللجان الجهوية قد نقح ميثاق المطالب بالضريبة وانتهى إلى الإقرار بشرعية هذه اللجان⁽¹⁾.

ويفسر هذا التراجع المفاجئ للمحكمة الإدارية إلى اعتبارات واقعية ومالية أكثر منها قانونية تتمثل في رغبة فقه قضاء المحكمة الإدارية في تجاوز الإشكالات التي قد يحدثها التصريح بعدم شرعية اللجان الجهوية على مستوى الخزينة العامة، غير أن هذا المبرر لا يجيز للمحكمة الإدارية بصفتها جهة اجتهاد قضائي في المادة الإدارية أن تغير من مواقفها تحت أي تأثير واقعي.

بالإضافة إلى ذلك فإن تركيبة لجنة المراضاة تتسم بعدم حيادها نظرا لغياب ممثلين المطالبين بالأداء بما يجعلها أداة للدفاع عن مصالح الإدارة فقط، وهو ما يتعارض مع المهام المناطة بها والمتمثلة في السعي

(1)- قرار المحكمة الإدارية، تعقيب، عدد 31939، بتاريخ 22 جانفي 2001، كمال العياري، المرجع السابق، ص 165.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

إلى تحقيق موازنة بين مصالح الطرفين في النزاع الضريبي خاصة وأنه عهد إليها القيام بدور قضائي وهو الفصل في النزاع بصفة ابتدائية.

الفقرة الثانية: سقوط اللجنة في الروتين الإداري:

إن الدور الموكل للجنة المراضاة حسبما ورد ضمن الفصل 67 فقرة 02 من مجلة الضريبة يتمثل في البحث عن حلول ودية رضائية للخلاف القائم بين المطالب بالأداء وإدارة الضرائب قبل لجوء هذه الأخيرة إلى اتخاذ قرار في التوظيف الإجباري، وللقيام بهذا الدور التوفيقى مكن المشرع اللجنة من آليات منها وجوب انعقادها لدراسة ملف المكلف بالضريبة وتحرير تقرير في ذلك يطلع عليه حتى يتمكن من إعداد وسائل دفاعه⁽¹⁾.

غير أن هذه الآليات والإجراءات تبدو غير كافية خاصة وأن المشرع لم يحدد آجال معينة لتعهد اللجنة بملف المعني بالأمر، بما يمنح للإدارة سلطة تقديرية واسعة في تقدير ذلك، كما أن انعقاد اللجنة لإعداد تقريرها يكون على ضوء ما قدمته لها الإدارة من وثائق وهو ما يمكن أن يؤثر في مواقفها، خاصة وأنها لا تستند إلى أي حوار مع المكلف بالضريبة، فأصبح دورها محصور في معاينة الخلاف القائم بين طرفي النزاع الضريبي، ومباشرة إجراء وجوبي في أسرع أجل حتى تتمكن الإدارة من إصدار قرار التوظيف الإجباري، وتبليغه بما يمكنها من قطع آجال التقادم، فهاجس التقادم في الحقيقة قد أفرغ عمل لجنة المراضاة من قيمته الحقيقية، ذلك أن سعي الإدارة إلى تفادي سقوط بعض الضرائب بالتقادم يجعلها غير جديّة في الوصول إلى حل ودي بل تحاول التمسك بمطالبها وانتهاء هذا الحل الوجوبي في أسرع وقت ممكن.

(1)– Note N°5089 du 26 mai 1994, la direction générale, a défini la procédure à suivre devant la commission de conciliation.

– MESTAOUI (y.), Le Contentieux Fiscal, juin 1998, p.36.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفرع الثاني: إلغاء اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري:

إن استمرار العمل باللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري لفترة ناهزت الثمّنين سنة (80) إذ يرجع إنشاؤها إلى الأمر المؤرخ في 30 ديسمبر 1923⁽¹⁾ يوحي بنجاح التجربة في تقدير المشرع، ذلك أن تمسكه بتركيبة محددة لفترات طويلة رغم تعدد موجات الإصلاح الجبائي الذي عرفته البلاد لا يمكن تفسيره إلا باقتناعه بجدوى هذه اللجنة ومردوديتها، فهي تمثل جهة استئناف للقرارات الصادرة عن لجنة المراضاة⁽²⁾.
إلا أنّ الواقع يبدو على خلاف ذلك، فقد عرف نظام لجان التوظيف الإجباري فترات متقلبة تراوحت بين تقبلها في فترات تاريخية معينة و المطالبة بالتخلي عنها في فترات لاحقة، حتى أن الأستاذ الحبيب العيادي يرى بأن هذه اللجان لا تتماشى وتطور النزاعات الضريبية التي لم تعد تقبل بلجنة تسيطر عليها إدارة الضرائب إذ كانت تشكل «حلا مناسباً في فترة تاريخية معينة من تاريخ القضاء الجبائي في تونس، حيث كانت الأداءات بسيطة والنزاعات قليلة»⁽³⁾ فقد أصبح من غير المعقول اليوم إسناد النزاعات إلى هيكل تسيطر عليه إدارة الضرائب.

وعليه يظهر أن الأسباب التي دفعت بالمشرع التونسي لإلغاء العمل بهذه اللجان تتمثل في كل من تركيبة هذه اللجنة وكذا غموض طبيعتها القانونية:

(1)- الأمر المؤرخ في 30 ديسمبر 1923 الذي أنشأ اللجنة الخاصة للأداء على الباتيندة ثم كرس العمل بها بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات سنة 1989 إلى حدود دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيز التنفيذ سنة 2002.

- عبد الله هالي، ((النزاع الإداري في الميدان الجبائي))، مجلة القضاء والتشريع، العدد 10، ديسمبر 1973، ص 17.

- عبد الله هالي، ((الجبائية والقضاء العدلي))، مجلة القضاء والتشريع، عدد 03، مارس 2002، ص 15.

(2)- فتحي جامع، استئناف قرارات التوظيف الأداء، أعمال ملتقى الاستئناف، نشر كلية الحقوق و العلوم السياسية، تونس، 1993، ص 327.

(3)- AYADI (H.), op.cit , p.161.

- AYADI (H.), Droit fiscal, Centre D'études De Recherches Et De Publications, Tunis, 1996, p.34.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفقرة الأولى: تركيبة تناصفية وغير متوازنة:

حدد الفصل 68 فقرة أولى من مجلة الضريبة تركيبة لجنة التوظيف الإجباري كمايلي:

- قاضي لدى المحكمة الابتدائية يعينه وزير العدل يقوم بمهام الرئيس.
- ممثلين اثنين عن إدارة الضرائب.
- ممثلين اثنين عن المطالب بالأداء.
- موظفين يعينهما وزير المالية لا يقومان بالمشاركة بالتصويت يقوم أحدهما بمهام مندوب الدولة، والثاني بمهام كاتب اللجنة.

يبدو أن المشرع قد حقق عنصر المساواة في تركيبة اللجنة لأن تمثيل الإدارة والمطالب بالأداء يبدو متوازنا عدديا، إلا أن الواقع خلاف ذلك فالتفاوت في الكفاءة واضح بين أعوان الإدارة المتمرسين بالميدان الجبائي، والمضطلعون بتقنياته المعقدة، وممثلي المطالب بالأداء فهم في الغالب محدودي الدراية والمعرفة بهذه المادة، الأمر الذي سيجعل تأثير القاضي بوجهة النظر الإدارية هو الأقرب في الواقع خاصة وأن رأيه هو المرجع في حالة تساوي الأصوات⁽¹⁾، نظرا لندرة خبرته هو الآخر بالميدان الضريبي مما يؤثر سلبا على المهام المنوطة به لعدم قيامه بدوره الفعلي.

ولقد أثبتت التجربة أن ممثلي المطالب بالأداء مهما كانت طبيعة القضية المطروحة عليهم لا يملكون أي ثقافة قانونية أو ضريبية، فهم يكتفون بدور الممثل الصامت فليس لهم أي تأثير فعلي داخل اللجنة⁽²⁾،

(1)- JENAYAH (R.) , ((Faut-Il Supprimer Les CSTU ?)) Etudes Juridiques, N°02, faculté de droit de sfax, 1992, p.182.

(2)- AYADI (H.), Un Cas De Confusion Administrative Contentieuse, op.cit, p.159.

- MESTAOUI (Y.), op.cit, p.66.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وعليه فبمثل هذه التركيبة وهذه الإجراءات المقتضبة والأحكام المحررة في معظمها من قبل إدارة الضرائب تظهر اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري كهيكل إداري أكثر منه كهيكل قضائي⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: غموض الطبيعة القانونية للجنة التوظيف الإجباري:

لقد أثارت اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري جدلا كبيرا فيما يخص طبيعتها القانونية، فانقسم الفقه إلى اتجاهين:

فقد ذهب الاتجاه الأول إلى إضفاء الصبغة الإدارية على اللجنة ونفى عنها كل طبيعة إدارية ومن أهم المدافعين على هذا الموقف الأستاذ الحبيب العيادي، والذي يبرر موقفه بقوله إن: «القانون الجبائي التونسي يقوم على خصوصية تجعل من النزاع الجبائي نزاعا يدور أمام هيكل إدارية»⁽²⁾، ويبرر موقفه هذا بتركيبة اللجنة بالإضافة إلى سيطرة أعوان الإدارة على عمل اللجنة بما يجعل لكل من ممثلي المطالب بالأداء والقاضي دورا نسبيا، ومع ذلك يعود أصحاب هذا الرأي إلى الاعتراف بخصوصية هذه اللجنة المتمثلة في تدخلها في مجال القضاء، هذا فضلا على أن الإمكانية المتاحة للطعن تعقيبا ضد قراراتها يعطيها الصبغة القضائية، كما أنها تتولى صلاحية مراقبة شرعية قرار قضائي على اعتبار أن قرار التوظيف الصادر عن وزير المالية له طبيعة قضائية تطبيقا لنظرية الوزير القاضي.

ويظهر من خلال هذا الرأي أن أصحابه لم يثبتوا على موقف واحد فتارة يطلقون الصفة الإدارية على لجنة التوظيف الإجباري وتارة أخرى يصفون عليها طابعا خصوصيا.

في حين ذهب أصحاب الاتجاه الثاني بزعماء القاضي عبد الله هلاي إلى اعتبار لجنة التوظيف الإجباري هيكلًا قضائيا مبررين موقفهم بحجتين، الأولى مادية وتتمثل في موضوع اختصاص اللجنة وطبيعة

(1)– MESTAOUI (Y.), op.cit, p.204

(2)– MESTAOUI (Y.), op.cit, p.502.

– AYADI (H.), Droit Fiscal, op.cit, p.34.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

المهمة الموكلة إليها والمتمثلة في فضها للمنازعات في مجالات محددة، أما الثانية فهي شكلية وتتعلق بتركيبة هذه اللجنة التي يرأسها قاضي، كما أن الإجراءات المتبعة أمامها تكتسي طابعا قضائيا كالاستدعاء لحضور الجلسة والحق في الطعن بالتعقيب⁽¹⁾.

وأمام هذا الجدل الفقهي يأتي موقف القضاء التونسي ممثلا في المحكمة الإدارية التي تعتبر لجنة التوظيف الإجباري من قبيل الهيئات القضائية، وهو ما عبرت عنه في إحدى قراراتها بتاريخ 14/07/1983 بقولها: «المحكمة الإدارية لا يمكن لها أن تنتصب بصفتها محكمة تعقيب إلا بناء على أسباب قانونية مثارة ضد القرار الصادر عن اللجنة بوصفها محكمة درجة ثانية تصدر أحكاما نهائية»⁽²⁾.

وعلى نفس الموقف حافظت المحكمة الإدارية في تحديدها لطبيعة لجنة التوظيف باعتبارها هيئة قضائية بقولها في قرارها الصادر بتاريخ 07/07/2003: ((وحيث أن إعادة احتساب الأداء المستوجب وإن كان يندرج ضمن أعمال وإجراءات التحقيق التي يقوم بها عادة أعوان إدارة الجباية، فإنه لا شيء يمنع اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري من القيام بها بنفسها ضرورة أن إنجازها لهذا العمل بمفردها يدخل ضمن مطلق اجتهادها وفي إطار ما تتمتع به من سلطة تقديرية باعتبارها محكمة موضوع وهي في ذلك لا تخضع لرقابة محكمة التعقيب طالما كان حساب مبالغ الأداءات سليما وصحيحا))⁽³⁾.

(1)- عبد الله هلاي، موجز طرق الاستخلاص في أداءات الدولة، التعاوضية العمالية للطباعة والنشر، صفاقس، 1982، ص248.

- عبد الله هلاي، ((القضاء الجبائي في تونس بين الواقع والقانون))، مجلة القضاء والتشريع، عدد01، جانفي 1983، ص33.

(2)- قرار المحكمة الإدارية، عدد 251، بتاريخ 14 جويلية 1983.

- سعداوي الثابت، المذكرة السابقة، ص44.

(3)- قرار المحكمة الإدارية، عدد 33673، بتاريخ 07 جويلية 2003، المجلة التونسية للجباية، ص487.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وعلى العموم فإن هذه الآراء على اختلاف وجهة نظرها في تحديد الطبيعة القانونية للجنة التوظيف الإجباري فإنها تبقى مواقف غير واضحة وناقصة لأن أصحابها لم يبينوا بشكل واضح وجلي المعايير التي يمكن من خلالها تحديد طبيعتها، ونظرا لقصور اللجنة عن إعطاء ضمانات حقيقية لجميع أطراف النزاع الضريبي وخاصة المطالب بالضريبة ارتأى المشرع إلغاء العمل بها، وإعادة تنظيم المنازعة الضريبية في مجال التوظيف الإجباري بأن جعلها حكرا على الهياكل القضائية بجميع درجاتها لما تحققه من ضمانات حقيقية لجميع الأطراف، كما تضمن التساوي بين إدارة الضرائب والمطالب بها، وذلك بتمكين المحكمة الابتدائية من اختصاص النظر في الطعون الموجهة ضد قرارات التوظيف الإجباري.

فمن خلال ما سبق يتبين الاختلاف الكبير بين واقع لجان الطعن الضريبي في كل من الجزائر والمغرب سواء من حيث المستوى التنظيمي أو الوظيفي عن اللجان التي عرفها التشريع التونسي، بما جعل منها جهازا يعمل على حرمان المكلف بالضريبة من التمتع بحقوقه و ضماناته في المرحلتين الإدارية والقضائية فأصبح إلغاؤها أمرا ضروريا، ومع ذلك لا يعني أن المشرع التونسي قد أصاب في توجيهه هذا فكان عليه إعادة تنظيم العمل بلجان الطعن الضريبي بما يتلاءم والمرحلة الإدارية سواء من حيث الجانب الهيكلي أو الوظيفي لما لها من دور هام في حل النزاع والتقريب بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة كما سبق بيانه في الباب الأول.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

المطلب الثاني:

ولاية المحكمة الابتدائية على منازعات الضرائب المباشرة

بعد ثبوت فشل التجربة السابقة في ظل النظام الجبائي التونسي على النحو الذي تم توضيحه، ارتأى المشرع التونسي جعل المحكمة الابتدائية هي صاحبة الاختصاص الأصلي في نظر منازعات الضرائب المباشرة بصفة ابتدائية، كما نص عليها الفصل 59 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والتي تشمل منازعات التوظيف الإجباري للأداء، وكذلك المنازعات المتعلقة باسترجاع الأداء⁽¹⁾ بالإضافة إلى المنازعة في قرار التوظيف الإجباري، ومع ذلك فإن خيار المشرع يطرح سؤالا حول عدم إسناد الاختصاص الابتدائي للمحكمة الإدارية خاصة وأنه يقر بالصفة الإدارية للمنازعات الضريبية كما فعل كل من المشرع الجزائري و المغربي، خاصة أن إعادة هيكلة المحكمة الإدارية وإنشاء دوائر ابتدائية واستئنافية قد يستجيب لضرورة فتح مجال التقاضي على درجتين في هذه المنازعات.

وما يبرر موقف المشرع التونسي في هذا المجال هو رغبته في تقريب القضاء من المواطن وعدم إقبال كاهله بالانتقل إلى محكمة مركزية مقرها تونس العاصمة، كما أن إسناد الاختصاص للمحكمة الإدارية من شأنه أن يؤدي إلى إغراقها بكم هائل من القضايا مما قد ينتج عنه تعطيل الفصل فيها مما يؤثر سلبا على حقوق الطرفين في النزاع، فضلا عن كون إسناد بعض المواد الإدارية إلى القضاء العادي لا يعد سابقة في

(1) - الفصل 54 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: "تختص المحاكم الابتدائية بالنظر ابتدائيا في الدعاوى المتعلقة بالاعتراض على قرارات التوظيف الإجباري للأداء أو المتعلقة باسترجاع الأداء، كما تختص هذه المحاكم بالنظر في الطعون أعمال التبليغ والاستدعاءات والإعلامات وغيرها من الإجراءات المتصلة بالتوظيف الإجباري للأداء، أو باسترجاع الأداء وذلك في إطار الدعاوى المشار إليها في الفقرة الأولى من هذا الفصل" معدل بموجب الفصل 60 من القانون عدد 70 لسنة 2007 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

النظام القضائي التونسي لوجود عديد من النصوص القانونية الخاصة التي تحكم مثل هذا الاختصاص⁽¹⁾، كمنازعات نزع الملكية للمنفعة العامة وقضايا التأديب في الهيئات المهنية، ومع ذلك يبقى على القاضي العادي أن يكون قاضيا إداريا وفقا للإجراءات الاستقصائية التي تحكم النزاع الإداري بصفة عامة والنزاع الجبائي بصفة خاصة.

ومع ذلك فقد وجد موقف المشرع التونسي الرامي إلى تدخل القضاء العادي بالنظر في النزاع الضريبي انتقادات عدة على كل من المستويين العملي والقانوني:

- فعلى الصعيد العملي يتولى القاضي العادي اختصاصا ابتدائية واستثنائية في نزاعات الأساس بما يجعله قاضيا للقانون العام في المادة الضريبية⁽²⁾، الأمر الذي يتعارض مع طبيعة القاضي العادي المتعود على الفصل في المنازعات ذات الطابع الخاص ولم يتعود على المنازعات التي تكون الإدارة طرفا فيها كإدارة الضرائب فهو بذلك يكون أمام لغز إداري⁽³⁾.

فالقاضي العادي لا يعلم حقيقة الإدارة وطريقة عملها والصعوبات التي تتعرض إليها و هي معطيات ضرورية لجودة الحكم في هذا الشأن، خاصة وأن الإدارة في النزاع الضريبي تظهر بمظهر المتحكم في إحدى أهم المواد التي تهتم الدولة ألا وهي فرض الضريبة واستخلاصها، فيكون للقاضي دورا منقوصا ومحتشما أمام قوة الإدارة، لما تملكه من خبرة في المجال الضريبي الشيء الذي يفتقده القاضي العادي⁽⁴⁾.

(1)- عياض بن عاشور، القضاء الإداري وفقه المرافعات الإدارية في تونس، الطبعة الثانية، مركز النشر الجامعي، تونس، 1998، ص165.

(2)- صغير الزكراوي، ((ضمانات المطالب بالأداء))، مجلة القضاء والتشريع، مارس 2002، ص110.

(3)- LAURENCE (V.), *la Doctrine Administrative Fiscale*, l'harmattan, 1999, p.82.

(4)- صغير زكراوي، المقال السابق، ص107.

- FENDRI (K.), « Les Pouvoirs Du Juge Fiscal En Tunisie », *revue tunisienne de fiscalité*, n°05 , 2007, p. 474.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

- على الصعيد القانوني فيمكن رصد من خلال التناقض الذي وقع فيه المشرع التونسي فبالرجوع إلى أحكام الفصل 02 من قانون المحكمة الإدارية، وحسب ما ورد في إصلاح القضاء الإداري سنة 1996⁽¹⁾ فقد منح للمحكمة الإدارية صلاحية النظر في جميع النزاعات الإدارية، في حين وحسب ما ورد في المادة 54 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية السالفة الذكر نجدها مخالفة تماما للتوجه التشريعي الرامي إلى التخلي عن كل خلط في الاختصاص بين القضاء العدلي والقضاء الإداري فيما يخص المواد الإدارية. أما فيما يخص الاختصاص المحلي للمحكمة الابتدائية فقد حدد بموجب الفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بقولها: «ترفع الدعوى ضد مصالح الجباية لدى المحكمة الابتدائية التي يوجد بدائرتها المصلحة الجبائية المتعهدة بالملف...»، فالمعيار المعتمد في هذا الشأن هو مقر مكتب مراقبة الأداء الذي أجرى المراجعة وانتهى إلى توظيف الأداء⁽²⁾.

وبالنسبة للإجراءات المتبعة أمام المحاكم الابتدائية أثناء نظر النزاع الضريبي فقد أخضعها المشرع التونسي لمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى مجلة المرافعات المدنية والتجارية فيما لم يرد فيه نصا خاصا سواء من حيث تمثيل أطراف الدعوى أو العريضة كما فعل المشرع المغربي، بالإضافة إلى مرحلة الصلح الوجوبي الذي تمر به الدعوى وغيرها من الإجراءات وهو ما أقره الفصل 56: «تطبق أحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية على الدعاوى المنصوص عليها بالفصل 54 من هذه المجلة ما لم تتعارض مع الأحكام الخاصة الواردة بهذه المجلة»، كما سيتم توضيحه من خلال ما يلي:

(1)- القانون الأساسي عدد 39 لسنة 1996 المؤرخ في 03/06/1996 المنقح للقانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 01/06/1972، المتعلق بالمحكمة الإدارية.

(2)-BACCOUCHE (N.),op.cit, p.378.

- THABET (K.), Le Contrôle Et Le Contentieux Fiscal, C.L.E, Tunis, 2003, p.80.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفرع الأول: تمثيل أطراف الدعوى الضريبية:

الفقرة الأولى: تمثيل إدارة الضرائب:

تعتبر إدارة الضرائب من قبيل الهياكل الإدارية التابعة لشخص القانون العام وهي الدولة ومؤسساتها العمومية فهي بذلك لا تعد شخصا قانونيا مستقلا من حيث الأصل، ولا تتمتع بالصفة القانونية لإثارة ومباشرة الدعوى الضريبية، غير أنه ومنذ أوائل القرن العشرين استقر الرأي في القانون التونسي على اعتبارها مستقلة من الناحية العملية من حيث التمثيل وأهلية التقاضي أمام كل من القضاء العادي والإداري وهو الأمر المعمول به في التشريعين الجزائري والمغربي.

وكرست مجلة المرافعات المدنية والتجارية هذا الموقف بالإضافة إلى الفصل 57 فقرة 02 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بقولها: «ويمثل الإدارة خلال سير الدعوى أعوانها المؤهلين لذلك دون توكيل خاص للغرض»، وعليه فإن إدارة الضرائب تتمتع بصفة التمثيل في مجال التقاضي الجبائي وذلك بقصد حماية المصالح المالية للخزينة العامة، والدفاع عن الحقوق المالية للدولة في مختلف أطوار النزاع، وذلك بتكليف شخص طبيعي أو عدة أشخاص طبيعيين يمثلونها على أن يكون التكليف كتابيا تحدد فيه موضوع النزاع بشكل واضح، فمن هم الأشخاص المؤهلون بتمثيل إدارة الضرائب حسب قصد المشرع؟

سكت المشرع التونسي عن بيان صفة ورتبة الأشخاص المؤهلين لتمثيل إدارة الضرائب في الدعوى الضريبية أمام القضاء العادي والإداري على خلاف التحديد الواضح الذي أورده كل من المشرع الجزائري والمغربي، وبحكم أن هذه المنازعة يتدخل فيها عدة أشخاص ففي ما يخص أعمال التبليغ والتنفيذ يتولى القيام بها مأموري المصالح المالية طبقا للفصل 28 من مجلة المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى إمكانية اللجوء إلى الخبراء العدليين لاستيضاح بعض المسائل العلمية والفنية المتعلقة بالنزاع، ومع ذلك لا يمكن لهؤلاء تمثيل إدارة الضرائب إذ لا يتعد دورهم مساعدة أطراف النزاع.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

إن سكوت المشرع التونسي عن تحديد صفة الأعوان المؤهلين لتمثيل الإدارة يعني أنه منح هذه صلاحية لإدارة الضرائب في حد ذاتها، سواء تعلق الأمر بنزاعات الأساس، أو بنزاعات الاستخلاص حسب ما نص عليه الفصل 27 فقرة 03 من مجلة المحاسبة العمومية، وهو ما يقتضي أن يكونوا من مرتبة معينة وأن يكون لهم تكوين كاف وشامل في مجال الضرائب وإجراءات التقاضي⁽¹⁾.

ويؤكد الواقع العملي أن المبدأ المعمول به حالياً لدى إدارة الضرائب يتمثل في تكليف عون الإدارة الذي باشر الملف في طور المراجعة الجبائية بمواصلة مباشرة الملف في طور التقاضي وذلك بصرف النظر عن رتبته، إذ تختلف الرتب بحسب توزيع العمل لدى كل مكتب للمراقبة الجبائية، كما يجوز للإدارة تكليف أحد أعوانها للحضور لدى المحكمة والتعبير عن موقف إدارته من الخصومة، مع ضرورة تقيده بالأدب خلال الجلسة وأصول المحاكمات المعمول بها حتى لا يعيق سيرها.

أما فيها يخص إمكانية الاستعانة بالمكلف العام بنزاعات الدولة لتمثيل إدارة الضرائب خاصة وإن القانون رقم 13 سنة 1988 المؤرخ في 07 مارس 1988 منح له صلاحية تمثيل الدولة والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية، والمؤسسات الخاضعة لإشراف الدولة لدى سائر المحاكم في النزاعات القضائية سواء كانت هذه المصالح العمومية مدعية أو مدعى عليها، وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى⁽²⁾، فالظاهر أن الفصل 57 السابق الذكر كان واضحاً وفصلاً في تحديد الأشخاص المؤهلين لتمثيل إدارة الضرائب وهم أعوانها؛ أي موظفيها، وعليه فإن كان للمكلف العام أهليه شاملة ومطلقة كما سبق ذكرها فإنها تتوقف أمام وجود نص خاص يقيدتها، إلا إذا كانت المنازعة تدخل في اختصاص المحاكم الأجنبية أو

(1)– YAICH (A.), La Doctrine Administrative En Matière De Contrôle Fiscal Et De Contentieux De L'impôt, première édition, Raouf YACH, p.146.

(2)– عياض بن عاشور، المرجع السابق، ص173.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

هيئات التحكيم الدولي في المادة الإدارية والمدنية والتجارية طبقا للفصل 03 من القانون 13 لسنة 1988 السالف الذكر.

وهو ذاته الموقف الذي أقرته محكمة التعقيب في قرارها بتاريخ 2008/11/11 بقولها:

«إن النص العام الوارد به القانون عدد 13 لسنة 1998 المؤرخ في 07 مارس 1988 الذي أوجبه الفصل الأول منه أن المكلف العام بنزاعات الدولة يمثل الدولة والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية لدى المحاكم، فإن ذلك الفصل يهمل المؤسسات والإدارات التي لم يستند لها القانون حق تمثيل نفسها بمقتضى نصوص خاصة.

فقد أجازت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لمصالح إدارة الضرائب التقاضي بنفسها مباشرة لدى المحاكم دون الرجوع إلى المكلف العام بنزاعات الدولة استثناء مما جاء بقانون 1998 المشار إليه. وإن دعوى إبطال محضر إعلام بقرار توظيف إجباري للأداء ولئن كانت لها صبغة مدينة فإنها من متعلقات الدعوى الجبائية ولها ارتباط بها ولا موجب بالتالي للقيام ضد المكلف العام بنزاعات الدولة في حق إدارة الجباية، وتكون بذلك محكمة القرار المنتقد قد أساءت فهم وتطبيق القانون»⁽¹⁾.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن ترفع الدعوى ضد مصلحة الضرائب التي تتمتع بصفة التقاضي في هذا المجال طبقا للفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وطالما اعترف الفصل 01 فقرة الثانية من القانون رقم 13 لسنة 1988 السالف الذكر للإدارات المالية بصفة التقاضي، فإن الدعوى في المادة

(1) - محكمة التعقيب، قرار تعقيبي مدني عدد 2007 / 20641، بتاريخ 2008/11/11، المجلة القانونية، عدد 63/62، فيفري 2009، ص 29.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الجبائية ترفع وجوبا ضد المصلحة التي أصدرت قرار التوظيف الإجباري وإلا كانت عرضة للرفض لأنها رفعت على غير ذي صفة⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: تمثيل المكلف بالضريبة:

يشترط المشرع في من يخاصم إدارة الضرائب وهو المكلف بالضريبة تمتعه بأهلية كاملة للتقاضي كما يجب أن تكون له صفة ومصلحة حين مباشرته للدعوى، وفقا لما حددته مجلة المرافعات المدنية والتجارية في الفصل 19 وهما من النظام العام يمكن للقاضي إثارة تخلف أحدهما أو كلاهما في أي مرحلة كانت عليه الدعوى طبقا للفصل 14 من نفس المجلة⁽²⁾.

(1) - وهذا ما قضت به المحكمة الابتدائية بصفاقس في حكمها الصادر تحت رقم 397، بتاريخ 08 جوان 2005 بقولها: ((وحيث يستخلص من أحكام الفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن الاعتراض على قرار التوظيف يرفع وجوبا لدى المحكمة الابتدائية الموجودة بدائرتها المصلحة الجبائية التي أصدرت قرار التوظيف موضوع الاعتراض وأن هذا الاعتراض يوجه ضد هذه المصلحة التي لها صفة التقاضي في المادة الجبائية . وحيث يتضح بالرجوع إلى الاعتراض المرفوع من طرف المطالب بالأداء انه موجه ضد مصلحة الجباية بالإدارة العامة لمراقبة الأداءات بصفاقس في حين يتضح بالرجوع إلى قرار التوظيف المعترض عليه والمظروف بملف القضية أن المركز الجهوي لمراقبة الأداءات هو المصلحة التي أعدت قرار التوظيف وأصدرته. وحيث أن قيام المعترض يكون والحالة ما ذكر مختلا شكلا باعتبار أن القيام قد تم ضد جهة لا صفة لها في تمثيل الإدارة .

وحيث علاوة على ذلك فإن عبارة " مصالح الجباية بالإدارة العامة لمراقبة الأداءات بصفاقس" لا ترمز لأي جهة إدارية رسمية باعتبار أنه بالرجوع إلى الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أبريل 1991 المتعلق بتنظيم وزارة المالية وكذلك الأمر عدد 316 لسنة 1975 المؤرخ في 30 ماي 1975 المتعلق بضبط مشمولات وزارة المالية يتضح أنه لا وجود لأي مصلحة إدارية تابعة لوزارة المالية اسمها " مصالح الجباية بالإدارة العامة للمراقبة الأداءات بصفاقس".

وحيث يكون قيام المعترض تبعا لذلك قد تم ضد جهة إدارية عديمة الوجود واقعا قانونا.

وحيث أضحى الاعتراض والحالة ما ذكر مختلا من الناحية الشكلية وتعين رفضه)).

-المجلة التونسية للجباية ، مركز الدراسات الجبائية، كلية الحقوق صفاقس، عدد 06، 2008، ص 348.

(2) - وهذا ما استقر عليه العمل القضائي في المادة الجبائية ففي حكم صادر عن المحكمة الابتدائية بصفاقس ، رقم 397، بتاريخ 08 جوان 2005 السابق الذكر قضت بمايلي: ((...وحيث أن الصفة و الأهلية شرطان أساسيان لقبول الدعوى طبقا للفصل 19 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

وحيث أن انتفاء صفة القيام لدى المطلوب يترتب عليه اختلال الدعوى من الناحية الشكلية وهذا الاختلال تتمسك به المحكمة من تلقاء نفسها تطبيقا للفصل 14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية باعتباره متعلقا بأحكام الإجراءات الأساسية.

وحيث أضحى الاعتراض والحالة ما ذكر مختلا من الناحية الشكلية وتعين رفضه)). - نفس المرجع، ص 349 .

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

أما فيما يخص وجوبية إنابة المحامي فقد خالف المشرع التونسي نظيره في الجزائر والمغرب فنص الفصل 57 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في فقرته الأولى على أنه: «تكون إنابة المحامي وجوبية إذا تجاوز مبلغ الأداء الموظف إجباريا أو المبلغ المطلوب استرجاعه خمسة وعشرين ألف دينار...»، فبعد ما كان أمر إنابة محامي جوازيا في الدعاوى الضريبية منذ 2006 أصبح واجبا على المطالب بالأداء رفع دعواه بواسطة محامي إذا تجاوز موضوع النزاع مبلغا معيناً⁽¹⁾، وبذلك يكون المطالب بالضريبة ملزماً بإنابة المحامي في بعض القضايا الضريبية، وذلك لمتابعة سير الدعوى أمام القاضي بما في ذلك المرحلة الصلحية.

وما يمكن ملاحظته من الفصل 57 السابق الذكر أن المشرع التونسي ميز بين طرفين من القضايا في المجال الضريبي، وذلك بالاعتماد على معيار قيمة النزاع فألزم المطالب بالضريبة اللجوء إلى المحامي في النزاعات التي تتجاوز فيها قيمة النزاع أكثر من خمسة و عشرون ألف دينار (25.000 د)، كما يدخل في هذا الإطار قضايا الاعتراض على مقررات سحب النظام التقديري فيجوز للمطالب بالضريبة مباشرتها بنفسه أو بواسطة مستشار جبائي بحكم أن القانون المتعلق بالموافقة على المستشارين الجبائين قد اقتضى في الفصل 01 أن: «جميع الشركات أو الأشخاص الماديين الذي تقتضي مهنتهم القيام بالموجبات الجبائية

(1)- معدلة بموجب قانون عدد 11 لسنة 2006 مؤرخ في 06 مارس 2006 يتعلق بتتقيح بعض أحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

-سامي كريم، ((نظام إنابة المحامي في القضاء الجبائي))، المجلة التونسية للجبائية، مركز الدراسات الجبائية، كلية الحقوق بصفاقس، العدد 05، 2006، ص12.

-بلحسن خلادي، ((حقوق الدفاع في التقاضي الجبائي من خلال مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية))، مجلة القضاء والتشريع، عدد 02، فيفري 2005، ص141.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

لفائدة المطلوبين، ومدعم بيد المساعدة والنصائح أو الدفاع على حقوقهم لدى الإدارة الجبائية، أو المحاكمة التي تبت في النوازل الجبائية يعتبرون مستشارين جبائين»⁽¹⁾.

ويجوز للمطالب بالضريبة توكيل آخرين لهذا الغرض من الأشخاص المذكورين بالفصل 26 من القانون المنظم للمحاماة⁽²⁾ والذي يقتضي أنه: «يجوز للمتقاضين في القضايا التي لا يوجب فيها القانون تكليف محام بها أن ينيبوا عنهم بتوكيل خاص أصولهم أو فروعهم أو أزواجهم بعد الإدلاء بما يثبت صفتهم».

وعليه فإنه لا يمكن لأصحاب مكاتب الإحاطة والإرشاد الجبائي المحدثه بموجب قانون المالية لسنة 2001 رقم 2000/98 المؤرخ في 25 ديسمبر 2000 تمثيل المطالب بالضريبة أمام القضاء، فقد نص الفصل 50 منه فقرة 02 على أنه لا يمكن لمكتب الإحاطة والإرشاد الجبائي مسك محاسبة لفائدة الغير، أو تمثيل المطالب بالأداء لدى المحاكم إلا إذا كانت له في الوقت ذاته صفة المحامي أو المستشار الجبائي⁽³⁾، كما يقصى من التمثيل أيضا الخبير المحاسب بموجب الفصل 11 من القانون عدد 108 لسنة 1988 المؤرخ في 18 أوت 1988 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين حيث نص على أنه: «يحجر على الأشخاص المسجلين بجدول الهيئة وعلى أجراءهم... القيام بمهنة التمثيل لدى المحاكم العدلية أو الإدارية...».

(1)– BACCOUCHE (N.), op.cit, p.407.

– YAICH (A.), op.cit, p.147.

(2)– القانون عدد 34 لسنة 1960 مؤرخ في 04 فيفري 1960 القانون المنظم للمحاماة.

(3)–KRAIEM (S.), Le Juge compétent en Matière Fiscale, Thèse de doctorat en droit, Faculté de droit de sfax, 2006, p.201.

– KRAIEM (S.), ((Le Ministère D'avocat Dans Le Contentieux Fiscal)), revue tunisienne de la fiscalité, Faculté de droit de sfax, n°05,2007, p.40.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

في حين ترك المشرع للمطالب بالأداء له حرية الاختيار في إنابة المحامي في النزاعات التي تقل قيمتها عن المبلغ المحدد أعلاه، فما مدى وجهة المعيار المالي المعتمد من طرف المشرع؟ يبدو أن المشرع أخذ بعين الاعتبار كون المنازعات الضريبية التي يتجاوز فيها المبلغ المطلوب أدائه 25 ألف دينار منازعات تكتسي أهمية خاصة من حيث قيمتها وهو ما يفرض ضرورة الاستعانة بمحامي لما له من تمكن بالمسائل الشكلية والإجرائية أمام القضاء، ويضمن حداً أدنى للمكلف بالأداء حتى لا يقع رفض دعواه وما يلحقه من خسارة فادحة على المستوى المادي بسبب عيب في الشكل أو غلط في الإجراءات عند التقاضي، وعليه فالأمر لا يتعلق بمسألة حسابية بل بالجانب الإجرائي أمام القضاء فهي مسألة إجرائية تتعلق بتحديد اختصاص المحاكم وأجال الطعن والإجراءات المتبعة⁽¹⁾.

وعليه فالمحامي لا يقتصر دوره على رفع الدعوى فقط بل يمتد ليشمل كل المراحل التي تكون عليها الدعوى وهو ما أقره القضاء التونسي، ففي قرار استئنافي جبائي صادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 17 ديسمبر 2008 قضى بمايلي: «إن تمسك المستأنف أنه خلافاً لما ذهب إليه محكمة البداية من بطلان عريضة الدعوى لعدم رفعها بواسطة محامي على معنى الفصل 57 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، فإن هذا الفصل يقتصر على وجوبية إنابة محامي ولا يتعداه إلى إجراءات رفع الدعوى، وخلافاً لما ذهب إليه نائب المستأنف فإن الفصل 56 من نفس المجلة نص على أنه تطبق أحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية على دعاوى والمنصوص عليها بالفصل 54 من نفس المجلة ما لم تتعارض مع الأحكام الخاصة بهذه المجلة.

(1) - أجوبة وزارة العدل وحقوق الإنسان عن أسئلة لجنة التشريع العام والتنظيم العام، 21 فيفري 2006، الجريدة الرسمية رقم 15، ص 713.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

اقتضى الفصل 57 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن إنابة المحامي وجوبية إذا تجاوز مبلغ الأداء 25 ألف دينار، وطالما لم يفرق النص بين إجراءات رفع الدعوى ومسايرة القضية بواسطة محامي، فإنه لا مجال للتفريق بين هذين الإجراءين سيما أن أحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية تنطبق في قضية الحال عملاً بأحكام الفصل 56 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التي تقتضي رفع الدعوى بواسطة محامي وإلا كانت باطلة كلما ثبت أن رفع الدعوى لم يكن بواسطة محامي عملاً بأحكام الفصل 57 من نفس المجلة فإن الدعوى تكون باطلة واتجه بذلك إقرار الحكم الابتدائي القاضي ببطلان عريضة الدعوى»⁽¹⁾.

وعلى الرغم من أن المشرع التونسي نص على وجوبية إنابة المحامي في الفصل 57 السابق الذكر إلا أنه لم يبين الجزاء المترتب على عدم احترام هذا الشكل، وفيما إذا كان يعد من قبيل النظام العام، وعليه فما هو حال الدعوى التي يتخلف فيها توكيل المحامي؟

فأمام هذا النقص التشريعي يأتي دور القاضي في إيجاد حل مناسب يتفق مع مصلحة العدالة خاصة وأن المسألة لم يتم التطرق لها حتى في ظل مجلة المرافعات المدنية والتجارية، فقد اكتفى الفصل 69 منها بالنص هو الآخر على وجوب تحرير العريضة من طرف محامي لا غير، ومع ذلك فبالرجوع إلى الأحكام القضائية الصادرة في هذا الشأن نجد أن القاضي الجبائي في تونس يقضي برفض الدعوى شكلاً إذا تخلف فيها شرط إنابة المحامي في المنازعات التي تفوق 25 ألف دينار، وهو ما تم استنتاجه من قرار الاستئناف الجبائي الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس في 12 جويلية 2008، إذ جاء فيه: «قضت محكمة البداية برفض الاعتراض شكلاً بناء على عدم رفع الدعوى بواسطة محامي.

(1) - محكمة الاستئناف بتونس، قرار استئنافي جبائي، عدد 63471، بتاريخ 17 ديسمبر 2008، المجلة القانونية، عدد 69/68، ماي 2009، ص 25.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

ولئن أوجب الفصل 57 من مجلة الحقوق وإجراءات الجبائية تكليف محامي في صورة تجاوز المبلغ المطالب به خمسة وعشرون ألف دينار، فإن المشرع لم يرتب أي جزاء على ذلك خاصة وأن الإدارة قد حضرت وناقشت الدعوى ولم يحصل لها أي ضرر واتجه بذلك نقض الحكم الابتدائي، فيما قضى به الاعتراض من الناحية الشكلية والقضاء مجددا بقبول الاعتراض شكلا»⁽¹⁾.

ويتضح من خلال هذا القرار أن القاضي التونسي لا يعتبر تخلف شرط إنابة المحامي من قبيل النظام العام، فطالما لم يتم إثارة هذا الدفع من طرف الإدارة كخصم فإنه لا يجوز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه، وعليه نتساءل عن أهمية هذه الوجوبية ضمن الفصل 57 السالف الذكر طالما أنه لم يرتب جزاء على مخالفتها؟ والقضاء يعمل على قبول مثل هذه الحالة طالما لم يتم الدفع بها، فكان من باب أولى أن يتنبه المشرع لمثل هذا الفراغ ويحدد جزاء لتخلف شرط إنابة المحامي في حالة ما تجاوز مبلغ المنازعة خمسة و عشرون (25) ألف دينار.

الفرع الثاني: عريضة افتتاح الدعوى وآجالها:

ترفع الدعوى بموجب عريضة يشترط فيها المشرع مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية أسوة بالمشرعين الجزائري والمغربي، وطالما أن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لم تتولى تحديدها فإنه يتم الرجوع إلى القواعد العامة الواردة في مجلة المرافعات المدنية والتجارية، بحيث اكتفى الفصل 55 بالنص على مايلي: «... بواسطة عريضة كتابية يحررها المطالب بالأداء أو من يوكله للغرض طبقا القانون تتضمن البيانات المنصوص عليها بمجلة المرافعات المدنية والتجارية يبلغ نظير منها مصحوبا بالمؤيدات

(1) - محكمة الاستئناف بتونس، قرار استئنافي جبائي، عدد 5254 بتاريخ 12 جويلية 2008، المجلة القانونية عدد 57/56، نوفمبر 2008، ص10.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

لمصالح الجبائية»، وعليه يجب أن تتضمن العريضة البيانات التالية حسب ما ورد في الفصل 70 من مجلة

المرافعات المدنية والتجارية⁽¹⁾:

- اسم لقب وعنوان المدعي.

- موضوع الدعوى أي أن يتعلق الاعتراض بإحدى المنازعات المحددة في الفصلين 53 و 54 من

مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أي أن ينازع المطالب بالأداء في مبدأ خضوعه للضريبة أو في النسبة

المطبقة عليه وهي منازعة تختلف عن المنازعة الجبائية الجزائرية⁽²⁾.

- وعرض الوقائع⁽³⁾.

(1)-BACCOUCHE (N.), op.cit, p.409.

(2)- فقد رفضت محكمة الابتدائية بصفافس الفصل في عريضة تأسس موضوعها على مخاصمة قرار بعقوبة جزائية بقولها في حكمها الصادر تحت رقم 427، بتاريخ 15 جوان 2005: ((حيث أن الدعوى تهدف إلى المنازعة في شرعية محضر مخالفة جبائية جزائية عدد 2005/30 المحرر ضد المطالب بالأداء. وحيث أن الدعوى الراهنة لا ترتبط بنزاعات الأساس وإنما تلحق بالقضاء الجبائي الجزائري والذي خصه المشرع بإجراءات خاصة منظمة بالفصول 74 وما بعده من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التي تتعلق بتتبع المخالفات الجزائية وتسويتها وإثارة الدعوى العمومية وكيفية إثارة الدعوى العمومية وإبرام الصلح بشأنها. وحيث أن الاعتراض المرفوع لدى هذه المحكمة يكون تبعا لذلك مختلا من الناحية الشكلية طالما أن المعترض قد اتبع صيغة قانونية لا تخول له المنازعة في شرعية عقوبات جبائية جزائية سلطتها إدارة الجباية و إنما كان عليه سلوك إجراءات القضاء الجبائي الجزائري. وحيث أن رفع الاعتراض على محضر المعاينة مخالفة جبائية جزائية يكون تبعا لذلك في غير طريقه شكلا))، المجلة التونسية للجباية، مركز الدراسات الجبائية ، كلية الحقوق صفاقس، عدد 06، 2008، ص350.

(3)- وقد أكدت المحكمة الإدارية على ضرورة توضيح الحجج الواردة في الطعن بقولها في القرار الصادر تحت رقم 238 بتاريخ 22 ديسمبر 1983: ((وحيث أنه في قضية الحال قد جاءت مناقشة المعقب للقرار المطعون فيه بصورة مشوشة و متنافرة لا تسمح بحشرها أو بتصنيفها ضمن مطعن أو أكثر يقتضي انسجام ذلك المطعن مع ما يروم الاحتجاج به أو التركيز عليه من عناصر...)).

-المجلة التونسية للجباية، مركز الدراسات الجبائية ، كلية الحقوق صفاقس، عدد 06، 2008، ص 57.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

- سبب الطعن⁽¹⁾، بالإضافة إلى ذكر الأساس القانوني والوسائل وتقديم الحجج التي تخضع لرقابة القاضي وهذا ما أكدت عليه المحكمة الإدارية في قرارها بتاريخ 2003/07/07 بقولها: ((حيث جرى فقه القضاء في هذه المادة على اعتبار قاضي الأصل يتمتع في سلطة تقديرية واسعة في تقديره للوقائع والحجج المبسطة أمامه.

وحيث أن تقدير الحجج يدخل في صلاحيات قاضي الأصل التي لا تشملها رقابة قاضي التعقيب⁽²⁾).

- إدراج الطلبات التي يجب أن تذكرها في عريضة افتتاح الدعوى فلا يجوز تقديم طلبات جديدة بعدها عملاً بمبدأ رسوخ الدعوى⁽³⁾، وهو ما أكدت عليه المحكمة الإدارية في اجتهادها الصادر بموجب قرارها المؤرخ في 2006/10/30 بقولها: «إذا اقتضت محكمة الأصل على رفض الدعوى شكلاً دون الخوض في أصل النزاع فإن جملة المطاعن التي يتمسك بها المعقب لدى قاضي التعقيب تكون عديمة الجدوى ضرورة أنه لا يمكن إثارة مسائل لدى قاضي التعقيب لم يسبق لمحكمة الموضوع الخوض فيها»⁽⁴⁾.

(1)- وهو ما أكدت عليه المحكمة الإدارية في قرارها رقم 32736 بتاريخ 25 فيفري 2002 بقولها: ((وحيث استقر عمل هذه المحكمة على أن تعليل المطلب التعقيب... يستوجب تفصيل المطاعن كل واحد منها على حدى وبيان مواطن الخلل المنسوب للحكم المطعون فيه...)).

- المجلة التونسية للجباية، مركز الدراسات الجبائية، كلية الحقوق صفاقس، عدد 06، 2008، ص 58.

(2)- قرار المحكمة الإدارية رقم 33875، بتاريخ 07 جويلية 2003، المجلة التونسية للجباية، رقم 200، ص 476.

(3)- عياض بن عاشور، المرجع السابق، ص 137.

(4)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 37275، مؤرخ في 30 أكتوبر 2006، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2006، منشورات مجمع الأطرش، 2007، ص 372.

- وفي قرار سابق كانت المحكمة الإدارية قد رفضت الفصل في موضوع طعن بالتعقيب أخطأ صاحبه في تحديد موضوع الطعن بقولها: ((وحيث أن المآخذ السالفة الذكر لا تهدف إلى إبراز تجاوز اللجنة لسلطتها بقدر ما تهدف إلى رمي قرارها بضعف التعليل... وحيث يكون المعقب والحالة ما ذكر قد أخطأ في عنونة مطعنه هذا وتعين لذلك رده)).

قرار تعقيبي، رقم 31503، بتاريخ 18 أكتوبر 1999، المجلة التونسية للجباية، مركز الدراسات الجبائية، كلية الحقوق صفاقس، عدد 06، 2007، ص 57.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وقد بينت المحكمة الإدارية الهدف والغاية من ذكر هذه البيانات في عريضة افتتاح الدعوى في قرارها بتاريخ 20 أكتوبر 2008: «تكمّن الغاية الأساسية من تضمين عريضة الدعوى التوصيات الواردة بالفصل 70 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية في تمكين الطرف الآخر في النزاع من الإطلاع على عريضة الدعوى ومؤيداتها، والرد على ما تضمنته من مطاعن، وبالتالي ممارسة حقه في التقاضي والدفاع عن مصالحه، لذلك فإن الحضور أو تقديم تقرير في الرد يصحح الإجراء المختل بصرف النظر عما إذا كان ذلك الرد في الأصل أو مقتصا عن الشكل»⁽¹⁾.

أما فيما يخص آجال رفع الدعوى فقد حددها المشرع التونسي في الفصل 55 بستين يوما (60) من تاريخ تبليغ قرار التوظيف الإجباري للأداء أو من تاريخ انتهاء الأجل المحدد للرد على مطلب الاسترجاع مسابرا في ذلك المشرع المغربي، ويحتسب هذا الأجل من اليوم الموالي للتبليغ⁽²⁾ ويمدد الميعاد إلى أول يوم عمل إذا صادف اليوم الأخير يوم عطلة تطبيقا لأحكام الفصل 140 من مجلة الالتزامات والعقود⁽³⁾.

أما إذا كان التبليغ وقع مخالفا للقانون ولم تقدم الإدارة ما يثبت تاريخه ففي هذه الحالة فقد أقر القاضي الجبائي ببقاء الآجال مفتوحة، وذلك في قرار استئنافي جبائي صادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 2008/02/13 فجاء فيه: ((بخصوص تمسك الإدارة برفض الاعتراض شكلا لمخالفته أحكام الفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لوقوعه خارج الآجال القانونية، فإنه وخلافا لما ذهب إليه الإدارة بهذا الخصوص فإن محضر الإعلام بقرار التوظيف الإجباري كان خاليا من ذكر عدد تاريخ بطاقة الإعلام

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 37924، بتاريخ 20 أكتوبر 2008، فقه القضاء، المحكمة الإدارية لسنة 2008، منشورات مجمع الأطرش، تونس 2010، ص 543.

(2) - محكمة الاستئناف بنابل، قرار استئناف جبائي، عدد 1185 بتاريخ 15 نوفمبر 2007، مجلة الأخبار القانونية، عدد 45/44، أبريل، 2008، ص 22.

(3) - YAICH (A.), op.cit, p. 153.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

بالبلوغ ولم تقدم الإدارة هذه البطاقة رغم مطالبة محكمة البداية بها مما جعل إجراءات التبليغ مختلة هو من شأنه أن يجعل من آجال الاعتراض مفتوحة ويكون بذلك الحكم الابتدائي في طريقه⁽¹⁾.

الفرع الثالث: مرحلة الصلح أمام المحكمة الابتدائية:

اقتضى المشرع التونسي ضمن الفصل 60 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن تفتح إجراءات المنازعة الضريبية بمرحلة صلحية يعهد بها إلى قاضي مقرر، يبذل كل ما في وسعه لتقريب وجهات النظر بين الإدارة والمطالب بالأداء وهو التوجه الذي رفض كل من المشرعين في الجزائر والمغرب تطبيقه في منازعات الضرائب المباشرة للأسباب التي سبق عرضها، وعليه فقد بات الصلح اختياراً راسخاً أثبت جدواه في نظر المشرع التونسي⁽²⁾، إذ يتولى رئيس المحكمة إحالة الملف إلى القاضي المقرر ليبذل ما في وسعه لتقريب وجهات النظر بين الإدارة والمطالب بالأداء، ونظراً لأهمية هذه المرحلة سيتم التطرق إلى مدى إلزامية الصلح والمدة القانونية التي يسمح خلالها القيام به، ومدى إمكانية إنابة الغير بالنسبة لأطراف الدعوى؟

الفقرة الأولى: إلزامية إجراء الصلح:

يفهم من خلال الفصلين 60 و 61 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن المرور بالمرحلة الصلحية يعد أمراً واجباً الأمر الذي يفضي إلى التساؤل عن جزاء تجاوز هذه المرحلة؟ أي الحكم في القضية دون إجراء الصلح، ففي هذا الشأن ظهر اتجاهين فقهيين:

يذهب الرأي الأول والذي قال به الأستاذ صالح رزقي إلى القول بأن الإخلال بهذا الإجراء يفضي إلى نقض الحكم الصادر دون المرور بمرحلة الصلح، وفي هذه الحالة فإن محكمة القانون تقضي بالنقض دون إحالة، ويبرر موقفه هذا بما ورد في فقه قضاء المحكمة الإدارية المتعلق بالإجراء الصلحي لدى لجنة

(1) - محكمة الاستئناف بتونس، قرار استئناف جبائي، عدد 5653 بتاريخ 18 فيفري 2008، المجلة القانونية، عدد 67/66، أبريل 2009، ص 34.

(2) - الصغير زكراوي، المقال السابق، ص 107.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

المرضاة قبل دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيز التطبيق لينتهي إلى وجوب الحكم بنقض الحكم الذي تغافلت فيه المحكمة عن إجراء محاولة الصلح⁽¹⁾.

وهو نفس الموقف الذي تتبناه المحكمة الإدارية إذ تعتبر الصلح من النظام العام و يترتب على إغفاله إبطال الحكم⁽²⁾.

في حين يذهب الرأي الثاني إلى معارضة الأول وقد قال به الأستاذ أحمد الورفلي إذ يعتقد أنه لا يمكن إجراء تنظير لإجراءات الصلح القضائي التي جاءت بها المجلة الجديدة بإجراءات الصلح الإداري بواسطة لجنة المرضاة في ظل أحكام مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، على اعتبار أن الصلح بواسطة لجنة المرضاة تسأل عنه الإدارة وهي لا تعدو أن تكون خصما، إن كان قصد المشرع جعلها لجنة إدارية محايدة، غير أنها كانت غير مستقلة هيكليا مما ساهم في فقدانها للحياة موضوعيا، فإذا ما تسببت هذه اللجنة في خلل أو تسببت الإدارة في خلل أكبر بعدم عرض الملف على لجنة المرضاة، فلا شك أن الجهة المتسببة في الخلل وهي الإدارة الجبائية تستحق الجزاء المستوجب وذلك بإبطال إجراءاتها، أما تسليط جزاء مماثل في حالة عدم احترام القضاء لهذا الإجراء المسؤول عنه، فلا تتضرر منه إدارة الضرائب، إذ يؤدي إلى الحكم برفض الدعوى المرفوعة عن خصمها، كما يؤدي إلى تحميل المطالب بالأداء وزر خطأ لا يد له فيه⁽³⁾.

(1) -REZGUI (S.), Code Des Droit Et Procédures Fiscaux, Edition L'imprimerie Officielle De La République Tunisienne, Tunis, 2003, p.125.

-ويدعم الأستاذ موقفه بقرار صادر عن المحكمة الإدارية بتاريخ 23 جوان 1997 تحت عدد 31357 قضى بالنقض دون إحالة لعدم احترام إجراءات الصلح، وقرار ثاني بتاريخ 09 جوان 1997 عدد 31360 اعتبر أن عدم احترام الإجراءات الجبائية يمكن أن يثار من قبل القاضي بصفة تلقائية.

(2) - المحكمة الإدارية قرار تعقيبي رقم 37614، بتاريخ 25 ديسمبر 2006.

- Revue Tunisienne De Fiscalité, Faculté de droit, Sfax, n°15, 2007, p.260.

(3) - أحمد الورفلي، دراسات في القانون الجبائي، الجزء الثاني، مجمع الأطرش، تونس، 2007، ص130.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

غير أن هذا الرأي هو الآخر مردود عليه من وجهتين:

من الناحية القانونية فاعتبار أن الفصل 149 المذكور لا يجيز للمحكمة الاستئنافية إرجاع القضية إلى محكمة الدرجة الأولى إلا إذا كان الحكم المطعون فيه صادر في شأن دفع شكلي، وهو ما يعني أن المحكمة قد رفضت الدعوى خطأ بناء على خلل إجرائي مهما كان نوعه، ولا يمكن أن تنطبق هذه الحالة على الحكم الابتدائي الصادر دون احترام إجراء الصلح إذ أن هذا الحكم غالباً ما يصدره القاضي في الموضوع وليس في دفع شكلي.

أما من الناحية الواقعية فإن المتقاضي يتحمل أوزار خطأ قضائي لأن إعادة القضية إلى المحكمة الابتدائية من جديد لا يمر دون خسارة في الوقت والمال والجهد، ولهذه الأسباب فإن العمل القضائي جرى على إتمام الصلح بالمحكمة الاستئنافية بواسطة أحد قضاتها⁽¹⁾.

أما في ما يخص موقف القضاء الإداري الحديث فقد قضى ببطان الحكم الذي لم يسبقه إجراء الصلح وهو ما أقرته المحكمة الإدارية في قرارها الصادر بتاريخ 25 ديسمبر 2006 بقولها: «تعتبر محاولة الصلح المنصوص عليها بالفصل 60 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية من الإجراءات الأساسية التي ينجح عن الإخلال بها بطلان الحكم بطلاناً مطلقاً، ويتعين على المحكمة المبادرة بإجرائها قبل البت في صحة القيام»⁽²⁾.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أنه لا يمكن إجراء صلح جديد في الحالة التي تتقدم فيها إدارة الضرائب بطلب للترفيه من المبلغ المفروض في قرار التوظيف الإلزامي محل النزاع، سواء تم ذلك أمام

(1) - نور الدين الغزاوي، التعليق على قانون المرافعات المدنية والتجارية، الأحكام العامة والاختصاص، طبع أوربيس، تونس، 1996، ص305.

- كمال العياري، المرجع السابق، ص180.

(2) - قرار المحكمة الإدارية، عدد 37614، مؤرخ في 25 ديسمبر 2006، فقه قضاء المحكمة الإدارية 2006، مجمع الأطرش، تونس 2008، ص428.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

المحكمة الابتدائية أو محكمة الاستئناف طبقا لما نصت عليه الفصل 46 من مجلة الحقوق والإجراءات الجنائية، وهذا ما قضت به محكمة الإستئناف بالكاف بتاريخ 2003/06/26 بقولها: ((وحيث تمسك المستأنف بوجوب إجراء محاولة صلحية أثناء النظر في مطلب الترفيع نتائج المراجعة الجنائية المقدم بالاستناد إلى أحكام الفصل 46 من مجلة الحقوق والإجراءات الجنائية.

وحيث أن الفصل المذكور لم يشترط في قبول مطلب الترفيع في نتائج المراجعة إلا أن يكون مقدما قبل تاريخ صدور الحكم الابتدائي ولم يشترط ذلك الفصل عرض الملف على الطور الصلحي ولعل تفسير ذلك إلى أن المطالب بالضريبة لم يبرم صلحا مع الإدارة في مبلغ زهيد فكيف له أن يصلح في مبلغ مرفع فيه.

وحيث إن حكم البداية لما قضى على النحو المشار إليه فقد انبنى على أسس سليمة من الواقع والقانون ولم تأتي مستندات الاستئناف بما من شأنه أن يوهنه واتجه إقراره في جميع ما قضى به وإجراء العمل به وفق نصه⁽¹⁾.

وما تجدر الإشارة إليه هو ما ذهب إليه المشرع التونسي في إقراره لإلزامية إجراء الصلح في المادة الجنائية على خلاف نظيريه الجزائري والمغربي وهو ما يدفع إلى التساؤل عن مدى سلطة ممثل إدارة الضرائب في التنازل عن بعض المبالغ المضمنة في قرار التوظيف الإجباري؟

بالرجوع إلى أحكام الفصل 25 من مجلة المحاسبة العمومية نجدها لا تجيز ترك حقوق أو ديون عمومية راجعة للدولة، أو لمؤسسة عمومية أو لجماعة عمومية إلا بمقتضى القانون، كما يمنع إعفاء أي كان

(1) - قرار محكمة الاستئناف بالكاف، رقم 14253، بتاريخ 26 جويلية 2003، المجلة التونسية للجبائية ، مركز الدراسات الجنائية، كلية الحقوق صفاقس، عدد 06، 2008، ص 290.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

من أداء ضريبة أو دين للدولة باستثناء الإعفاء الخاص الصادر بقرار من الوزير الأول بناء على تقرير من وزير المالية.

ونظرا لعلم ممثلي إدارة الضرائب بهذا الأمر مما سيؤثر سلبا على محاولات الصلح إذ يعزف هؤلاء في غالب الأحيان عن إجراء الصلح، إضافة إلى أن التجربة أفرزت أن ممثلي إدارة الجباية لا يملكون الصلاحيات الضرورية التي تمكنهم من تحديد موقفهم من الصلح أثناء الجلسة، فهم في كل الحالات يعودون إلى أخذ رأي رؤسائهم في العمل قصد تحديد الموقف الذي عادة ما يكون سلبيا⁽¹⁾، وعليه فما الحكمة من التمسك بهذا الإجراء الذي تقدر نتائجه قبل البدء فيه فهو يعمل على إطالة أمد النزاع أكثر من محاولة الحصول على حل توفيقى بين الطرفين .

الفقرة الثانية: مدة مرحلة الصلح:

حدد المشرع التونسي المدة التي يتم خلالها إجراء صلح وجوبي بين طرفي النزاع الضريبي بتسعين (90) يوما قابلة للتتمديد بثلاثين (30) يوما أخرى، وحسبما دل عليه الفصل 61 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بقوله: «لا يمكن أن تتجاوز المرحلة الصلحية التسعين يوما بداية من تاريخ أول جلسة ويمكن لرئيس المحكمة التتمديد في هذا الأجل لمدة لا تتجاوز الثلاثين يوما بناء على طلب معلل من القاضي المقرر»، ويعد هذا الأجل ضيق قد يفرغ الصلح من جدواه، خاصة وأن منازعات الضرائب المباشرة تحتاج إلى التدقيق والتمعن في دفاتر محاسبية ووثائق وحجج ومؤيدات وإعادة احتساب وتعديلات والإطلاع على مذكرات إدارية وما إلى ذلك⁽²⁾.

(1) - كمال العياري، المرجع السابق، ص 181.

(2) - صغير زكراوي، المقال السابق، ص 108.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وعلى الرغم من التحديد وتمديد الأجل مراعاة للظروف المحيطة بالنزاع الضريبي إلا أن المشرع أغفل

الإشارة إلى جزاء تجاوز الأجل القانوني الممنوح لإتمام الصلح فيما إذا كان يرتب البطلان أم لا؟

للإجابة على هذا الأشكال نفرق بين حالتين:

- الحالة الأولى: وهي التي يتم فيها إبرام الصلح بين الطرفين بعد فوات الأجل القانوني أي بعد مرور التسعين (90) يوماً أو التمديد، ففي هذه الحالة فإن الصلح كعقد يحكمه الفصل 1458 من مجلة الالتزامات والعقود ينهي النزاع المطروح ولا حديث عن جزاء الإخلال بالأجل، ولا يمكن إبطاله إلا بتحقق حالاته المنصوص عليها في الفصل 1472 من نفس المجلة⁽¹⁾ ولا تملك المحكمة إلا إمضاء الصلح المبرم بين الطرفين.

- أما الحالة الثانية: فهي التي لم يقع فيها إبرام الصلح بتاتا وتواصل فيها المحكمة النظر وإصدار حكمها رغم أنها تجاوزت المدة المخصصة للمحاولات، فهل أن عدم احترام الصلح موجب لنقض الحكم؟

هناك من يرى بالبطلان وبالتالي نقض الحكم الذي قضى في الدعوى متجاوزا أجل الصلح.⁽²⁾

غير أن هذا الرأي غير مقبول لأنه لا يمكن تحميل المتقاضين أوزار خطأ القاضي الذي تجاوز أجل إجراء الصلح.

(1)- ينص الفصل 1472 من مجلة الإلتزامات والعقود على مايلي: "يسوغ القيام بفسخ الصلح للأسباب الآتية: أولها: الإكراه أو التدليس.

ثانيها: غلط وقع في ذات العاقدين أو في صفته وفي الشيء المتنازع فيه.

ثالثها: إذا لم يكن للصلح سبب وذلك فيما وقع الصلح على رسم مزور، أو على سبب غير موجود.

أو على نازلة قد تم فصلها بصلح سابق صحيح أو بحكم لا يقبل الاستئناف ولا إعادة النظر لسبب ما ، وكان الطرفان أو أحدهما يجهل ذلك، ولا يسوغ القيام بالفسخ في جميع الصور المتقدم ذكرها إلا ممن كان غرة".

(2) - REZGUI (S.), op.cit, p.130.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وما تجدر الإشارة إليه أنه يمكن تأجيل جلسة الصلح مرة واحدة في الحالة التي لم يحضر فيها أحد الأطراف للجلسة الأولى، وإذا لم يحضر في الجلسة الثانية جاز للمحكمة أن تتجاوز مرحلة الصلح، حتى لا يتحول الغياب إلى تعطيل لإجراءات التقاضي.

الفقرة الثالثة: صلاحيات القاضي المقررة في مرحلة الصلح:

أحالت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في الفصل 56 إلى أحكام مجلة المرافعات المدينة والتجارية ما لم يقع تعارض، بما يعني أن يملك القاضي المقرر في مرحلة الصلح كامل الصلاحيات المنصوص عليها بالفصل 87 من نفس المجلة فيحق له إجراء الأبحاث وسماع الأطراف وتقريب وجهات النظر، وفي حالة التوصل إلى اتفاق بين المطالب بالأداء والإدارة يضبط القاضي المقرر لهما أجلا لتجسيد ذلك بتوقيع محضر الصلح حسب ما ورد بالفصل 60 فقرة 04 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، والهدف من منح هذا الأجل قبل التوقيع على محضر الصلح كما صرح به وزير المالية يرجع إلى مايلي: «نظرا لأهمية الانعكاسات الناتجة عن إبرام الصلح وبهدف تمكين كل طرف من التروي في فحوى الصلح والتشاور عند الاقتضاء حول أسسه قبل توقيعه»⁽¹⁾.

ويصدق هذا القول خاصة على الجانب الإداري فمتى تم الاتفاق على مضمون التسوية جزئيا أو كليا في الجلسة، فإن ممثل الإدارة سيعود ليتشاور مع رؤسائه فإن انتهى إلى الجزم على عدم الموافقة عليه أو تعديل مضمونه جزئيا، فإن الاتفاق المحدث في الجلسة يتم استبعاده ولا ترتب على ضوئه أي نتيجة⁽²⁾. وعليه ينحصر دور القاضي المقرر في محاولة إقناع كل من الإدارة والمطالب بالأداء على تقديم تنازلات متبادلة أو الاقتناع بوجهة نظر الطرف الآخر وصولا إلى حل توافقي في حدود ما أقره القانون.

(1) - كمال العياري، المرجع السابق، ص181.

(2) - فاطمة الزهراء بن محمود، ((الصلح في العمل القضائي))، محاضرة أقيمت بمناسبة افتتاح السنة القضائية، 1993-1994، صادرة بمجلة القضاء والتشريع، عدد09، نوفمبر 1997، ص127.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وعلى العموم يبقى الصلح مجرد مشروع قابل للتجسيم أو العدول عنه إلا إذا تم تحرير محضر الصلح من طرف القاضي المقرر وتم توقيعه من الطرفين، وبعدها يعد القاضي المقرر تقريراً مفصلاً و يضمه النتائج المتوصل إليها ويحيل الدعوى للبت فيها من طرف المحكمة، غير أنه ما يمكن أن نعييه على المشرع التونسي أنه تناول أحكام الصلح بشكل من الاقتضاب إذ لم يحدد ملامح نظامه إلا صلب نص قانوني وحيد. وتبقى مبادرة المشرع التونسي في إحداث تقنيين موحد للنزاعات الجبائية منقوصة فقد تخلف المشرع عن إحداث قاضيا مختصا بإبرام الصلح و أسند هذا الدور للقاضي المقرر الذي يتولى في الأصل تهيئة القضية للفصل فيها وتكوين الملف الجبائي وتوضيح ما كان غامضا فيه، وليس إجراء الصلح بين الطرفين وهو ما يمكن استنتاجه من الفصول القانونية المتعلقة باختصاصات القاضي المقرر الواردة ضمن مجلة المرافعات المدينة والتجارية.

وعليه وإن بدا الصلح في ظاهره إجراء مشجع وقويم من حيث صياغته والإيمان بمدلوله إلا أن التجربة أثبتت محدودية نتائجه واقتصر تلك المرحلة على اعتبارها مجرد إجراء شكلي يستوجب القيام به من قبل القاضي المقرر، خاصة وأن مزاعم الفريقين وحجج إثباتهما تكون قد استندت إلى الطرق الودية التي تجعل الصلح الجبائي عديم الجدوى في هذه المرحلة لاستفاد الطابع الودي واستكمال بقية الإجراءات لسير الدعوى⁽¹⁾.

(1) - طارق حناشي، الرسالة السابقة، ص 253.

- صغير زكراوي، المقال السابق، ص 107.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

المطلب الثالث:

سلطات القاضي العادي في منازعات الضرائب المباشرة

إن إخضاع منازعات الضرائب المباشرة للقضاء العدلي وللإجراءات المعتمدة ضمن مجلة المرافعات المدنية والتجارية لا يجب عنها الطبيعة الحقيقية للإجراءات المعتمدة من القاضي، إذ تظل المنازعة الضريبية جزء لا ينفصل عن النزاع الإداري الذي يشمل طرفين غير متساويين: الإدارة الضريبية من جهة والمطالب بالضريبة من جهة أخرى والمتمتع في هذه الإجراءات يلاحظ أنها إجراءات استقصائية مشوبة بنوع من الخصوصية.

وهي إجراءات استقصائية لأنها تفتح للقاضي مجالاً واسعاً للتعامل مع ملف القضية تعاملًا كشفياً تفتيشياً من خلال مباشرته لإجراءات التحقيق واستعانتة بأهل الخبرة وتمحيصه وتقديره لوسائل الإثبات حتى يتمكن من تكوين قناعته التي تؤهله لإصدار حكم عادل في النزاع هذا ما سيتم التعرض له في الفروع التالية:

الفرع الأول: سلطة القاضي في تعيين الخبير:

تعتبر الخبرة في التشريع التونسي بمثابة إجراء بسيط يدخل في تأسيس القضية⁽¹⁾ عكس ما هو عليه الحال بالنسبة لبعض الأنظمة القانونية في دول أخرى والتي تتخذ من الخبرة كوسيلة لإقامة الدليل والبرهان، وقد شهدت المنظومة القانونية الخاصة بالخبرة في المادة الجبائية إصلاحات من خلال تنظيم إجراءاتها وطريقة القيام بها ضمن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والتي أضفت نوعاً من الخصوصية في العلاقة

(1)– KOSENTINI (M.), « L'expertise dans le contentieux fiscal », revue tunisienne de fiscalité, centre d'études fiscales, n°15, 2007, p. 301.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

التي تربط كلا من الخبرة الجبائية و القاضي الجبائي، وهو ذاته الموقف الذي تبناه المشرع الجزائري وخالفهما فيه المشرع المغربي.

فطبيعة العلاقة بين القاضي والخبير تتحدد بالدرجة الأولى بكيفية اختيار الأول للثاني، ومدى حريته في هذا الاختيار⁽¹⁾ فقد حدد المشرع نوعين من الاختبارات التي يمكن إجراؤها ضمن الفصلين 62 و66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وهما الخبرة العادية والخبرة لإعادة الاحتساب، مع العلم أن المشرع التونسي يطلق مصطلح الاختبار على الخبرة.

الفقرة الأولى: أنواع الاختبار:

أولاً: الاختبار العادي:

ويسمى أيضا بالاختبار الوجوبي بحيث نص الفصل 62 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه : «يقع الالتجاء من قبل المحكمة وجوبا للاختبار لتقدير القيمة التجارية للعقارات والحقوق والأصول التجارية المحالة بالنسبة إلى النزاعات المتعلقة بمعاليم التسجيل أو بالضريبة على الدخل بعنوان الضريبة الزائدة العقارية» .

فمن خلال النص تظهر الصيغة الإلزامية التي تبناها المشرع التونسي بشكل صريح في جعل الاختبار إلزامي بالنسبة للحالات المنصوص عليها، والهدف من وراء ذلك هو خطورة هذا النوع من النزاعات وتعلقها بالقيمة التجارية لبعض الممتلكات التي تكون أساس عملية توظيف الأداء.

(1) - عبد الله الأحمدى، القاضي والإثبات في النزاع المدني، دار الميزان للنشر، سوسة، ص444.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

فالاختبار المذكور يتعلق بنوعين من الأداءات وهي النزاعات المتعلقة بمعاليم التسجيل⁽¹⁾ وتخرج عن مجال الدراسة، والنزاعات المتعلقة بالقيمة الزائدة العقارية ويقصد بها الثمن المتحصل عليه بمناسبة التقيوت في عقار أو في حق عيني عقاري والذي يمثل ربحاً صافياً يؤدي إلى توظيف أداء يسمى «أداء القيمة الزائدة العقارية»⁽²⁾، ومثال ذلك أن يشتري شخص عقاراً بخمسين ألف دينار ويفوت فيه فيما بعد بمبلغ مائة وخمسين ألف دينار وبذلك يكون الفارق بين ثمن الشراء وثمان التقيوت يمثل القيمة الزائدة العقارية التي تستوجب دفع الضريبة عنها.

فحتى تكون قاعدة فرض الضريبة واضحة وحقيقية كان لابد من اللجوء لإجراء الخبرة لتحديد القيمة من تاريخ التقيوت لا من تاريخ الشراء⁽³⁾، فهذه القيمة الزائدة غالباً ما تكون محل نزاع بين المطالب بها وإدارة الضرائب، وعليه تبدو أهمية إجراء الخبرة في مثل هذه المنازعات وذلك قصد الحد من سوء نية المطالب بالأداء وما قد يعتمده من تصاريح صورية.

ويشترط في تطبيق هذا النوع من الضريبة خضوع العقار لعملية نقل ملكية بعوض أما عقود نقل الملكية التي تتم دون عوض فلا تخضع للضريبة وهذا ما أقره القضاء الجبائي في قرار صادر عن محكمة

(1) - يقصد بالنزاعات في معاليم التسجيل وهي التي تنشأ في حالة تعمد المطالب بالأداء التصريح بالثمن صلب عقد التقيوت دون القيمة الحقيقية للأموال أو الحقوق المحالة، لأن عملية التخفيض في الثمن تؤدي حتماً إلى استخلاص معاليم التسجيل أقل مما هو مطلوب.

- الحبيب الشطي، دراسات في القانون العقاري، محور العقود و الجباية العقارية، طبعة أولى، دار الميزان للنشر، سوسة، ص 09.

(2) - في قرار صادر عن محكمة الاستئناف بسوسة، رقم 125، بتاريخ 15 مارس 2005 عرفت المقصود بالقيمة الزائدة العقارية بقولها: ((وحيث جاء بالفصلين 27 و 28 من مجلة الضريبة أن القيمة الزائدة العقارية هي نتيجة لوجود فارق إيجابي بين ثمن الشراء والبيع مع الأخذ بعين الاعتبار مدة الامتلاك وما بذله من مصاريف ثابتة)).

- المجلة التونسية للجباية، مركز الدراسات الجبائية، كلية الحقوق صفاقس، عدد 06، 2008، ص 274.

(3) - رضا بلحاج، ((خصوصية الاختبار في المادة الجبائية))، المجلة القانونية، العدد 13، نوفمبر 2006، ص 26.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الاستئناف بسوسة بتاريخ 2006/06/14 بقولها: ((وحيث وبالرجوع إلى أوراق الملف يتضح أن ملكية الخاضع للضريبة للعقار موضوع التوظيف لم ينجر لها بموجب الشراء بموجب حوز عام عن والدها. وحيث طالما لم يثبت أن الملكية ترجع لها بموجب عقد شراء أو بموجب أحد العمليات المنصوص عليها بالفصلين 28 فإن لا يكون لها أي أساس قانوني خاصة وأن المبدأ هو أنه لا جباية بدون نص . وحيث توسعت الإدارة في تأويل النصين القانونيين بدون أي أساس شرعي وأخضعت المطالب بالضريبة لدفع مبالغ هي غير مطالبة بخلاصها واتجه لذلك إقرار حكم البداية فيما ذهب إليه والعمل بمقتضاه))⁽¹⁾.

ثانيا: اختبار إعادة الاحتساب:

ويسمى بالاختبار الاختياري في المحاسبة وهو إجراء معهود يرجى منه تحقيق أمور فنية تعذر على القاضي الإلمام بها، ونص عليه الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: «في صورة إدخال تعديلات تستوجب إعادة اغتصاب المبالغ الموظفة أو القابلة للاسترجاع تملّي للمحكمة الاستعانة بالمصالح الجبائية لإعادة الاحتساب أو تعيين خبير لهذا الغرض بناء على طلب المطالب بالأداء» .
يثير هذا النص العديد من الإشكالات فمن الناحية الأولى أن لجوء القاضي إلى أعوان إدارة الضرائب يتعارض مع المبادئ الإجرائية الأساسية لمبدأ المساواة بين الخصوم وحياد القاضي وغيرها من المبادئ التي تضمن عدالة المحاكمة.

فحتى وإن لم ينص المشرع التونسي صراحة عليها ضمن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ومع ذلك فقد أحال بموجب الفصل 56 منها إلى تطبيق الأحكام الواردة ضمن مجلة مرافعات المدنية والتجارية، لما

(1) - قرار محكمة الاستئناف بسوسة، رقم 165، بتاريخ 14 جوان 2005، المجلة التونسية للجبائية، مركز الدراسات الجبائية، كلية الحقوق صفاقس، ص 272.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

يعني ضرورة احترام تلك المبادئ من باب أولى، وعليه فإن تعيين القاضي لأحد أعوان إدارة الضرائب للقيام بعملية إعادة الاحتساب وهو ينتمي للإدارة كخصم في النزاع يعد خرقاً لمبدأ المساواة بين الخصوم وذلك على اعتبار أن الخبير شأنه شأن هيئة القضاة يفترض فيه أن يكون محايداً ولا يمثل أحد أطراف النزاع بصفة مباشرة أو غير مباشرة وإلا فالعمل القضائي يجيز رد الخبير.

ولا يكون مبرراً مقبولاً للقول بخلاف ذلك كون أن القاضي يبين في قرار تكليف عون الإدارة بإعادة الاحتساب أسس عملية الحساب الجديدة بحيث لا يبق أمامه أي مجال للاجتهاد لأن المسألة تتعلق بكون تكليف أي من طرفي النزاع بالقيام بأي إجراء من شأنه أن يحدد الاتجاه الذي سيحذوه القاضي في حكمه حفاظاً على مبدأ حياد القضاء وعدم انحيازه إلى أي من الأطراف لأي سبب كان حتى ولو تعلق بتقليل التكاليف بالنسبة للمطالب بالأداء.

خاصة وأن إمكانية الاستعانة بالخبير سواء بطلب من المكلف بالأداء أو من القاضي نفسه يبقى أمراً وارد فتطبيق أحكام الفصل 101 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية والذي ينص على أنه: «إذا اقتضى الحال إجراء اختبار يتولى الحاكم تعيين الخبير ما لم يتفق الطرفان على خبير معين»، فهذا النص لا يحمل أي تعارض مع الفصلين 62، 66 سالف الذكر ولا يمنعان القاضي من تعيين الخبير في أي مرحلة من النزاع خاصة وأنه سبق التسليم بخصوصية المنازعة الضريبية وتمييزها بطابعها التقني المعقد أحياناً.

وهو ما أكدته وزير المالية في معرض أجوبته عن أسئلة النواب لمناقشة مشروع القانون المصدر لمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بقوله: «أنه يمكن إجراء اختبار في أي مسألة أخرى مثل الاختبار الذي يمكن أن يجري في شأن المحاسبة للتأكد من مدى مطابقتها للقوانين والتراتب المهنى والأعراف الجاري بها العمل ومدى احترامها للمبادئ المحاسبية»⁽¹⁾.

(1) - ورد هذا النص في مؤلف الأستاذ: كمال العياري، المرجع السابق، ص 209.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفقرة الثانية: إجراءات إتمام الاختبار:

أولاً: تعيين الخبير:

لم يضع المشرع التونسي ضمن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أحكاماً خاصة بإجراءات الاختبار الجبائي خلافاً للمشرع الجزائري وهو ما يحتم الرجوع إلى الأحكام الواردة في مجلة المرافعات المدنية والتجارية ضمن الفصل 101 وما بعده فتطبيقاً للفصل 102 فإنه يمكن للمحكمة تعيين ثلاثة خبراء إذا كانت الدولة أو غيرها من الهيئات العمومية طرفاً في القضية ما لم يتفق الطرفان على خبير واحد.

وعليه فإن هذا النص يمس حتى النزاع الضريبي على اعتبار أن إدارة الضرائب من بين هيئات الدولة فيقع على المحكمة تعيين ثلاثة خبراء ما لم يتم الاتفاق بين الإدارة والمطالب بالضريبة على خبير واحد إذا تعلق الأمر باختبار القيمة الزائدة العقارية، أما في حالة إعادة الاحتساب فيمكن للمحكمة تعيين خبير واحد بناءً على طلب من المطالب بالأداء⁽¹⁾، فإذا لم يبادر لطلب ذلك فيجوز للقاضي طبقاً لأحكام الفصل 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية تعيين خبير من تلقاء نفسه.

(1) - وإن كانت بعض التطبيقات القضائية تقضي بخلاف ذلك ففي قرار صادر عن محكمة الاستئناف بقابس، رقم 76، بتاريخ 24 جانفي 2006 نفت تطبيق النص العام في ظل وجود النص الخاص وأجازت تعيين خبير واحد في منازعات الضرائب بقولها: ((حيث انحصر النزاع من خلال مستندات الطعن والرد عليها في مدى وجوبية تكليف ثلاثة خبراء وفق أحكام الفصل 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية في النزاع الجبائي من جهة، ومدى وجهة التعديل أسس التوظيف الإجباري الذي انتهى إليه عمل الخبير وأثر على الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء من جهة أخرى. وحيث تعتبر المحكمة أن النزاع الجبائي خصه المشرع بأحكام إجرائية مستقلة تضمنتها مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية مقدمة في التطبيق على بقية النصوص الإجرائية العامة الأخرى مثلما نص على ذلك الفصل 56. وحيث نحى المشرع من خلال المنطق العام والسياسة القانونية التي تخللت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية منحى يؤسس التكافؤ الإجرائي بين طرفي النزاع الجبائي الإدارة الجبائية والمطالب بالأداء يجعل الأولى في مرتبة أشخاص القانون الخاص ويمكن أن نتبين ذلك من خلال الفصل 66 الذي يتحدث عن إعادة الاختبار لإعادة عملية الاحتساب الأداء ويمكن المحكمة من تعيين خبير لهذا الغرض باعتماد صيغة المفرد وبناءً على ذلك يمكن سحب نفس الصيغة في حالة تعيين خبير لغاية تقييم أسس الأداء))، الظاهر أن المحكمة أخطأت حين اعتبرت إدارة الجبائية من قبيل أشخاص القانون الخاص بالاعتماد على التكافؤ الذي نص عليه الفصل 66 السالف الذكر في حين أن كل من المشرع والقضاء في تونس يعترفان بالصفة العمومية للمصالح الجبائية كما تم توضيحه فيما سبق.

- المجلة التونسية الجبائية، مركز الدراسات الجبائية، كلية حقوق صفاقس، عدد 06، 2008، ص 272.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

ويخضع الخبير إلى القانون 61 لسنة 1993 المتعلق بالخبراء العدليين⁽¹⁾ ويتم تعيين الخبير بموجب أمر يصدر من القاضي طبقاً للفصل 103 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، والذي يبين فيه حدود الخبرة التي يلتزم بها الخبير دون الخوض في المسائل القانونية وعليه فهو يبحث في المسائل الواقعية التي تتطلب خبرة فنية وتقنية⁽²⁾.

وقد تبنت المحكمة الإدارية مفهوماً واسعاً للخبير وذلك في قراره الصادر بتاريخ 2007/11/5 بقولها: «إن مفهوم الخبراء على معنى الفقرة 03 من الفصل 24 من مجلة الضريبة ورد بصفة مطلقة وبالتالي فهو يشمل الميدان الفلاحي سواء كانوا منتمين إلى الإدارة أو إلى المنظمات المهنية أو حتى إلى القطاع الخاص بحيث يمكن اللجوء إلى هذه الكفاءات أو إحداها لتقدير المداخل الفلاحية المحققة من قبل المطالب بأداء بعنوان سنوات التوظيف»⁽³⁾ وهو ما قد يتعارض مع مفهوم الخبير العدلي في القانون 61 لسنة 1993 السالف الذكر .

ويفتح الخبير أعماله باستدعاء الأطراف حسب ما دل عليه الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية وإذا وقع في خطأ جاز له إعادته، ويبقى للخبير صلاحية تحديد أجل ملائم للحضور كما يلتزم الخبير باحترام مبدأ المواجهة بين الخصوم كما يقع عليه إعلامهم بنتيجة أعماله القضائية حتى يتمكنوا من تقديم ما يفيدها أو يؤكدها كما أنه لا يمكن للخبير إلزام الأطراف بتقديم مؤيدات والوثائق التي رآها لازمة لانجاز أعماله ومع ذلك أمكن له الرجوع إلى المحكمة لطلبها منهم، وهذا ولا يجوز للخبير إنابة غيره لانجاز

(1) - القانون عدد 61 لسنة 1993 المتعلق بالخبراء العدليين.

(2) - عبد الله الأحمدى، المرجع السابق، ص 452.

(3) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 37626، بتاريخ 05 نوفمبر 2007، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2007، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2009، ص 451.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

ما كلف به من أعمال مادية ومعاینات وسماع للأطراف طبقاً للفصل 10 من القانون 61 لسنة 1993 السالف الذكر.

ثانياً: تقرير الخبير وحجيته:

يتولى الخبير إعداد تقرير عند نهاية العملية يضمنه رأيه الفني في المسألة التي أوكلت إليه مدعماً إياه بكافة الحقائق المتوصل إليها، ليتم إيداعه بكتابة المحكمة ويجوز للقاضي أن يطلب من الخبير تقديم توضيحات في المسائل المبهمة لذلك فهو ملزم بالحضور في الموعد المحدد للمحكمة.

لا يمكن أن يعتبر التقرير كدليل حاسم في النزاع إذ يخضع للسلطة التقديرية للقاضي فهو لا يعدو كونه رأياً استشارياً لا يقيد المحكمة، فللقاضي سلطة التحقق من كفايتها، وذلك من خلال الرقابة التي يمارسها على التقرير من خلال ما قدمه من رأي فني والتزامه بحدود مأموريته وإلى أي مدى تجاوز الغموض الوارد في القضية للبت في النزاع، إما بالاعتماد الكلي على التقرير أو الأخذ ببعض جوانبها واستبعاد الآخر أو رفضها كلية، فلا يتقيد برأي الخبير إلا بما يوافق قناعته⁽¹⁾ وهو ما ثبت العمل به في الجزائر والمغرب، فعلى الرغم من أن القاضي الجبائي يلجأ إلى الخبرة أكثر مما يفعله باقي القضاة لكن دون أن يتنازل عن اختصاصه القضائي للخبير⁽²⁾.

وهذا ما يؤكد قرار المحكمة الإدارية الصادرة بتاريخ 20/10/2008 والذي جاء فيه: «وحيث يبين الخبير المأذون به من المحكمة أن تلك التغييرات والتشطيبات الموجودة على الكراس الممسوك لدى العدل المنفذ لا تعتبر ذات أهمية كبرى وأن أعماله اعتمدت على نسبة 70% من رقم المبيعات المسجلة بالكراس باعتبارها تمثل مصاريف خاصة بالعرض، كما بين أن المبالغ التي أضافتها إدارة الأداءات اعتماداً على

(1) - عبد الهادي عباس، ((في البيانات وطرق الإثبات أمام القاضي الإداري))، مجلة القضاء والتشريع، عدد 03، 1983، ص73.

(2) - KOSSENTINI (M.), op.cit, p. 312.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

منظومة صادقة لم يؤخذ بها في احتساب الأداء لعدم مده بتفاصيل تلك المبالغ والمؤيدات اللازمة التي اعتمدها الإدارة عند تحديد أداءات رغم تأكيده على ذلك في عدة مناسبات.

وحيث جاء في الحكم المنتقد أنه: «طالما أن تقرير الاختبار قد أثبت أن المحاسبة الممسوكة من قبل المطالب بالأداء هي مطابقة للتشريع فإنه لا يجوز للإدارة رفضها بل كان عليها اعتمادها دون اللجوء إلى استقصاءات ويبقى رفضها غير مبرر».

وحيث أن تبني محكمة الاستئناف لما جاء بتقرير الاختبار وعدم مسيرتها الإدارة المعقبة في استبعادها للمحاكمة، يعتبر في طريقه ولا ينطوي على أي خرق للفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الأمر الذي يتجه معه رفض هذا الطعن⁽¹⁾.

أما بالنسبة لحججه فيما يخص الأطراف فيجوز لهما مناقشة الخبرة أو طلب إعادتها بشرط تقديم دفع جدي لأن تكليف خبير ثاني قد يستغرق وقتا أطول بما يؤثر سلبا على سرعة الفصل في المنازعات الضريبية، وتجدر الإشارة إلى أن الخبير يتلقى مقابلا ماليا نتيجة لقيامه بأعمال الاختبار فيقدم قائمة مفصلة بالمصاريف التي يبذلها والأتعاب التي تكبدها ببذله الجهد اللازم لإتمام العملية، يضمنها بذيل التقرير المقدم لرئيس المحكمة حتى يصادق عليها أو يعدلها وفقا لما جاء في الفصل 113 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، أما فيما يخص تحمل مصاريف الخبرة فيجوز العمل على أن يتحملها الطرف المحكوم عليه طبقا للفصل 128 من نفس المجلة.

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 8593، بتاريخ 20 أكتوبر 2008.

- La Revue comptable et financière, n°87, 2010, les édition YAICH raouf, Sfax, p.26.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفرع الثاني: الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة:

إن أهم ما يمكن أن يطرحه الإثبات في الدعوى الضريبية هي الإشكالية المتعلقة بعبء الإثبات إذ لا بد من توزيعه بين طرفي الدعوى بشكل يضمن التوازن بين حقوق إدارة الجباية التي تبحث عن مقومات النجاعة في مقاومة التهرب الجبائي وبين ضمانات المطالب بالأداء، فبين لا مساواة يفرضها واقع النزاع الجبائي ومساواة يفرضها منطق العدالة بدت مهمة المشرع الجبائي مكلفة بشيء من المتاعب.

وحيال هذا العبء التوفيقي، خير المشرع التونسي صلب المجالات الجبائية التزام الصمت حول مسألة توزيع أدوار الإثبات وهو ذاته التوجه الذي سار عليه المشرعين الجزائري والمغربي، وإن كان الأستاذ أحمد الورفلي يرى بأن المشرع التونسي جعل عبء الإثبات محمولا بصفة فعلية على الخاضع للضريبة، بحيث خول لإدارة الضرائب توظيف الأداء بناء على معطيات تقريبية وافترضية بالاستناد على القرائن القانونية والفعلية.

بينما جعل الحط من المبالغ المذكورة مقيدة بقدرة المعني بالأمر على دحض تلك القرائن وإقامة الحجة على مداخله الحقيقية، كبيان مصدر الأموال الموجودة لديه والبرهنة على أنها غير متأتية من عمليات خاضعة للضريبة أو إقامة الحجة على شطط التوظيف ببيان حقيقة حالته المادية والمالية وحقيقة مداخله وأرباحه⁽¹⁾.

وفي مقابل ذلك بنى القضاء الإداري في المادة الجبائية مبدأ توزيع عبء الإثبات على الطرفين معا ففي قرار صادر عن المحكمة الإدارية في 25 ديسمبر 2006 صرح بما يلي: «إن عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة باعتبارها ملزمة بإقامة الدليل على عدم صحة ما صرح به المطالب بالضريبة لتحل محله حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة استنادا إلى القرائن القانونية والواقعية، بعد ذلك يحمل عبء الإثبات

(1) - أحمد الورفلي، دراسات في القانون الجبائي، المرجع السابق، 2003، ص 253.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

على المطالب بالضريبة الذي يتوجب عليه حينئذ إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على مواده الحقيقية»⁽¹⁾.

وقدمت المحكمة الإدارية في قرار سابق تفسيراً للفصل 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بحيث يتم توزيع عبء الإثبات بين الطرفين توزيعاً متوازناً بقولها في قرارها الصادر بتاريخ 2003/02/17 بقولها: ((وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن عبء الإثبات في المادة الجبائية يقع على عاتق الموظف عليه الأداء الذي أثبتت الإدارة ممارسته لنشاط معين دون أن يقوم بتصاريحه أو قام بتصاريح يشوبها النقص والخلل، أما بالنسبة للأشخاص الذين يتمسكون بأنهم لم يمارسوا أي نشاط فإن عبء الإثبات بخصوص ممارستهم للنشاط الخاضع للأداء يكون محمولاً على الإدارة وهو التأويل المطابق لنص ومعنى الفصل 67 من مجلة الضريبة))⁽²⁾.

وعليه فإن الإدارة الجبائية تتحمل عبء الإثبات على اعتبارها مصدرة قرار التوظيف وهو قرار إداري يتمتع بقرينة المشروعية التي على المطالب بالأداء دفعها، وحتى يكتسي هذه الصفة يقع على الإدارة إثبات أن المطالب بالأداء تتوفر فيه الشروط اللازمة لإصدار هذا القرار، وفي المقابل إذا ما أراد المطالب بالأداء الحصول على إعفاء أو تخفيض في ضريبته فعليه إثبات صحة ما قدمه من تصريحات أو عدم مشروعية القرار الذي تم به توظيف الأداء حسبما جاء في الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

(1) - قرار تعقيبي، المحكمة الإدارية، عدد 36330 بتاريخ 25 ديسمبر 2006، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2006، منشورات مجمع الأطرش، 2008، ص415.

- وهو نفس الموقف الذي تأخذ به محكمة الاستئناف بتونس، رقم 99044/06، المؤرخ في 14 أبريل 2010.

- Revue Tunisienne De Fiscalité, n°15, op.cit, p.243.

(2) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، رقم 33225، بتاريخ 17 فيفري 2003، المجلة التونسية للجبائية، عدد 16، 2008، ص478.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وعليه فإن المشرع التونسي هو الآخر قد خرج عن القاعدة المعمول بها في القانون المدني وهي البيئة على من يدعي والمنصوص عليها في الفصل 420 وما بعدها من مجلة الالتزامات والعقود ومرد ذلك لأمرين اثنين⁽¹⁾:

1- أن إدارة الضرائب القائمة بالتتابع تصل إلى خاتمة أعمالها أمام القضاء وقد قامت بسائر المهام التحضيرية الموجبة للتوظيف الإجباري أو رفض إرجاع المبالغ الزائدة أو سحب النظام التقديري، و تكون قد مارست كافة صلاحياتها في الأبحاث الميدانية وجمع القرائن و المراجعة الجبائية المنصوص عليها بالفصول 36 إلى 46 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية شريطة الالتزام بكافة الشكليات و الإجراءات و أن تتسم قراراتها بالتعليل.

2- أن مقتضيات الفصل 65 السالف الذكر تؤول في الواقع إلى إثبات أمر سلبي يتمثل في عدم صحة الموارد التي ارتكزت عليها الإدارة في إصدار قرارها بالتوظيف أو برفض إرجاع الأداء الزائد أو بسحب النظام التقديري، أو كون الموارد المذكورة غير موجودة أصلا .

وكذلك الأمر بالنسبة للقرائن الواقعية التي تستخدمها الإدارة كالتصاريح بالمداخل السابقة في التاريخ و المتضمنة موارد المطالب بالأداء لإعادة احتساب الأداء بما يسمح بدحض أمر سلبي غير موجود لإثبات أن الموارد الحقيقية للسنة المعنية أقل من السنوات السابقة⁽²⁾.

وقد حدد المشرع وسائل الإثبات المعتمدة في المادة الجبائية بطريقة الاستبعاد كما فعل المشرع المغربي وذلك ضمن الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بقولها: « لا يمكن للمحكمة اعتماد

(1)- BEN ACHOUR (Y.), « Le Système De La Preuve En Droit Fiscale Tunisien, Au Regard De La Théorie General De La Preuve », revue tunisienne de fiscalité, Centre D'études Fiscales, Faculté De Droit De Sfax N°03, 2005, p. 34.

(2)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، رقم 237، بتاريخ 14 جويلية 1983.
- بلحسن الخلافي، المقال السابق، ص144.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

طرق الإثبات الواردة بالفصل 427 ثالثا وخامسا من مجلة الالتزامات والعقود لإثبات إدعاءات الأطراف المتعلقة بالقضية»، مقصيا بذلك إمكانية الإثبات بشهادة الشهود واليمين⁽¹⁾ بما يعني أن وسائل الإثبات المعتمدة في النزاع الجبائي تتمثل في الكتابة والقرائن والإقرار.

وهذا ما أكدته محكمة الاستئناف بتونس في قرارها بتاريخ 2007/04/26 بقولها: «تمسكت إدارة الجباية بانتفاء السند القانوني لقسمة نمو الثروة على السنوات السابقة للسنة المشمولة بالتوظيف وعدم وجهة اعتماد التصريح على الشرف المدلى به من أشقاء المستأنف ضده.

ذلك أن الفصل 487 من مجلة الالتزامات و العقود ورد في باب الاستثناءات لعدم قبول البيئة بالشهادة في حين أن الفصل 64 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية يستبعد أساسا من وسائل الإثبات في مادة النزاع الجبائي شهادة الشهود»⁽²⁾.

ومع ذلك يمكن الاستئناس بشهادة الشهود إذا كانت لها علاقة قريبة جدا بالوقائع و لا تتعارض مع ما تم تقديمه من أدلة أخرى وهذا ما أكدت عليه محكمة الاستئناف بتونس في نفس القرار بقولها: ((وبخصوص منازعة الإدارة في اعتماد التصريح على الشرف المقدم من أشقاء المستأنف ضده فإنه وخلافا لما ذهبت إليه الإدارة فإن التصريح بالشرف المذكور إذا ما تم وضعه في الإطار العام للوقائع وخاصة تاريخ القرض الذي تم به خلاص المستأنف ضده في العلو سنة 2003 فإنه من المستساغ منطقيا أن يقع خلاص الأشقاء في ذلك التاريخ عند توفر المال وهو ما يضيفي على التصريح الشرف مصداقية)).

(1)- الفصل 427 من مجلة الالتزامات والعقود: "إن البيّنات المقبولة قانونا خمسة وهي:

أولا: الإقرار، ثانيا: الحجة المكتوبة، ثالثا: شهادة الشهود، رابعا: القرينة، خامسا: اليمين والامتناع عن أدائه".

(2)- محكمة الاستئناف بتونس، قرار استئنافي جبائي، عدد 47926، بتاريخ 26 أفريل 2007، مجلة الأخبار القانونية ، عدد 41/40، فيفري 2008، ص19.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفقرة الأولى: الكتابة وسيلة إثبات أساسية:

بالرجوع إلى النصوص القانونية في المادة الجبائية نجد أن موقف المشرع التونسي جاء متفقا مع المشرعين الجزائري والمغربي بتركيزه على الكتابة كوسيلة إثبات يعدها المطالب بالأداء لتبرير موقفه إزاء الإدارة بخصوص قيامه بواجبه الجبائي، كما قد تتخذها الإدارة دليلا على تقصيره في القيام بهذا الواجب، فقد نص الفصل 63 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على أنه: «يتعين على الأشخاص الخاضعين للضريبة أن يستظهروا بوصلاتهم عند كل طلب من أعوان إدارة الجباية المؤهلين لذلك»، كما نص الفصل 64 من نفس المجلة على أنه: «يمكن لأعوان إدارة الجباية أن يراجعوا تصاريح الخاضعين للضريبة بالاعتماد على كل وثيقة رسمية أو حكم أو تصفية شركة أو موازنة أو بأية وسيلة إثبات أخر».

وعليه تتضح نية المشرع في اعتماد الكتابة كوسيلة إثبات في المادة الجبائية من خلال التركيز على واجب مسك المحاسبة وتقديم التصريح، وهو ما أكدته المحكمة الإدارية في قرارها الصادر بتاريخ 30 أبريل 1987 بقولها: «وحيث يتبين من تلك الأحكام أن وسائل الإثبات يجب أن تكون كتابية ولم يقع التعرض إلى إمكانية استعمال اليمين سيما أن ما تضمنه تلك الأحكام جاء على سبيل الحصر ومما يؤكد ذلك أن الفصلين 44 و45 تعرضا إلى ضرورة مسك الوثائق الحسابية وحددا نوعها وذلك للإدلاء بها لأعوان المراقبة ولإثبات العمليات الحاصلة وهذا دليل كاف على أن نية المشرع هي اعتماد الوسائل الكتابية كأداة إثبات في المادة الجبائية»⁽¹⁾.

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي ، عدد 835 بتاريخ 30 أبريل 1987.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

أما فيما يخص أهم وسيلة مكتوبة يمكن الاحتجاج بها في هذا المجال فتتمثل في الدفاتر والوثائق المحاسبية⁽¹⁾ وهي التي يتكفل المطالب بالأداء بإمساكها إما بطريقة يدوية أو عن طريق الحاسوب، والتي يشترط فيها أن تكون منتظمة وفقا لقوانين المحاسبة بحيث تتحد قوتها الثبوتية بمدى خلوها من الإخلالات الجوهرية التي يرجع للقاضي الجبائي تقديرها، وعليه وجب أن تشمل بشكل واضح ككل أصول وديون المطالب بالأداء بأن تكون مطابقة للواقع.

وطالما كانت المحاسبة شكل من أشكال الكتابة فإن الاعتماد عليها يجب أن يكون متماشيا مع التطورات التي عرفتتها الكتابة في العشريات الأخيرة، فالثورة المعلوماتية التي يشهدها العالم حتمت استعمال الوسائل الحديثة فالحواسيب والانترنت توفر للمكلف بالضريبة الجهد والمال، حتى أن المؤسسات التي لا تعول على مثل هذه الوسائل الحديثة في إدارتها بشريا وتجاريا وحسابيا تعد بمنى عن التطور الحضاري⁽²⁾.

وحتى تكون للوثائق المحاسبية حجية أمام القضاء وجب أن ترفق بكل الوثائق التي تركز عليها هذه المحاسبة وهو ما أكدته المحكمة الإدارية في قرارها الصادر بتاريخ 22 ماي 2006 بقولها: «إن الوثائق المحاسبية لا تشكل وسيلة إثبات في حد ذاتها لكونها لا تستمد حجيتها من التنصيصات الواردة بها وإنما من

(1) - نظمت الفصول 461 إلى 467 من مجلة الالتزامات والعقود الإثبات بواسطة الدفاتر التجارية تحت الفرع الثالث بعنوان "محركات تعد حجة مكتوبة".

- BEN ACHOUR (Y.), article précité, p.47.

(2) - كمال العياري، التطور العلمي وقانون الإثبات، الندوة العلمية حول الإثبات باستعمال الوسائل المعلوماتية والتكنولوجية الحديثة، المركز العربي للبحوث القانونية والقضائية، بيروت من 06 إلى 08 جانفي 2003. إن الغزو الإعلامي للمعادل التجارية و الإدارية جعل مسك المحاسبة بواسطة الحاسوب من قبل المؤسسات أمرا مفروضا طبقا للفصل 62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الوثائق والمؤيدات القانونية التي تدعم تلك التتصيصات ذلك أن المحاسبة وثيقة يعدها المطالب بالأداء لنفسه وبالتالي فهي لا تكون حجة على غيره إلا متى كان أصل ثابت واقعا قانونيا»⁽¹⁾.

كما يجوز الإثبات بالمحركات الرسمية الصادرة عن الأجهزة الإدارية ففي قرار صادر عن محكمة الاستئناف بتونس أخذت بشهادة الإقامة كدليل لإثبات عدم الخضوع للضريبة بقولها: ((لاحظت الإدارة أن المستأنف ضده أدلى بمجموعة من الوثائق تضمنت نسخة من شهادة إقامة بفرنسا تثبت أنه مقيم بفرنسا منذ 1972 وبأن الفصل 43 من مجلة الضريبة لا ينطبق على غير المقيمين بتونس.

وطالما ثبت أن المستأنف يقيم بفرنسا فإنه وتطبيقا لاتفاقية عدم الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس وفرنسا في 1993/05/28 فإنه لا يمكن إخضاعه للضريبة بتونس وهو يقوم بخلاص هذا الأداء بفرنسا ويكون بذلك قرار التوظيف الإجباري فاقدا لسنده القانوني واتجه بذلك إلغاؤه»⁽²⁾.

الفقرة الثانية: الإثبات بالقرائن:

عرف المشرع التونسي القرينة ضمن الفصل 479 من مجلة الالتزامات والعقود بأنها: «ما يستدل به القانون أو الحاكم على أشياء مجهولة»، فللقرائن دور هام في النزاع الجبائي سواء في المرحلة الإدارية أي في إطار عمليات المراقبة الجبائية وإصدار قرار التوظيف الإجباري أو في مرحلة النزاع القضائي، إذ يحق للإدارة في إطار المراقبة الجبائية ضبط الأداء وتصحيح التصاريح بالاستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية، المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة، وهو ما أكده المشرع في الفصل 06 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بقوله: «يمكن لمصالح الجباية في نطاق

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 683949، مؤرخ في 22 ماي 2006، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2006، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2008، ص 317.

(2) - قرار محكمة الاستئناف بتونس، رقم 5254، بتاريخ 12 جويلية 2008، المجلة القانونية، عدد 57/56، نوفمبر 2008، ص 10.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

المراقبة أو المراجعة المنصوص عليها بالفصل 05 من هذه المجلة أن تطلب كل الإرشادات والتوضيحات والمبررات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمطالب بالأداء، ويحق لها أن تضبط الأداء وتصحح التصاريح بالاستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل عمليات مماثلة».

ولما كانت القرائن تنقسم إلى نوعين قانونية وقضائية، فمن أهم القرائن القانونية التي ذكرها المشرع ما ورد في الفصلين 42 و43 من مجلة الضريبة ومن أمثلتها العقود، ففي قرار تعقيبي للمحكمة الإدارية في 2000/03/21 جاء فيه: «العقد الواقع اعتماده في توظيف الأداء يعتبر قرينة قانونية سليمة ما لم يدل المعقب بما يدحضها ويثبت الشطط في توظيف الأداء، كما أن صفته كتلميذ لا تحول دون خضوعه للأداء طالما ثبت شراؤه لحصص في شركة، وهو ما لم ينفه تبريره دون جدوى»⁽¹⁾.

إن الدارس للقانون الجبائي التونسي يرى أنه لا يكرس بصورة كبيرة القرائن القانونية القاطعة، وقد يكون مرد ذلك الانعكاسات الخطيرة لتلك القرائن على حقوق المطالبين بالأداء، نظرا لحجبتها القاطعة فهي غير قابلة للدحض، فهي تكرر بالأساس لفائدة الإدارة الجبائية⁽²⁾.

ومن أمثلة القرينة القانونية القاطعة ما ورد في الفصل 52 من مجلة الضريبة: «الخصوم التي يقع القيام بها على المبالغ المدفوعة لغير المقيمين تعتبر متخلدة بذمة المدين القاطن أو المستقر بالبلاد

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 31570، بتاريخ 21 مارس 2000، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2000، منشورات مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس 2000، ص599.

(2) - سهيل قدور، ((القرائن في القانون الجبائي التونسي))، مجلة القضاء والتشريع، عدد07، جويلية 2006، ص48.
- BERGERES (M.C.), Quelques Aspects De Fardeau De La Preuve En Droit Fiscal, N°1, G.P., 1983 , p.150.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

التونسية»، وعليه يكفي الإدارة الجبائية لكي تعمر ذمة المطالب بالأداء الذي لم يقم بالخصوم المحمولة عليه قانونا أن تثبت فقط أمرين أولهما أن الشخص يقيم بالبلاد التونسية، وثانيهما أنه لم يقم بالخصم المذكور⁽¹⁾. أما القرينة القانونية البسيطة فتقبل إثبات العكس، فهي الأكثر تداولاً في التشريع الجبائي والعمل الإداري، فأمام تعدد هذا النوع من القرائن المخولة لإدارة الجبائية، فهذا لم يمنع من وجود قرينة قانونية هامة لفائدة المطالب بالأداء وتتمثل في قرينة صحة ومصداقية التصاريح الجبائية المقدمة من طرفه، ومع ذلك فقد أغفل المشرع التونسي الإشارة إلى هذه القرينة بالنص صراحة على تصاريح المطالب بالأداء محمولة على الصحة، فبالرجوع إلى الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تقضي بأنه: «لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على إعفاء أو تخفيض من الأداء الموظف عليه إلا إذا قام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على الشطط في الأداء الموظف عليه».

فلم يمنع هذا الأمر القاضي الجبائي من تكريس هذه القرينة لفائدة المطالب بالأداء وهو ما أكدته المحكمة الإدارية في أحد قراراتها الهامة بتاريخ 22 جوان 1998 بقولها: «طالما ثبت أنها أدلت بتصاريحها لدى مصلحة تابعة للمركز الجهوي للمراقبة الجبائية المختص ترايبا لقبول تلك التصاريح وطالما تولت المصلحة المذكورة وضع ختم الإدارة على الوثيقة المودعة لديها، فإن ذلك يشكل قرينة على سلامتها إلى أن يثبت بالبيينة القاطعة استعمال الختم المذكور في غير الوجه الذي اقتضاه القانون»⁽²⁾.

أما القرائن الفعلية أو الواقعية والتي نص المشرع على إمكانية الاستعانة بها من الإدارة بموجب الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وتتمثل في جملة المؤشرات والدلائل التي تسمح لها بتحديد

(1) – ABOUDA (A.), Code Des Droits Et Procédures Fiscaux, Contrôle, Contentieux Et Sanctions, IORT, Tunis, 2001, p.153.

(2) – سهيل قدور، المقال السابق، ص50.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

تقريباً للدخل أو رقم المعاملات الحقيقي⁽¹⁾، وهي في ذلك تعتمد على إثبات العناصر المادية للقرينة والمتمثلة في الدلائل التي أسست عليها، كأن يتم تقرير أساس الأداء اعتماداً على المعلومات المتحصل عليها من مزودي المعنى بالأمر على المقاييس الجاري بها العمل في الأنشطة المماثلة، وذلك في الحالة التي يكون فيها تصريح المطالب بالأداء محل شك أو عدم قيامه بواجبات المحاسبة القانونية.

وهو ما قضت به المحكمة الإدارية في قرارها بتاريخ 2001/02/19: «حيث يتضح بالرجوع إلى أوراق الملف أنه في غياب مسك المعقب لمحاسبة قانونية اعتمدت الإدارة في توظيف الأداء على جملة من القرائن القانونية والفعلية مثلما يقتضيه الفصل 66 من مجلة الضريبة تمثلت في طلب معلومات من مختلف مزودي المعنى بالأمر والاستناد إلى الفواتير التي اعتمدها المعقب وكذلك بالاعتماد على المقاييس الجاري بها العمل في الأنشطة المماثلة»⁽²⁾.

كما يبقى على إدارة الجباية إبراز العنصر المعنوي إلى جانب إثبات العنصر المادي لأنه غير كافي، إذ لا بد من إقناع القاضي بصحة النتائج المتحصل عليها وإضعاف نسبة الاحتمال فيها، وهذه القناعة لا يتوصل لها القاضي إلا بعد مناقشة الأطراف للقرينة، وعليه يمكن للقاضي استبعاد القرينة من تلقاء نفسه إذا تبين له ضعفها دون الحاجة إلى أن يتولى المطالب بالأداء إثبات ذلك.

(1) -MAALAOUI (M.), Impôts Directs De Tunisie, p.165.

-BEN ACHOUR (Y.), op.cit, p.49.

(2) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد32332 بتاريخ 19 فيفري 2001.

- سهيل قدور، المقال السابق، ص57.

ومن بين أهم القرائن الفعلية التي أجاز القاضي الجبائي اعتمادها إما لتوظيف الأداء من قبل الإدارة أو لدحض ذلك التوظيف من قبل المطالب بالضريبة نذكر ما يلي:

-فواتير البيع المقدمة من قبل المطالب بالأداء. - الحصول على قرض بنكي من قبل المطالب بالأداء. - عدد السفرات اليومية لوسيلة النقل المستعملة في النشاط المهني للمطالب بالأداء. - مقدار استهلاك الكهرباء والماء في نشاط مماثل....

- BEN ACHOUR (Y.), op.cit, p.47.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفرع الثالث: صدور الحكم في الدعوى:

يتوج عمل القاضي عند نظره للنزاع الجبائي المعروض أمامه بإصدار حكم ابتدائي فيها ينهي ولاية المحكمة الابتدائية، فلا تبقى لها أي صلاحية للنظر مجددا فيه إلا في حالة الاعتراض المنصوص عليه في الفصول من 168 إلى 174 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، أو حالة إصلاح الخطأ المادي التي يمكن أن تظهر في الحكم، أو شرح ما التبس به الغموض عملا بأحكام الفصل 256 من نفس المجلة، وعليه فإن الحكم أصبح عنوانا للحقيقة حائزا للقوة الشيء المقضي فيه أو كما يصطلح عليه المشرع التونسي بأنه قرينة اتصال القضاء طبقا للفصل 480 من مجلة الالتزامات والعقود.

مع العلم أن المشرع التونسي قد منح لإدارة الضرائب صلاحية تعديل نتائج المراجعة الجبائية قصد تدارك الأخطاء المادية التي تكون قد وقعت فيها أو في حالة حصولها على معلومات جديدة لها صلة بأساس الأداء واحتسابه، شريطة أن لا تكون قد علمت بها من قبل، وعليه فيمكن أن يأخذ طلب التعديل شكلا بالرفع أو التخفيض حسب الحالة بشرط أن يقد هذا الطالب أمام المحكمة الابتدائية أو محكمة الاستئناف قبل صدور حكم في الدعوى.

وحسن فعل المشرع التونسي بوضعه لهذا الشرط للأسباب التالية:

- حتى لا يفوت على المطالب بالأداء فرصة الدفاع عن نفسه أمام هذه المستجدات.
- في مقابل ذلك فلن تتعالى الإدارة بهذه الميزة فيفتح لها المجال لبسط سلطتها التي قد تجور في تطبيقها بما يؤثر سلبا على حقوق الطرف الضعيف.
- بالإضافة إلى بسط رقابة قضاء الموضوع في الدرجتين على كل ما قد تتخذه الإدارة من قرارات جديدة اتجاه المطالب بالضريبة.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

أما فيما يخص الأجل المحدد لصدور الحكم فلم يكن للمشرع التونسي صلاحية الإنفراد بتحديد كباقي المشرعين، لأنه من غير الممكن تقييد المحاكم بأجال تختلف باختلاف القضايا، إلا في حالات استثنائية تربط بظروف الدعوى وهو ما نجده متوفر في حالتين:

1- وهو ما نص عليه الفصل 52 فقرة 02 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية المتعلقة بتسيير الإجراءات الجنائية، والتي تقتضي بأن يتم البت في الدعاوي المتعلقة بالاعتراض على قرارات التوظيف الإجباري للأداء التي تم توقيف تنفيذها في أجل أقصاه ستة (06) أشهر من تاريخ رفع الدعوى أمام المحكمة الابتدائية، وذلك إذا ما تم دفع ضمان بقيمة عشرون بالمائة 20% من أصل الدين أو تقديم ضمان بنكي بنفس المبلغ في أجل ستين (60) يوما من تاريخ التبليغ.

2- ويتعلق الاستثناء الثاني بحالة سحب النظام التقديري ونص عليها الفصل 44 فقرة 05 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، التي تجيز للمطالب بالضريبة القيام بطعن مغل في مقرر سحب النظام التقديري طبقا للإجراءات المتعلقة بقرار التوظيف الإجباري للأداء على أن يتم البت في القضية في أجل ثلاثة (03) أشهر من تاريخ نشرها.

أما فيما يخص مضمون الحكم فيمكن للمحكمة أن تقضي برفض الاعتراض شكلا إذا لم يكن سليما من الناحية الشكلية، كما قد تقضي برفضه في الموضوع إن لم يكن وجيها، فإن كان سليما من الناحية الشكلية ومؤسسا قانونا فهي تقضي بقبوله في الشكل وفي الموضوع، ولكن الإشكال المطروح يتعلق بمحتوى الحكم الذي تنطق به المحكمة فهل يتضمن إلغاء أم إبطال أم قضاء بالنقض؟

لم يحدد المشرع التونسي في مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية المصطلح المستعمل في هذه الحالة، فإذا كانت المحكمة ستقضي بالإلغاء بمعنى أن الاعتراض على قرار التوظيف الإجباري من قبيل دعاوى الإلغاء، خاصة وأن المشرع كان قد نزع صفة القرار القضائي عن القرار التوظيف الإجباري منذ إلغاءه

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

للجنتي المراضاة والتوظيف الإجباري، بما يعني إلغاء إمكانية الطعن فيه بالاستئناف أمامها لأنه أصبح قابلا للاعتراض عليه مباشرة أمام المحكمة الابتدائية التي إن كانت ستصدر حكما بالإلغاء بما يعني أن الدعوى هي من قبيل دعاوى الإلغاء وفقا لما ورد في قانون المحكمة الإدارية المؤرخ في 01 جوان 1972.

أما القول بأنها ستقضي بالبطلان فهو مصطلح سائد في ظل العلاقات التعاقدية وهو رأي غير صائب لأن علاقة إدارة الضرائب بالمطالب بالضريبة هي علاقة تنظيمية كما عبرت على ذلك المحكمة الإدارية في قرارها الصادر بتاريخ 19 نوفمبر 2007 بقولها: «إن العلاقة الرابطة بين إدارة الجباية والمطالب بالضريبة ليست علاقة تعاقدية وإنما منشؤها القانون الجبائي»⁽¹⁾.

ومع ذلك فإن المصطلح الذي يبقى مستعملا من طرف القاضي الابتدائي حين يفصل في النزاع الجبائي الإبطال أو البطلان بالإضافة إلى سلطته في تصحيح قاعدة الأداء⁽²⁾.

أما إذا تعلق الأمر بمنازعة في سحب النظام التقديري فإن المحكمة تقضي بإلغاء قرار سحب النظام التقديري لأن المحكمة تكتفي وتراقب شرعية القرار على غرار ما تفعله المحكمة الإدارية⁽³⁾، ويصدر في

(1)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 36638، بتاريخ 19 نوفمبر 2007، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2007، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2009، ص461.

(2)- جاء في حكم صادر عن الدائرة الجبائية بالمحكمة الابتدائية بصفاقس بتاريخ 19 فيفري 2003 تحت عدد 144، ما يلي: "لا جدال في أن النزاعات الجبائية تندرج في إطار النزاع الإداري باعتبار أن إدارة الجباية تكون طرفا فيها وهذه الإدارة تسهر على تحقيق مرفق عام وتتلبس في أدائها لوظائفها بصلاحيات السلطة العامة، وإن المحكمة الابتدائية لما تنتظر في النزاعات الجبائية إنما تتعهد بها بوصفها قاضيا إداريا، وإن النزاعات الجبائية تصنف تقليديا ضمن نزاعات القضاء الكامل باعتبار أن دور المحكمة لا يقتصر على إبطال قرار التوظيف فحسب بل إلى تعديل أسس التوظيف إن اقتضى الأمر ذلك وتصحيح قاعدة الأداء، بمعنى أن الحكم الصادر عن قاضي الجباية يصبح الأساس المعتمد أو المرجع في توظيف الضريبة على المطالب بالأداء".

- ورد في مؤلف الأستاذ: كمال العياري، المرجع السابق، ص93.

(3)- أحمد الورفلي، المرجع السابق، ص147.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

جلسة علنية حتى وإن تمت المرافعة في جلسة سرية بطلب معلل من المكلف بالأداء أو من يوكله لهذا الغرض طبقا للفصل 63 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

ويتضمن الحكم ذكر المحكمة الابتدائية مصدره الحكم وأسماء وصفات وموطن الأطراف وملخص للمذكرات والإجراءات والنصوص القانونية والاعتبارات الواقعية المسند إليها ومنطوق الحكم وتاريخ الجلسة واسم مصدره وكاتب الجلسة مع التوقيع عليه، وهو ما أكدته المحكمة الإدارية في العديد من قراراتها بقولها: «يقضي تعليل الأحكام التنصيص على الاعتبارات القانونية والواقعية التي تم على أساسها اتخاذ الحكم والتي أدت إلى تشكيل قناعة القاضي وهو ما يتجاوز بالتالي إيراد طلبات الخصوم وأوجه دفاعهم إلى تمحيص مستنداتهم بصورة لا يشوبها القصور أو التناقض وذلك حتى يتمكن المتقاضي من الاقتناع بوجهاته أو مناقشاته قضائيا وعلى نحو يمكن قاضي التعقيب من بسط رقابته عليها»⁽¹⁾.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع التونسي إنفرد عن المشرعين الجزائري والمغربي فمكّن إدارة الضرائب من صلاحية إصدار قرارا للتوظيف الإجباري قصد رفع نتائج المراجعة الجبائية حتى بعد صدور حكم من المحكمة الابتدائية طبق للفصل 46 فقرة 02 من مجلة الحقوق والإجراءات الجنائية، شريطة أن تحترم كامل الإجراءات التي يخضع لها القرار لاسيما الفصلين 43 و44 من نفس المجلة، ولكن ألا يعد هذا الإجراء إنقاصا لدور القضاء ومساسا بمصادقية الأحكام القضائية، لأن المنازعة لم يفصل فيها بعد بحكم نهائي بما يعني أنه يمكن للإدارة تقديم مستنداتها الجديدة بشأن ما توصلت إليه من نتائج لرفع نتائج المراجعة أمام محكمة الاستئناف لدراستها و البت في صحتها.

(1) - قرار تعقيبي، المحكمة الإدارية عدد 37343 بتاريخ 30 جوان 2008، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2008، مجمع الأطرش، تونس، 2010، ص518.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وقد اعتبرت المحكمة الإدارية أن قرار التوظيف المتخذ في هذه الحالة قرارا جديدا منفصلا عن القرار الأول بقولها في قرارها الاجتهادي الصادر بتاريخ 2006/12/25: ((إذا تحصلت إدارة الجباية بعد صدور الحكم الابتدائي لها مساس بأصل الأداء لم يسبق لها علم بها، فإنه يمكنها إصدار قرار توظيف تكميلي قصد الترفيع في مبلغ الأداء المستوجب طبقا للفقرة الأخيرة من الفصل 46 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. إن قرار التوظيف التكميلي لا يعتبر جزءا لا يتجزأ من قرار الأصلي وإنما هو قرار توظيف مستقل بذاته بدليل أن الإدارة ملزمة قبل اتخاذه بإعادة احترام الإجراءات المنصوص عليها بالفصلين 43 و44 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وعملا بذلك فإن بطلان قرار التوظيف الأصلي لا يؤدي بالضرورة إلى بطلان القرار التكميلي))⁽¹⁾.

أي أنه لا يمكن الاستمرار في مخاصمة القرار الجديد أمام محكمة الاستئناف بل يجب أن يتم رفع دعوى أمام المحكمة الابتدائية للطعن في القرار التكميلي، مما يؤدي إلى إرهاب المطالب بالضريبة بمصاريف جديدة بالإضافة إلى إطالة أمد النزاع، فكان من الأولى أن يتم تقديم النتائج الجديدة أمام محكمة الدرجة الثانية فإن كانت صحيحة فسيتم الأخذ بها من طرف القاضي.

(1) - المحكمة الإدارية، قرار إداري، رقم 37557، بتاريخ 25 ديسمبر 2006، فقه قضاء المحكمة الإدارية، منشورات مجمع الأطرش، 2006، ص 422.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

المبحث الثاني :

منازعات الاستخلاص وتكريس أوجه الطعن في مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

تولى المشرع التونسي إعادة هيكلة الجهاز القضائي المختص بالفصل في المنازعات الضريبية ضمن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ، وذلك من خلال منح المحكمة الابتدائية صلاحية الفصل فيها ابتدائياً، بالإضافة إلى تأكيده على أوجه الطعن في الأحكام القضائية، بأن عهد لمحكمة الاستئناف النظر في استئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الابتدائية، بما يمكن المطالب بالأداء من ممارسة حقه في التقاضي على درجتين، كما أعادت المجلة التأكيد على ولاية المحكمة الإدارية التعقيب وهو ما يمثل استمراراً في خيار الازدواجية القضائية، وهو ما سيتم توضيحه من خلال المطالب التالية:

- المطالب الأول: منازعات الاستخلاص.
- المطالب الثاني: تكريس حق التقاضي على درجتين.
- المطالب الثالث: رقابة التعقيب أمام المحكمة الإدارية.

المطلب الأول:

منازعات الاستخلاص

يبقى الحق في النزاع نظري إذا لم تكن ممارسته ميسرة، ومن أهم عوامل التيسير معرفة المحكمة المختصة وطريقة الوصول إليها، وإن كان المشرع التونسي لم ينظم المنازعات المتعلقة بعمليات الاستخلاص ضمن نص موحد، كما أن تحديد الاختصاص القضائي في مثل هذه المنازعات جاء متأخراً نسبياً سواء على

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الصعيد الفقهي أو القضائي إذ يعد أمرا ضروريا في ظل وجود نظام قضائي مزدوج، وما يطرحه من إشكالية رسم حدود اختصاص كل جهاز.

وتستمد منازعات الاستخلاص أساسها من عدة نصوص قانونية قديمة وحديثة، منحت للقضاء العادي سلطة النظر فيها ما لم يوجد نص قانوني يقضي بخلاف ذلك، فقد نظمت مجلة المرافعات المدنية والتجارية عمليات التنفيذ عموما مهما كان سببها والجهة القائمة بها، ونصت على أن الطعن فيها يكون أمام المحاكم المدنية، ولما صدرت مجلة المحاسبة العمومية نصت بالفصل 29 منها على أن السندات التنفيذية⁽¹⁾ يقع إبلاغها وتنفيذها حسب القواعد والصيغ المقررة بمجلة المرافعات المدنية والتجارية.

أما فيما يخص القانون الأساسي للمحكمة الإدارية عدد 40 لسنة 1972 فقد كان موضع لبس بخصوص الفصل 11 منه، ومع ذلك فقد استقر القضاء الإداري على عدم قبول النظر في منازعات الاستخلاص بجميع أنواعها سواء بصفة ابتدائية، كما ورد في القرار المؤرخ في 14 جوان 1983: «الاعتراض على بطاقة إلزام مباشرة أمام المحكمة الإدارية باطل» أو في مرحلة التعقيب كما نص عليه القرار المؤرخ في 24 أبريل 1995: «إبطال محضر عقلة لتنفيذ بطاقة إلزام لا يدخل ضمن الحالات المنصوص عليها بالفصل 11 و12 و13 من قانون المحكمة الإدارية ولا يندرج بالتالي ضمن الاختصاص التعقيبي للمحكمة الإدارية»⁽²⁾.

ولكن بعد صدور قانون 01 جوان 1996 الذي عدل سابقه بما في ذلك الفصل 11 تم حصر مجال التعقيب لدى المحكمة الإدارية في مجال التوظيف الإداري والاعتراض على السندات التنفيذية الجبائية

(1) - تم تعديله بالفصل 60 من قانون المالية عدد 106 لسنة 2005 فعوض عبارة بطاقة الجبر بالنسب التنفيذي.

(2) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 384، بتاريخ 14 جوان 1983.

- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 1153، بتاريخ 24 أبريل 1995.

- عبد الرزاق بن خليفة، المرجع السابق، ص 120.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وسارعت المحكمة الإدارية إلى تطبيقه في العديد من قراراتها نذكر منها القرار الصادر في 27 أكتوبر 2000 «رغم الصبغة الإدارية للبطاقات التنفيذية فإن المشرع قد جعل البت في الاعتراض عليها من اختصاص محاكم الاستئناف العدلية وذلك عملاً بأحكام الفصل 67 من مجلة المحاسبة العمومية، وأما التعقيب فيرجع لاختصاص هذه المحكمة حسب ما اقتضاه الفصل 11 من قانونها، مما يجعل النزاع الراهن والحالة ما ذكر خارجاً عن ولاية هذه المحكمة استئنافياً»⁽¹⁾، وبذلك يظهر الأزواج القضائي في نظر بعض منازعات الاستخلاص وهو ذاته الإشكال الذي وقع فيه المشرع المغربي خلافاً للمشرع الجزائري الذي عمل على توحيد الجهة القضائية في منازعات الأساس والتحصيل بما يسهل على المكلف بالضريبة معرفة القضاء المختص.

وهكذا لم يبق أي مجال للشك في اختصاص المحاكم العدلية بالنظر في أغلب منازعات الاستخلاص ما لم يوجد نص خاص يقضي بخلاف ذلك، وتشمل نزاعات الاستخلاص ثلاث حالات: الاعتراض على سندات التنفيذ، الطعن في أعمال التتبع، وطلب ترجيع ما دفع دون موجب لسبب يتعلق بالاستخلاص، وهو ما سيتم التطرق له من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: الاعتراض على سندات التنفيذ الجبائية:

يكتسب السند التنفيذي أو كما كان يسمى سابقاً بطاقة الإلزام هذه الصفة من القانون، كما يستمد صفته كسند إداري من صفة الجهة التي يصدر عنها، وما يبرر الاعتراض هذا الصنف من السندات في مجلة المحاسبة العمومية دون غيرها من النصوص القانونية كونها وسيلة لاستخلاص الديون العمومية وأهمها الديون الجبائية، وتصدر عن أشخاص مكلفين قانوناً بالحرص على استغلال هذه الديون.

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 22411 بتاريخ 27 أكتوبر 2000، المرجع نفسه، ص120.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وعرفته المحكمة الإدارية بقولها: «بطاقة الإلزام هي سند تنفيذي تصدره وتوقعه الإدارة بمفردها وتلتجئ

لهذا السند لاستخلاص جميع الديون والأداءات المتخذة بذمة الأفراد لفائدة الدولة...»⁽¹⁾.

وإن كان الفصل 26 من مجلة المحاسبة العمومية لم يذكر البيانات الواجب توافرها في هذا السند، ومع ذلك فيجب أن يتضمن بشكل ضروري بعض البيانات كتلك المتعلقة بهوية من أصدره والجهة التي صدر لحسابها وهوية من صدر ضده، وموجب إصداره والمبلغ الذي صدرت في شأنه مع إمضاء من أصدره وإمضاء وزير المالية أو من ينوب عنه، وتمثل الحد الأدنى الذي يمكن أن تراقبه السلطة القضائية، للتحقق من مدى احترام الإدارة للموجبات القانونية في هذا الشأن، وهذا ما قضت به المحكمة الإدارية في قرارها الصادر في 2007/06/11 بقولها: «إن ما أجازته القانون لأعوان الإدارة من إمكانية تحرير المحاضر الرسمية لا يقف حائلا دون ممارسة السلطة القضائية لما أنطها به القانون من صلاحيات الرقابة على شرعية تلك الأعمال ولا يمكن بأي حال أن يجعل الأعمال الإدارية محصنة ضد تدقيق القاضي في مشروعيتها»⁽²⁾.

فيمكن لمن صدر ضده سند تنفيذي إداري يتعلق باستخلاص دين ضريبي في إطار الضرائب المباشرة أن يطعن في ذلك السند بالاعتراض عليه أمام محكمة الاستئناف بوصفها المحكمة ذات الاختصاص العام في هذه المنازعات، وعليه سيتم التطرق إلى مجالات ممارسة هذا الاعتراض وإجراءاته وكذا الآثار المترتبة عليه والأحكام الصادرة بشأنه.

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 35685 بتاريخ 30 أبريل 2007، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2007، منشورات مجمع الأطرش، 2009، ص 565.

(2) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 37954 بتاريخ 11 جوان 2007، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2007، منشورات مجمع الأطرش، 2009، ص 515.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفقرة الأولى: حالات الاعتراض على السند التنفيذي:

تتعلق حالات الاعتراض على السند التنفيذي إما بصحة السند من الناحية الشكلية، وذلك لوجود عيب في الاختصاص أو في الإجراءات أو في حالة تعلق الأمر بتخلف إحدى البيانات التي تعد من قبيل الأشكال الجوهرية، وفي ذلك قضت المحكمة الإدارية بأن يلزم: «القاضي الذي ينظر في الاعتراض على بطاقة الإلزام مطالب بالتحريات الضرورية قصد مراقبة صحة الإجراءات المتبعة...»⁽¹⁾.

كما قد يتعلق الطعن بالجانب الموضوعي للسند التنفيذي كأن يدعي المطالب بالأداء بأن الدين الضريبي قد انقضى إما بالوفاء به أو بالتقادم أو على إثر استفادته من عفو جبائي، ويخضع الطعن في السندات التنفيذية إلى مجموعة من الإجراءات القانونية على إثرها يصدر الحكم فيها.

الفقرة الثانية: إجراءات الاعتراض أمام محكمة الاستئناف:

كما سبق القول تختص محاكم الاستئناف بالنظر في الاعتراضات على السندات التنفيذية في المادة الجبائية، ويحدد الاختصاص الإقليمي لها بالمكتب الذي صدر عنه السند التنفيذي المعترض عليه، فالمحكمة المختصة هي التي يتواجد بدائرتها المكتب الذي صدر عنه السند موضوع الاعتراض، و هو شرط جوهرى تتمسك به المحكمة وتثيره من تلقاء نفسها، ولا يمكن للطرفين الاتفاق على تغييره لأنه لا يمكن للمحاسب الانتقال خارج منطقته للدفاع عن موقفه.

وقد حدده المشرع التونسي أجل الاعتراض بثلاثة أشهر من تاريخ الإعلام بالسند الذي يكون إما بواسطة عدل منفذ أو أحد حاملي بطاقات الجبر⁽²⁾، ويعتبر الاعتراض حاصلا عند إبلاغ المعترض عليه به واستدعائه للحضور بالجلسة المعنية من طرف محكمة الاستئناف، مخالفا بذلك المشرع الجزائري الذي طبق

(1)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 1743، بتاريخ 28 جوان 1999، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 1999، مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس 2000، ص 646.

(2)- وقد حددت مدة الشهر بثلاثين يوما كما حدده الفصل 141 من مجلة الالتزامات والعقود.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

مدة شهر واحد بما يتلاءم والطابع الاستعجال لمثل هذه المنازعات أما المشرع المغربي فقد اختار أجل الشهرين.

أما فيما يخص رفع مطلب الاعتراض فيتم بموجب عريضة كتابية مودعة لدى كتابة محكمة الاستئناف المختصة إقليميا مستوفية لكامل شروطها المحددة في الفصل 19 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية والمتمثلة في الصفة والمصلحة والأهلية بالإضافة إلى ما يلي:

1- أن تحرر العريضة وتمضى من طرف المعارض أو من ينوبه قانونا أو محامي فشرط إنابة هذه الأخيرة غير إلزامي في مثل هذه القضايا.

2- أن تتضمن العريضة مقرا للمعارض بالمدينة التي تقع فيها محكمة الاستئناف المختصة، ويكفي أن يكون له مقر بدائرة اختصاصها، وهو من قبيل الشكليات الجوهرية التي ترتب رفض الاعتراض، وهذا ما قضت به المحكمة الإدارية في قرارها بتاريخ 05 /03/ 2007: «إن تعيين المعارض لمقر له بدائرة المحكمة التي يرفع أمامها الاعتراض على بطاقة الإلزام من قبيل التنصيصات الشكلية الوجوبية التي يؤول عدم احترامها إلى رفض الاعتراض شكلا».

إن تعيين المقر المختار على النحو المطلوب بالفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية بمكتب عدل منفذ كائن بدائرة المكتب الصادر عنه بطاقة الإلزام مقبول من الناحية القانونية⁽¹⁾.

3- أن تصحب العريضة بما يفيد استدعاء مصدر السند للجلسة المعنية، وهو المحاسب العمومي الذي يبلغ بواسطة العدل المنفذ.

4- أن تتضمن تعليلا كافيا يوضح فيه المعارض الأسباب التي حملته على الطعن.

(1)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 37001، بتاريخ 05 مارس 2007، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2007، منشورات مجمع الأطرش، تونس 2009، ص501.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

5- ذكر اسم المعارض وصفته، وكذلك صفة المحاسب مصدر السند.

6- أن ترفق بالسند المعارض عليه أو بالإعلام به، ويمكن تأجيل تقديمها في الجلسة.

ويتم البحث في القضية وذلك بتبادل التقارير والملاحظات الكتابية بين الطرفين؛ أي المعارض والمصلحة الجبائية المطعون ضدها على أن يبلغ كل طرف تقاريره الكتابية إلى الطرف الآخر، ويمكن للمحكمة أن تأذن بإجراء أبحاث معينة كتعيين خبير إذا ما استلزم الأمر ذلك، وفي الحالة التي تقدم فيها ملاحظات شفاهية فيفترض فيها أن تكون مطابقة لما هو وارد في التقارير الكتابية، إذا تعلق الأمر بملاحظات جديدة، فاحتراما لما تقتضيه حقوق الدفاع فإنه من الضروري تمكين الطرف المقابل من الرد عليها إما حيناً أو بعد تأخيرها إلى جلسة أخرى⁽¹⁾.

وتطبيقاً للفصل 251 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية والفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية، وطالما تعلقت القضية بالدولة فإنه يجب على رئيس محكمة الاستئناف إبلاغ ملف القضية إلى ممثل النيابة العامة للإطلاع عليه وإبداء ملاحظاته كتابياً، وفي جلسة المرافعة يتلو القاضي المكلف وهو مستشار تقرير القضية المكلف بها والذي أعده مسبقاً اعتماداً على ما ورد في وثائق الملف، ثم تعطي الكلمة للطرفين لشرح موقفيهما شفاهة.

الفقرة الثالثة: آثار الاعتراض على سند التنفيذ وصدور الحكم:

الأصل العام أن الاعتراض على السند التنفيذي لا يوقف تنفيذه طبقاً للفصل 26 من مجلة المحاسبة العمومية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وما يبرر هذا النفاذ أن السندات التنفيذية لا تصدر إلا بعد تمكين المدين من وسائل الدفاع أمام القضاء، أو إذا تخلى المعني بالأمر عن هذا الحق بتقويت آجال

(1) - أحمد الورفلي، المرجع السابق، ص 227.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الطعن، كما أنه يمكن استرداد أي مبلغ دفع بغير وجه حق للدولة إذ لا يخش عجزها عن الوفاء⁽¹⁾، ويترتب على الاعتراض وقف تقادم الدين الضريبي المتنازع فيه حتى يصدر الحكم في القضية.

بعد ختم المرافعة تصدر محكمة الاستئناف حكمها بالجلسة أو تؤخر القضية لجلسة أخرى للمفاوضة والنطق بالحكم، ويكون نهائيا لا يقبل الطعن إلا بالتعقيب أمام المحكمة الإدارية طبقا للفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية، والفصل 11 من قانون المحكمة الإدارية ولكن العمل وفقا لهذا الوضع من شأنه أن يضيع على المطالب بالأداء درجة من درجات التقاضي ويقلص من ضماناته أمام القضاء، ويمكن طلب توقيف التنفيذ لدى رئيسها كما هو معمول به في الجزائر والمغرب.

وتقضي المحكمة إما بقبول الاعتراض شكلا فتتظر في موضوعه وتصرح بإبطال السند المعترض عليه أو برفض الاعتراض لعدم التأسيس فيكون للإدارة الحق في الاستمرار في تنفيذ السند المعترض عليه، أما في الحالة التي تقضي فيها بإبطال السند التنفيذي فإنه يترتب عليه إلغاء كل الأعمال التنفيذية التي تمت بمقتضاه فإذا ما قبضت الإدارة مبلغا وجب عليها رده، أما إذا تعلق الأمر بطعن يتعلق بمسائل شكلية وكان الدين ثابتا، فإنه لا يترتب عليه استرجاع ما تم دفعه، وإنما تعويض الضرر الذي نتج عن عدم احترام الشكل القانوني في إصدار السند⁽²⁾.

الفرع الثاني: القيام ضد أعمال التتبع:

تهدف أعمال التتبع إلى استخلاص دين ضريبي لفائدة الخزينة العامة ترتب على إثر تطبيق القانون الجبائي، ومع ذلك فهو لا يخرج عن رقابة القضاء المدني بوصفه الحارس على ممتلكات الأفراد، إذ لا يعد من قبيل الأعمال الإدارية التي تخرج عن اختصاص القضاء العادي كما ورد في الفصل 03 من القانون

(1) - عبد الله هلاي، موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبري، المطبعة العمالية، صفاقس، 1982، ص321.

- عبد الله هلاي، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية، الوسائل والضمانات، دون دار نشر، 2008، ص346.

(2) - نفس المرجع، ص374.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الأساسي عدد 38 لسنة 1996 المؤرخ في 3 جوان 1996 المتعلق بتوزيع الاختصاص بين المحاكم العدلية والمحكمة الإدارية وإحداث مجلس التنازع، وكما بينه الفصل 29 من مجلة المحاسبة العمومية والذي يقضي بإخضاع مثل هذه الأعمال لأحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية، وعليه فإن المحاكم الابتدائية هي المختصة بالنظر في منازعات أعمال التتبع.

ومن أبرز صور المنازعات في أعمال التتبع نذكر ما يلي:

1- النزاع حول التنفيذ على حال معين خاصة إذا كان المال المراد التنفيذ عليه عن طريق الحجز لدى الغير ويدعي ملكيته له إما كلياً أو جزئياً، أو أن يدعي المدين بالضريبة أن المال المحجوز عليه لا يجوز حجزه طبقاً للفصول 303 و308 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، أو أنه تم حجز العقار على الرغم من وجود المنقول، فهو في هذه الحالات لا يعارض في صحة السند التنفيذي أو في وجود حق الإدارة الجبائية في التنفيذ، وإنما يعارض التنفيذ على مال معين، ويختص بهذا النوع من المنازعات القضاء المدني سواء في المرحلة الابتدائية أو الاستئناف وحتى خلال التعقيب.

2- كما قد يظهر النزاع في الحالة التي يعترض فيها على صحة عمل من أعمال التتبع من الناحية الشكلية لمخالفتها للقانون، كأن يدعى أن الإعلام بالسند التنفيذي وجه إليه دون أن يسبق بتنبيهين حسب ما نص عليه الفصل 28 فقرة 05 من مجلة المحاسبة العمومية، أو أن الحجز قد تم قبل مضي ثلاثة أيام كاملة من التبليغ بالإندار.

الفرع الثالث: منازعات الاسترجاع:

يتعلق نزاع الاسترجاع بحق المطالب بالأداء في مطالبة الإدارة بأداء ما عليها من دين نشأ لفائدته من فائض الأداء الذي دفعه لها؛ أي استرداد ما دفع دون حق طبقاً للفصل 28 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، كما يجد الحق في الاسترجاع أساسه في الفصل 71 من مجلة الالتزامات والعقود بقوله: «من

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

اتصل بشيء أو غير ذلك من الأموال مما هو لغيره أو صار ذلك في قبضته بلا سبب موجب لاكتسابه فعليه رده لصاحبه».

ويأخذ طلب الاسترجاع صورتين:

الفقرة الأولى: طلبات الترجيع الناتجة عن توظيف الأداء:

وهي طلبات تدخل في إطار منازعات الضرائب المباشرة نظمها الفصل 54 من مجلة الضريبة، والذي قضى بأنه «يتم نقل الفائض المتبقي من الأقساط الاحتياطية إلى الضريبة السنوية المستحقة مستقبلا، كما يمكن استرجاع هذا الفائض إذا كان متأتيا من التنسيق أو من الخصم من المورد... وفي صورة تعذر طرح الفائض المتأتى من الأقساط الاحتياطية خلال أجل ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ وجوده أو في حالة انتهاء النشاط يمكن القيام بمطلب لاسترجاع هذا الفائض».

وعليه هناك حالتين للاسترجاع هما:

أ- فائض الأقساط الاحتياطية والتسبيقات، وهو الذي يخص الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين الذي يمارسون نشاطا تجاريا أو مهنيا، فهم ملزمون بدفع ثلاث تسبيقات تسمى أقساط احتياطية على دخلهم على أن يساوي كل قسط ثلاثين بالمائة (30%) من الضريبة المستوجبة بعنوان مداخيل أو أرباح السنة المنقضية طبقا للفصل 51 من مجلة الضريبة، فهذه الأقساط تعد تسبيقا على الضريبة المستوجبة بما يعني ضرورة إجراء معادلة بين المدفوع فعلا والمستحق أصلا، فإذا أفضى الطرح إلى فائض مالي يتجاوز المبلغ الضريبي المفروض فإنه ينقل إلى الضريبة السنوية المستحقة مستقبلا، وإذا تعذر القيام بالطرح لمدة ثلاث (03) سنوات بأن كانت الضريبة المستوجبة لكل سنة لم تستغرق الفائض المتبقي، فيحق للمطالب بالأداء طلب استرجاع الفائض المتبقي كما ورد في الفصل 54 السابق الذكر.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

ب- حالة انتهاء النشاط، فيمكن للمطالب بالأداء الذي توقف عن نشاطه المطالبة باسترجاع المبالغ المتبقية من الفائض لأنه لن يخضع مرة أخرى للضريبة.

ويمكن المطالبة باسترجاع المبالغ الزائدة في أجل أقصاه ثلاث سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الأداء قابلاً للإرجاع وعلى أقصى تقدير في أجل خمس سنوات من تاريخ الاستخلاص، أما إذا تعلق الأمر بأداء قابل للإرجاع بموجب حكم أو قرار قضائي فيسقط هذا الأجل⁽¹⁾، وفي هذا الإطار رفضت محكمة الاستئناف بتونس طلباً للاسترجاع لسقوط حق صاحبه بالتقادم في قرارها الصادر بتاريخ 20/10/2005 بقوله: ((وحيث تمسكت المستأنفة بأن الأداء المطلوب لم يصبح مستوجبا للاسترجاع إلا سنة 2002 وهو تاريخ المراجعة الجبائية التي خضعت لها وأفضت إلى رفض طرح فائض الأداء على الضريبة لسنة 1998 في حين تمسكت الإدارة بأن فائض الأداء قد أصبح قابلاً للاسترجاع منذ انقضاء أجل 03 سنوات من تاريخ وجوده.

وحيث يؤخذ من الفصل المذكور أن حق الشركة في المطالبة بالفائض الذي تم دفعه سنة 1996 يصبح موجبا للاسترجاع منذ سنة 1998 وأن مطلب الاسترجاع الذي قدم بتاريخ 01 مارس 2003 كان بعد أجل الثلاث سنوات على صيرورة الاسترجاع ممكناً وبالتالي فإن حق الشركة في استرجاع فائض الأداء يكون سقط بموجب التقادم.

وحيث يكون الحكم الابتدائي الذي أقر قرار الإدارة برفض مطلب الاسترجاع الذي تقدمت به المستأنفة خارج الآجال القانونية في طريقه واتجه إقراره⁽²⁾.

(1)- الفصليين 28 و 29 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

(2)- قرار محكمة الاستئناف بتونس، رقم 24323، بتاريخ 20 أكتوبر 2005، المجلة التونسية للجبائية، العدد 06، 2008، ص284.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفقرة الثانية: طلبات الترجيع المرتبطة بالاستخلاص:

وهذا النوع من الطلبات لا يستند إلى أي سبب من أسباب فرض الضريبة ذاتها، وإنما لظروف تعلقت بالاستخلاص في حد ذاته، فالخاضع للضريبة قد يطلب ترجيع ما دفعه كأن يدفع مبلغ الضريبة مرتين، أو يدفع أكثر مما هو ثابت ومطلوب، وإن كان الأمر نادر الحدوث إلا في الحالة التي يتم فيها إنقاص المبلغ المفروض عليه قبل صدور حكم نهائي في الدعوى وقد يتم إعفاؤه كلية، ففي هذه الحالة له حق طلب الاسترجاع أمام الإدارة فإن لم تستجب فله الحق في رفع دعوى أمام القضاء المختص.

أما فيما يخص تحديد الجهة القضائية المختصة في هذين النوعين من المنازعات، فإن كان المشرع قد صرح بمنح الاختصاص في منازعات الاسترجاع المرتبطة بتوظيف الأداء إلى نفس الجهات المختصة في منازعات هذا الأخير، على اعتبار أنها من قبيل منازعات الأساس مخالفاً بذلك المشرعين الجزائري والمغربي الذين اعتبروا هذا النوع من المنازعات من قبيل التحصيل وهو تصنيف في محله.

وتختص بهذا النوع من المنازعات المحاكم الابتدائية كدرجة أولى ومحاكم الاستئناف بالدرجة الثانية، وتتولى المحكمة الإدارية التعقيب عليها، ومع ذلك يبقى الأمر غير واضح بالنسبة لمنازعات الاسترجاع المرتبطة بالاستخلاص، والتي تحكمها القواعد العامة الواردة في مجلة الالتزامات والعقود خلافاً للأولى التي تخضع للفصل 28 وما بعده، والفصل 54 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، والفصل 11 من قانون المحكمة الإدارية.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع لم يضع حلاً واضحاً حتى في التعديل الوارد على مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2008، فهل يعد هذا دليل على قناعته في الفصل بين الجهاز القضائي المختص بمنزاعات الاسترجاع بناءً على طلب توظيف الأداء، والأخرى المتعلقة بالاستخلاص بأن يخضع هذا الأخيرة للقضاء العدلي في جميع أطواره؟ غير أن هذا يتعارض مع الفصل 17

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

من قانون المحكمة الإدارية الذي يسند للمحكمة الإدارية النظر في النزاعات التي ترمي لجعل الدولة مدينة من أجل أعمال غير مشروعة، وتضيف إلى ذلك النظر في كل النزاعات الإدارية التي لم تسند لمحكمة أخرى وهو ما ينطبق على طلب الترجيع بسبب عيب في الاستخلاص⁽¹⁾.

ولكن بالرجوع إلى نفس القانون ضمن الفصل 11 نجده قد منح للمحكمة الإدارية صلاحية النظر بالتعقيب في الطعون الموجهة ضد الأحكام النهائية في قضايا الترجيع، كما ورد في النص: «... وكذلك الأحكام النهائية المتعلقة باسترجاع تلك الأداءات والمعاليم...» فلم يفرق بين طلبات الاسترجاع المتعلق بالتوظيف أو بالاستخلاص، بما يعني أن المحاكم الابتدائية والاستئنافية في القضاء العدلي تختص بالفصل في هذا النوع الأخير على أن تتولى مرحلة التعقيب المحكمة الإدارية.

ومع ذلك يبقى من الضروري على المشرع التونسي توضيح الاختصاص القضائي في منازعات الضرائب المباشرة، حتى لا تبقى مشتتة بين النصوص القانونية والهيئات القضائية.

المطلب الثاني:

تكريس حق التقاضي على درجتين في منازعات الضرائب المباشرة

يعتبر مبدأ التقاضي على درجتين حجر الزاوية في التعديل الذي أقره المشرع التونسي في نظام المنازعات الضريبية، وبذلك يكون المشرع قد طوى صفحة غير مرغوب فيها تضمنت تدخل اللجنة الخاصة بتوظيف الأداء، الشيء الذي يعزز من ضمانات المطالب بالأداء حتى تكتمل قناعته بالأحكام الصادرة في

(1) - عبد الله هلاي، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية، المرجع السابق، ص 374.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

شأنه، ذلك أن مبدأ التقاضي على درجتين يعد من أهم الأسس التي تقوم عليها دولة القانون كما أنه ركيزة كل نظام قانوني عادل⁽¹⁾ فهو من أهم المبادئ التي لا يمكن مخالفتها إلا بنص صريح.

فقد نص الفصل 67 فقرة 01 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على ما يلي: «يقع استئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الابتدائية في الدعاوى المنصوص عليها بالفصل 54 من هذه المجلة لدى محكمة الاستئناف الراجع لها بالنظر في أجل ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلام بالحكم».

وعلى الرغم من النص على تطبيق أحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية على المنازعات الضريبية، ومع ذلك فإنه تبقى لها خصوصياتها من حيث الإجراءات والشروط في الطعن وهو ما سيتم التعرض إليه في الفروع التالية:

الفرع الأول: شروط وإجراءات الطعن بالاستئناف:

نظم المشرع الطعن بالاستئناف ضمن الفصل 67 السابق الذكر فوضع بعض الشروط والإجراءات الخاصة والتميزة عن القواعد العامة الخاصة بالمرافعات المدنية والتجارية نذكر منها ما يلي:

فبالنسبة لعريضة الاستئناف فقد أخضعها المشرع لنفس الشروط التي تحكم افتتاح الدعوى، على أن تتضمن نص الحكم المطعون فيه وأسباب الطعن، أما فيما يخص أجل الطعن فقد حدده المشرع بثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ الإعلام كما فعل المشرعين الجزائري والمغربي، وإن كان قد خالف المدة المحددة في الفصل 141 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية وهي عشرون (20) يوماً من تاريخ الإعلام بالحكم للمحكوم عليه.

(1) - CHOUDET (P.G.), Les Principes Généraux De La Procédure Administrative Contentieuse, L.G.D.J, paris, 1967, p.269. - AYADI (A.), Droit Fiscale, op.cit, p.34.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

ويعد هذا الأجل استمرار لما كان معمول به بخصوص استئناف قرار التوظيف الإجباري أمام اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري⁽¹⁾، وإن كان بعض الفقه من أنكر على المشرع اعتماد هذه المدة طالما أن هذا الأجل يسري من تاريخ الإعلام وليس من تاريخ صدور الحكم، كما هو الشأن في قضايا الطلاق التي يعتمد فيها المشرع هي أخرى أجل ثلاثين (30) يوماً للاستئناف على اعتبار أن احتسابها يبدأ من تاريخ صدور الحكم⁽²⁾، ومع ذلك فإن له ما يبرره كونه يخدم مصلحة المطالب بالأداء بمنحه وقتاً أطولاً لتحضير وسائل استئنافه خاصة وأن هذا النوع من المنازعات يقوم بالأساس على الوثائق والمستندات المكتوبة، وهو ما يفترض منح أطراف النزاع وقتاً أطول لجمعها.

أما فيما يخص إنابة المحامي اعتمد المشرع نفس القاعدة أمام المحكمة الابتدائية فبالنسبة للمطالب بالأداء لا يلزم بإنابة المحامي إلا إذا تجاوز المبلغ المتنازع فيه أو المطلوب استرجاعه خمسة وعشرون ألف دينار، ولأن كان هذا الطرح يقلل من المصاريف التي يمكن أن يتحملها المطلب بالأداء، ومع ذلك فإن له بعض المساوئ نذكر منها:

1- أن المنازعة الضريبية هي مادة معقدة وسريعة التطور، كما أن القواعد الإجرائية الخاصة بالطور الاستئنافي ليست في متناول المطالب بالأداء نفسه أو حتى من وكله من غير المختصين فيها، وهو ما يمكن أن يؤدي إلى خسارته هذا الطور.

2- كما أن ترك الحرية للمطالب بالأداء في تقرير جدوى قيامه بالاستئناف من شأنه أن يتسبب في تضخم عدد القضايا دون جدوى طالما أن الاستئناف لا يوقف التنفيذ.

(1)- الفصل 67 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

- THABET (K.), op.cit, p.88.

(2)- كمال العياري، المرجع السابق، ص221.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وعليه كان من الأولى بالمشرع أن يجعل إنابة المحامي وجوبية في مرحلة الاستئناف ولو أدى ذلك إلى تحميل المطالب بالأداء أعباء إضافية خاصة وأن الطور الاستئناف هو الطور الأخير الذي يمكن قاضي الموضوع من إعادة تفحص القضية في جميع جوانبها المادية والقانونية.

ويتم استدعاء ممثل المصالح الجبائية من قبل كتابة محكمة الاستئناف التي تعلمه بتعيين موعد الجلسة خلال أجل ثلاثين يوماً قبل انعقادها، وتتولى هذه الأخيرة جلب الملف الجبائي من المحكمة الابتدائية بالطريقة الإدارية، وإذا ما كانت الإدارة هي الطرف المستأنف فإنها تستدعي المطالب بالأداء للجلسة بواسطة أعاونها أو حاملي بطاقات الجبر أو عدل التنفيذ عند الاقتضاء في أجل لا يقل عن عشرين (20) يوماً، ويرفق الاستدعاء بمستندات الطعن وعريضة الاستئناف ونسخة الحكم الابتدائي مع التنبيه على المطالب بالأداء بضرورة تقديم جوابه عن الدعوى الاستئنافية الجبائية في أجل أقصاه يوم الجلسة، وإلا فإن المحكمة تتولى النظر والفصل في الاستئناف وفقاً لطلبات الإدارة باعتبارها الطرف المستأنف، وتعد هذه الإجراءات إلزامية يترتب على مخالفتها والإخلال بها سقوط الاستئناف من الناحية الشكلية.

وفي المقابل تستفيد إدارة الضرائب من إمكانية تأجيل تقديم ردها على أسانيد الاستئناف إذا ما كانت هي المستأنف عليها، وذلك لمدة لا تقل عن ستين (60) يوماً، وهو ما يعد امتيازاً تخضى به المصالح الجبائية وحدها فيما يخص أجل الرد حتى تتمكن من مراجعة كشوفها والتصاريح الجبائية المتواجدة لدى فروعها⁽¹⁾.

(1) - الفصل 137 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية فقرة 02: "... إذا كانت الدولة والمؤسسة العمومية هي المستأنف ضدها وطلبت التأخير في أول جلسة تؤجل لمدة لا تصل إلى ستين يوماً".

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفرع الثاني: آثار الطعن بالاستئناف و صدور الحكم:

يترتب على الطعن بالاستئناف خضوعه لأحكام الفصل 144 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية والتي تقضي بما يلي: «الاستئناف ينقل الدعوى بحالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف»، وهو ما يسمى بالآثر الانتقالي، والذي يعني أن يؤدي الطعن بالاستئناف إلى مراجعة ما حكم به قاضي الدرجة الأولى مراجعة كلية فهي حكم جديد وطريقة استدراكية كاملة⁽¹⁾، غير أن تطبيق هذا المبدأ مقيد بقاعدتين إجرائيتين هما:

1- إن سلطات قاضي الاستئناف تبقى مقيدة بما شمله الحكم الابتدائي ولا يمكن أن تشمل عناصر جديدة لم ينظر فيها هذا الأخير.

2- لا يمكن لقاضي الاستئناف أن يتجاوز طلبات الخصوم المقدمة لديه فيحكم بما زاد عنها.

أما فيما يخص توقيف تنفيذ الحكم فإن كانت هذه القاعدة تخضع لها المنازعات العادية طبقا للفصل 146 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، فإن الأمر على خلاف ذلك بالنسبة للمنازعات الضريبية، فقد أخضعها المشرع لمبدأ الأثر غير التوقيفي ضمن الفصل 67 فقرة 03 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بقوله: «ولا يوقف استئناف الأحكام الابتدائية الصادرة في الدعاوى المتعلقة بالتوظيف الإجباري تنفيذ هذه الأحكام غير أنه لا يمكن إرجاع المبالغ المستخلصة في إطار تنفيذ قرار التوظيف الإجباري للأداء إلا بمقتضى أحكام باتة»، على اعتبار أنها من قبيل المنازعات الإدارية مسايرا بذلك المشرع الجزائري متفاديا للخطأ الذي وقع فيه المشرع المغربي، مع العلم أن إجراء الاستئناف المعمول به سابقا في مجلة

(1) - عياض بن عاشور، المرجع السابق، ص 187.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الضريبة⁽¹⁾ والواقع أمام اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري كان يوقف التنفيذ وهو ما يعد تراجعاً من المشرع عن هذا الأثر.

وعليه يتوجب على قاضي الاستئناف النظر في المسائل التالية:

- 1- اختصاص المحكمة الابتدائية ثم اختصاص جهة الاستئناف .
 - 2- قبول الدعوى لدى البداية ثم لدى الاستئناف.
 - 3- الوقائع والبيانات التي توعدها بها.
 - 4- تطبيق القاعدة القانونية وتعليل الأحكام وله أن يستدرك ما فيها إذا اقتضت الحاجة.
 - 5- احترام الإجراءات القضائية والمرافعات أمام المحكمة الابتدائية.
- ويبدي بعدها القاضي استنتاجاتها التي يصدرها في قراره إما بتأييد الحكم المستأنف أو نقضه.

أ- تأييد الحكم المستأنف:

يأخذ تأييد الحكم المستأنف عدة أوجه⁽²⁾:

- أن يكون الإقرار شاملاً إذا انسحب على تعليل الحكم ومنطوقه، بما يعني تأييد قاضي الاستئناف لكل ما أتى به الحكم الابتدائي، وعليه سيتولى الرد على دفعات المستأنف ويفندها، ويقضي بقبول الاستئناف شكلاً ورفضه في الموضوع مع تأييد الحكم المستأنف، ويجوز له تأييده مع تعديل أسبابه أي أنه لا يؤيد التعليل المتبني من طرف القاضي الابتدائي.
- كما قد يكون الإقرار بالحكم الابتدائي في الحالة التي يرفض فيها الاستئناف شكلاً، وإن كان الأصح أن قاضي الاستئناف أوقف النظر إلا في حدود المسائل الإجرائية فقط دون أن يتعدى للموضوع.

(1)- الفصل 67 من المجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات.

(2)-THABET (K.), op.cit, p91.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

ب- نقض الحكم المستأنف:

يمكن أن يتم نقض الحكم المستأنف الذي برفض الدعوى شكلا و إعادة القضية للدرجة الأولى للنظر في الموضوع طبقا للفصل 149 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، وهذا ما قضت به محكمة الاستئناف بتونس في قرارها الصادر بتاريخ 2007/04/26 بقولها: ((إن محكمة البداية قد خرقت الفصل 69 المذكور لما قضت ببطلان عريضة الدعوى واتجه نقضه والقضاء مجددا بصحة عريضة الدعوى لاستيفائها كل الموجبات القانونية.

واقضى الفصل 149 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية أنه إذا كان الحكم المستأنف صادر في شأن دفع شكلي ورأت المحكمة الاستئناف عدم صحة ذلك الحكم فلها أن تقتصر على نقضه وإرجاع القضية إلى محكمة الدرجة الأولى للنظر في الموضوع كما لها إن كان الموضوع قابلا للفصل أن تبت فيه. وعملا بأحكام الفصل 149 المذكور وطالما كان الحكم صادرا في دفع شكلي فإنه يتجه إرجاع القضية إلى محكمة الدرجة الأولى للنظر في الموضوع))⁽¹⁾.

قد يصل القاضي إلى قناعة بضرورة نقض الحكم الابتدائي إذا كان مخالفا للقانون وقضى بما يخرج عن ما هو واجب للقضاء به، فإنه في هذه الحالة يتولى رفض الحكم المستأنف والتصدي للموضوع والفصل فيه وفقا للقناعة التي يصل إليها، ويبقى لكل طرف في الدعوى لم يرضه قرار الاستئناف إمكانية الطعن فيه بالتعقيب لدى المحكمة الإدارية.

(1)- قرار محكمة الاستئناف بتونس، رقم 510868، بتاريخ 26 أبريل 2007، مجلة الأخبار القانونية، عدد 41/40، فيفري 2008، ص 19.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

المطلب الثالث:

رقابة التعقيب أمام المحكمة الإدارية

أخضع المشرع التونسي الأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف للطعن بالنقض أو كما اصطلح عليه بالتعقيب وهو ما فعله المشرع المغربي وغاب في التشريع الجزائري، حيث نص الفصل 69 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه: «يتم تعقيب القرارات الصادرة عن محاكم الاستئناف في الدعاوى المنصوص عليها بالفصل 54 من هذه المجلة طبقا للإجراءات المنصوص عليها بالقانون الأساسي المتعلق بالمحكمة الإدارية وبالقوانين التي تتقحه أو تتضمنه».

في حقيقة الأمر لا يعد هذا النص تجديدا من قبل المشرع بل هو استمرار أكده هذا الأخير بأن تختص المحكمة الإدارية بالنظر تعقيبا في المنازعات الضريبية، فقد سبق أن نظمته مجلة الضريبة ضمن الفصل 71 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية، كما وقع التعرض له ضمن ميثاق المطالب بالضريبة إلى جانب قانون المحكمة الإدارية الذي حدد نطاق ولايتها بالتعقيب، فنص على هذا الاختصاص ضمن الفصل 11 من قانونها المؤرخ في 01 جوان 1972⁽¹⁾.

وفي قرار المحكمة الإدارية بتاريخ 10 مارس 1977 كانت قد حددت نطاق اختصاصها بالتعقيب في المادة الجبائية لأنه قد ورد مقتضبا في النص القديم بقولها: «وحيث أنه من الخطأ القول بأن ولاية المحكمة

(1) - تم تنقيحه بالقانون الأساسي، عدد 39 لسنة 1996 المؤرخ في 03 جوان 1996.

الفصل 11 فقرة 1: "تتظر المحكمة الإدارية تعقيبا في:

- الطعن الموجه ضد الأحكام النهائية المتعلقة بتوظيف الأداءات والمعالم الراجعة للدولة وللجماعات المحلية، وكذلك

الأحكام النهائية المتعلقة باسترجاع تلك الأداءات والمعالم...

- الطعون الموجهة ضد الأحكام النهائية الصادرة في شأن مطالب الاعتراض على البطاقات التنفيذية المتعلقة باستخلاص

ديون الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية المخول لها قانونا استخلاص ديونها بمقتضى بطاقة تنفيذية".

- THABET (K.), op.cit, p 94.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الإدارية تعقيبا محددة بالفصل 11 من القانون عدد 40 المؤرخ في 01 جوان 1972 ذلك أن الفصل الثاني من هذا القانون بفقرته الأولى أسند إليها ولاية عامة في كل النزاعات التي تكون الإدارة طرفا فيها وعلاوة على ذلك فقد تستند إليها بمقتضى نصوص خاصة اختصاصات أخرى، ولذا يمكن حصر مشمولات المحكمة في هذا المضمار فيما أورده الفصل 11 على سبيل العد فحسب، وحيث تجدر الإشارة من جهة أخرى وتأسيسا على الفصل 11 من القانون المؤرخ في 01 جوان 1972 والفصلين 09، 10 من قانون المالية عدد 83 لسنة 1975 المتعلق بضبط قانون المالية لسنة 1976 إلى أن جملة النزاعات التي تكتسي الصبغة الجبائية ترجع بالنظر تعقيبا إلى هذه المحكمة⁽¹⁾.

ينفرد الطعن بالتعقيب في المنازعات الضريبية بخصائص تجد أساسها في صلة القانون الجبائي بميزانية الدولة، بما يعني بقاء هذا الطعن مستقلا بذاته داخل نظام الطعن بالتعقيب الإداري العام⁽²⁾، الشيء الذي يؤثر على طبيعة الرقابة التعقيبية التي تمارسها المحكمة الإدارية على محاكم الموضوع في المادة الجبائية، فلئن كان دور قاضي التعقيب يندرج ضمن الإطار العام المحدد بالفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية⁽³⁾، فإن عمل قاضي التعقيب الجبائي يبقى متمسا بخصائص مميزة تجد أساسها في الحرص على التوفيق بين ضمانات المطالب بالأداء وحقوق الخزينة العامة.

(1)- قرار المحكمة الإدارية، بتاريخ 10 مارس 1977، مجلة القضاء والتشريع، عدد 09 سنة 1977، ص 97 وما يليها.

(2)- الطيب اللومي، ((التعقيب في المادة الجبائية))، مجلة القضاء والتشريع، فيفري 2002، ص 17.

- FENDRI (K.), op.cit, p.480.

(3)- الفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية: "تقتصر الجلسة العامة، إذا ما رفع لديها حكم مطعون فيه على النظر في المطاعن القانونية التي سبق التمسك بها لدى حاكم الأصل إلا إذا كان المطعن المثار لأول مرة أمام التعقيب متعلقا بالنظام العام، أو كان متعلقا بعيب تسرب إلى الحكم المطعون فيه لا يمكن معرفته إلا بالإطلاع على ذلك الحكم، غير أنه يمكن للجلسة العامة، وبإثارة من الطاعن أن تراقب الوجود المادي للوقائع التي انبنى عليها الحكم المطعون فيه وتثبت إن كان حاكم الأصل قد أعطاه وصفا قانونيا صحيحا".

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

إن إسناد المشرع التونسي لاختصاص التعقيبي للمحكمة الإدارية عوضا عن محكمة التعقيب في منازعات الضرائب المباشرة يعد توجهها تشريعا قابلا للنقد للأسباب التالية:

1- انعقد الاختصاص في الطورين الابتدائي والاستئنافي للمحاكم العدلية ومن الطبيعي أن يكون تعقيب أحكام المحاكم العدلية راجع إلى محكمة التعقيب وليس إلى المحكمة الإدارية لأنها هي أعلى هرم في سلم المحاكم العدلية.

2- قدمت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنها عمل تشريعي إصلاحي هام في مجال التقاضي في المادة الجبائية، ومن بين المسائل التي جاء بها هذا الإصلاح التشريعي توحيد الاختصاص في النزاعات الجبائية الذي ظل مشتتا لسنوات عديدة بين عديد من المحاكم واللجان.

3- ليس في إسناد اختصاص بالتعقيب إلى محكمة التعقيب أي عيب باعتبار أن لهذه المحكمة القدرة على النظر في النزاعات الجبائية من ناحية، وباعتبار أنها تنظر في عديد النزاعات الأخرى المدنية التي تكون الإدارة طرفا فيها من ناحية أخرى.

4- كما أنه طالما منح الاختصاص للمحاكم العدلية في الطورين الابتدائي والاستئنافي بما يعني الاعتراف بقدرة القاضي العادي على الفصل في المنازعة الجنائية، فمن باب أولى أن يكون للقاضي العادي في محكمة التعقيب أيضا هذه الإمكانية بما له من خبرة راسخة أكثر من القضاة الأدنى منه درجة.

ومع ذلك فيبقى إسناد الاختصاص للمحكمة الإدارية في التعقيب له ما يبرره من الناحيتين القانونية

والواقعية⁽¹⁾:

(1) - كمال العياري، المرجع السابق، ص 223.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

- فعلى المستوى القانوني لم يتخذ المشرع التونسي على منحه للاختصاص التعقيبي في المادة الجبائية للمحكمة الإدارية منذ صدور القانون 72/40 المتعلق بالمحكمة الإدارية رغم توالي التعديلات عليه، كما أن النزاع ذو طبيعة إدارية فمن الطبيعي أن يدخل في اختصاصها.

- أما على المستوى الواقعي أو العملي فيتعلق بالخبرة التي اكتسبتها المحكمة الإدارية طيلة هذه السنوات منذ 1972 في النظر تعقيبا في المنازعات الجبائية، مما اكسبها الجرأة اللازمة للتصدي لهيمنة الإدارة الجبائية على هذه النزاعات.

وتقتضي دراسة الاختصاص التعقيبي للمحكمة الإدارية في منازعات الضرائب المباشرة بيان الإجراءات الواجب إتباعها أمامها وتحديد مجال اختصاصها وما يترتب عنها من قرارات.

الفرع الأول: إجراءات الطعن أمام المحكمة الإدارية:

يخضع الطعن بالتعقيب أمام المحكمة الإدارية إلى جملة من الشروط والإجراءات التي يجب على القائم بالطعن احترامها وإلا آل ذلك إلى رفض طلبه شكلا، وعلى اعتبار أن الطعن بالتعقيب يتم لدى المحكمة الإدارية طبقا للفصل 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، فإن الإجراءات المتبعة هي تلك المتبعة أمام المحكمة الإدارية والمحددة ضمن الفصول 67 إلى 76 من القانون الأساسي عدد 39 لسنة 1996 المعدل للقانون 40 لسنة 1972.

فبالنسبة للأطراف المخول لهم حق الطعن فيمكن لكل من الإدارة والمطالب بالأداء الطعن بالتعقيب في القرار الصادر عن محكمة الاستئناف، ويتم الطعن بموجب عريضة أطلق عليها المشرع التونسي مصطلح (مطلب)، والذي يشترط فيه أن يتضمن أسماء الأطراف وألقابها ومقراتها إذ يجب أن يتضمن المطلب أسماء جميع الأطراف الذين تضمنهم الحكم المطعون فيه وهذا ما أكدت عليه المحكمة في قرارها الصادر بتاريخ

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

2004/05/31 بقولها: ((استقر فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن تقدير صحة التعقيب المرفوع ضد

بعض المحكوم لفائدتهم دون البعض الآخر يكون مرتبطا بمدى قابلية الحكم المطعون فيه للتجزئة.

طالما تأسست المسؤولية الإدارية والضرر الذي قضى الحكم المعقب بجبره على نفس الأسس القانونية

والواقعية بالنسبة لجميع المحكوم لفائدتهم، فإن الحكم المذكور يكون غير قابل للتجزئة الأمر الذي يكون معه

مطلب التعقيب المائل حاليا بالرفض شكلا لعدم ذكره لاسم أحد المحكوم لفائدتهم في الطور الاستئنافي))⁽¹⁾.

بالإضافة إلى عرض موجز لوقائع القضية والطعون الموجهة ضد القرار ومحل الطعن، ويترتب عن

الإخلال بأحد هذه البيانات رفض التعقيب شكلا⁽²⁾، فقد ذهبت المحكمة الإدارية في العديد من قراراتها مذهباً

متشدداً في تطبيق الجزاء، ففي قرارها الصادر بتاريخ 14 جانفي 2002 قضت بمايلي: «إن تحديد الجهة

المعقب ضدها يعد من التنصيصات الوجوبية الواجب توفرها في مطلب التعقيب ويترتب عن الإخلال بها

رفضه شكلا»⁽³⁾.

كما يشترط أن يتم تحرير مطلب التعقيب من طرف محامي لدى التعقيب وجوبا بصرف النظر عن

قيمة المبلغ المتنازع فيه أو المطلوب استرجاعه إذا كان المطالب بالأداء هو المعقب وإلا رفض طلبه شكلا،

وهذا ما قضت به المحكمة الإدارية في قرارها بتاريخ 11 مارس 2002 بقولها: «إن تحرير مذكرة التعقيب

وفق ما ينص عليه الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية يقتضي إمضاءها من قبل محامي لدى التعقيب

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، رقم 34477، بتاريخ 31 ماي 2004، فقه قضاء المحكمة الإدارية، منشورات مجمع الأطرش، 2004، ص 191.

(2) - THABET (K.), op.cit, p.95.

(3) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 32681، بتاريخ 11 فيفري 2002، كمال العياري، المرجع السابق، ص 263.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

دلالة على نسبة ما تضمنته من مطاعن وأسانيد للمحامي الذي حررها والمذكرة غير الممضاة يترتب عليها سقوط الطعن»⁽¹⁾.

كما يشترط أيضا أن يكون المطلب معللا بأن يبين المعقب مواطن الخلل والكيفية التي تم بها خرق القانون، وعليه لا يكف الإشارة إلى أن القرار المنتقد جانب الصواب واقعا وقانونا دون أن يبين ولو بإيجاز الاخلالات التي يعيبها على القرار، وهذا ما قضت به المحكمة الإدارية في قرارها بتاريخ 15 جويلية 2002: «اقتضاء بالفصل 67 من قانون المحكمة الإدارية استقر عمل هذه المحكمة على أن تعليل مطلب التعقيب يعتبر من الإجراءات الجوهرية التي ينجر عن الإخلال بها بطلان المطلب بطلانا مطلقا، وعلى أن ذلك التعليل يستوجب تفصيل المطاعن كل واحد منها على حدة مع بيان مواطن الخلل المنسوب للقرار المطعون فيه»⁽²⁾.

ومع ذلك تعمل المحكمة الإدارية على قبول تصحيح الإجراءات في بعض الحالات الاستثنائية ما لم ينقض بعد أجل الطعن، فقد قبلت تصحيح الخلل المتعلق بإنابة محامي من خلال قبول التصحيح التلقائي لذلك، كما اعتبرت أنه يمكن تدارك الخلل الوارد على مطلب التعقيب الذي خلا من بيان وقائع القضية وأسباب الطعن وذلك بتقديم مطلب تعقيب تصحيحي خلال أجل الطعن، فأكدت أنه: «حيث طلب محامي الشركة المعقب ضدها رفض مطلب التعقيب شكلا لمخالفته أحكام الفصل 26 من قانون غرة جوان 1972 بمقولة أنه جاء خاليا من بيان وقائع القضية وأسباب الطعن وأن إجراءات التعقيب لا تجيز تقديم مطلبين في التعقيب باعتبار أن الأول باطل والثاني صحيح مثلما لجأ إليه محامي المعقب.

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 32713، بتاريخ 11 مارس 2002، كمال العياري، المرجع السابق، ص 237.

(2) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 33025، بتاريخ 15 جويلية 2002، نفس المرجع، ص 237.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وحيث أنه بقطع النظر عن مدى سلامة المطلب الأول من عدمه فإن المعقب بادر بتقديم ملحقا له يتدارك به النقص الحاصل بالمطلب الأول فيكون بذلك التصحيح مقبولا لا طالما أنه تبين من أوراق القضية أن أجل الطعن لم ينقض وأن ذلك الملخص يعتبر تنمة له ولا مطلبا مستقلا عنه حسبما يستخلص من صيغة ذلك الحق⁽¹⁾.

أما فيما يخص أجل الطعن بالتعقيب فقد حدده المشرع بثلاثين (30) يوما من تاريخ الإعلام بقرار الاستئناف المطعون فيه ويسري هذا الأجل في حق الطرفين، كما يتعين على المعقب أن يقدم في أجل لا يتجاوز ستون (60) يوما من تاريخ تقديم مطلب التعقيب لكتابة المحكمة الإدارية الوثائق التالية وإلا سقط طعنه⁽²⁾:

- 1- محضر إعلامه بالقرار الاستئنافي المطعون فيه إن وقع إعلامه به.
- 2- نسخة من القرار الاستئنافي المطعون فيه.
- 3- مذكرة في بيان أسباب الطعن وهي مستندات التعقيب مصحوبة بجميع المؤيدات ويجب أن تحرر مذكرة الأسباب من قبل محامي لدى التعقيب إذا كان المطالب بالأداء هو المعقب.
- 4- نسخة من محضر إبلاغ المعقب ضده لنظير من تلك المذكرة والمؤيدات المصاحبة لها، أي أن المعقب مطالب بتبليغ نظيره مذكرة أسباب الطعن مع مؤيدات إلى المعقب ضده خلال أجل ستين (60) يوما المذكور أعلاه⁽³⁾.

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 31402، بتاريخ 30 مارس 1998، كمال العياري، المرجع السابق، ص 239.

(2) - مذكرة عامة، عدد 22 لسنة 2002.

- THABET (K.), op.cit, p. 96.

(3) - الطيب اللومي، المقال السابق، ص 21.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

ويتم تبليغ المذكرات وغيرها من الوثائق والمؤيدات بواسطة العدول المنفذين إذا كان المطالب بالأداء هو القائم بالتبليغ وبواسطة أعوان مصالح الجباية أو حاملي بطاقات الجبر أو العدول المنفذين بصفة اختيارية إذا كانت الإدارة هي القائمة بالتبليغ.

ويتم الرد على مستندات التعقيب من قبل المعقب ضده بواسطة مذكرة تحرر وجوبا من قبل المحامي لدى التعقيب إذ تعلق الأمر بالمطالب بالأداء، أما إذا كانت الإدارة هي المعقب ضدها فيتم الرد على المستندات دون الحاجة إلى محام وتبلغ مذكرة الرد إلى محام الطاعن أو إلى المصالح الجبائية حسب الحالة، وتودع بكتابة المحكمة الإدارية مصحوبة بما يفيد تبليغها مع المؤيدات إلى المعقب على أن إيداع المعقب ضده غير محدد بأجل ويستحسن القيام به في أقرب الآجال ، بحيث إذا ما عينت القضية للبت يكون الملف محتويا على رد المعقب ضده وإلا فإن المحكمة تبت في الدعوى دون التوقف على ذلك.

الفرع الثاني: سلطات قاضي التعقيب في منازعات الضرائب المباشرة:

يتولى قاضي التعقيب النظر في المسائل التالية⁽¹⁾:

- 1- الطعون القانونية التي سبق التمسك بها لدى محكمة الاستئناف أو التي أثارها قاضي الموضوع تلقائيا.
- 2- الطعون القانونية المثارة لأول مرة أمام قاضي التعقيب والمتعلقة بالنظام العام (كفقدان الأهلية، وانعدام الصفة...).
- 3- الطعون القانونية المثارة لأول مرة خلال مرحلة التعقيب والمتعلقة بعييب في القرار المطعون فيه (كأن تشمل تركيبة الهيئة مصدرة الحكم المطعون فيه على أحد القضاة الذين سبق لهم إبداء رأي في النزاع، أو الاعتماد على نص قانوني سبق إلغاؤه أو نسخه).

(1)-THABET (K.), op.cit, p. 95.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وهذا ما أكدت عليه المحكمة الإدارية في قرارها بتاريخ 28/06/1999 بقولها: ((حيث يتضح من الوثائق المظروفة بالملف الاستثنائي أن هاتين الوسيطتين لم تسبق إثارتها من قبل أمام قاضي الأصل وإنما وقع التمسك بهما الآن من قبل المعقبة لأول مرة أمام قاضي التعقيب الأمر الذي يفرض عدم النظر فيهما عملاً بمقتضيات الفقرة الأولى من الفصل 72 جديد من قانون 01 جوان 1972 التي تنص على أن الجلسة العامة تقتصر على النظر في المطاعن القانونية التي سبق التمسك بها لدى حاكم الأصل، والتي لم تستثن صراحة من هذا المبدأ سوى الصورة التي يكن فيها الطعن المثار لأول مرة لدى التعقيب متعلقاً بالنظام العام أو بعيب تسرب للحكم المطعون فيه لا يمكن معرفته إلا بالاطلاع على ذلك الحكم))⁽¹⁾.

4- رقابة الوجود المادي للوقائع التي أنبنى عليها القرار المطعون فيه.

5- رقابة صحة الوصف القانوني الذي قام به قاضي الأصل لهذه الوقائع.

ففي قرار صدر عن المحكمة الإدارية بتاريخ 03 أبريل 2000 حدد فيه الدور الذي يمارسه قاضي التعقيب بقوله: «قاضي التعقيب بوصفه قاضي قانون يقتصر على مراقبة الحكم المعقب بما في ذلك مراقبة الحجج والمؤيدات السابق إضافتها إلى ملف القضية في الطور الاستثنائي لتمكين قاضي الموضوع من النظر، واستخلاص النتائج القانونية منها»⁽²⁾.

ويبقى قاضي التعقيب في المادة الجبائية حريصاً على التوفيق بين ضمانات المطالب بالأداء وحقوق الخزينة وذلك من خلال مرونة الرقابة التي تمارسها المحكمة الإدارية، على تطبيق القانون الجبائي الإجرائي والصرامة التي تبديها عند تطبيقها للقانون الجبائي في شقه الموضوعي.

(1)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، رقم 31183، بتاريخ 28 جوان 1999، المجلة التونسية للجبائية، عدد، 200، ص480.

(2)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 32535، بتاريخ 03 أبريل 2000، فقه قضاء المحكمة الإدارية، منشورات مركز الدراسات القانونية والقضائية، 2001، ص558.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفقرة الأولى: الرقابة المرنة على تطبيق القانون الجبائي الإجرائي:

تحرص المحكمة الإدارية في ممارستها للدور التعقيبي على التقليل من حدة التقيد المفرط بالشكليات لما في ذلك من أضرار بالأموال العمومية بإتاحة الفرصة للمتحايلين للتهرب من واجباتهم الضريبية، وعليه فهي لا تقضي بالنقض إلا إذا كان الإخلال بالمشروعية الخارجية يتعلق بأشكال وإجراءات جوهرية سواء أكان الطعن المثار من فئة الطعون التي سبق إثارتها أمام محكمة الموضوع أو من الطعون التي لا يمكن اكتشافها إلا بالاطلاع على الحكم المطعون فيه، ويتجلى ذلك من خلال الرقابة على سلامة عملية التوظيف الإجباري.

إذ يقوم النظام الجبائي على مبدأ التصريح التلقائي بالأداء الذي يقابله حق الإدارة في مراقبة صحة هذه التصريحات وتمتلك في ذلك عدة امتيازات تمكنها من مراجعة الوضعيات الجبائية وتوظيف الأداء على المطالبين بالضريبة ولكن في حدود الضمانات التي يوفرها المشرع، وبالرجوع إلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة، رقابة التعقيب على سلامة إجراءات التوظيف من جهة والرقابة على إجراءات التقاضي إذ يمر التوظيف الإجباري بمرحلتين تتخللها العديد من الإجراءات:

أولاً: الرقابة على سلامة الإجراءات السابقة لقرار التوظيف الإجباري:

ترى المحكمة الإدارية أنه لا يمكن للإدارة اللجوء إلى المراجعة المعمقة دون إعلام المطالب بالأداء بذلك عملاً بأحكام الفصل 39 فقرة 01 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية⁽¹⁾، إذ يجب أن يتضمن الإعلام بالمراجعة المعمقة علاوة على البيانات المتعلقة بمصلحة المراجعة وختمها بالتنصيص صراحة على

(1)- الفصل 39 فقرة 01 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: "تخضع وجوباً للإعلام المسبق عمليات المراجعة المعمقة للوضعيات الجبائية ويبلغ الإعلام المطالب بالأداء بمقره الأصلي أو مقره المختار المصرح به لمصالح الجباية طبقاً للإجراءات المنصوص عليها بالفصل 10 من هذه المجلة".

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

حق المطالب بالأداء في الاستعانة خلال سير عملية المراجعة ومناقشة نتائجها بمن يختاره أو إنابة وكيل عنه.

كما يجب أن يحدد الإعلام الأخطاء والفترة التي ستشملها عملية المراجعة والعموم أو الأعوان المكلفين بها وكذلك تاريخ البدء في عملية المراجعة الذي يجب ألا يقل عن خمسة عشرون (25) يوما من تاريخ تبليغ الإعلام.

ويمكن لمصالح الجباية إرجاء عملية المراجعة بمبادرة منها أو بناء على طلب كتابي من المطالب بالأداء لمدة أقصاها ستون (60) يوما، وأن عدم مراعاة هذه المقننات يعتبر خرقا لصيغة من الصيغ الشكلية الجوهرية يستوجب النقض لهذه المسألة من مساس بالضمانات الجوهرية للمطالبين بالأداء وبحقهم في إعداد وسائل دفاعهم⁽¹⁾.

وعلى عكس ذلك لا تكون الإدارة ملزمة بالإعلام في حالة لجوئها إلى المراجعة الأولية التي أقرها الفصل 37 من نفس المجلة وهذا ما قضت به المحكمة الإدارية بقرارها بتاريخ 03 جويلية 2006 بقولها: «إذا ثبت أن إدارة الجباية لم تخضع المطالب بالأداء إلى مراقبة معمقة وإنما اقتصر على إجراء مراقبة أولية استنادا إلى العناصر التي تضمنها العقد، فإنها تغدو غير ملزمة باحترام إجراء الإعلام المسبق طبقا لمقتضيات الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية»⁽²⁾.

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 35787، 13 نوفمبر 2006، محمد رضا جنح، ((الرقابة التعقيبية للمحكمة الإدارية في المادة الجبائية))، المجلة التونسية للجباية، مركز الدراسات الجبائية، كلية الحقوق، صفاقس، عدد 13، 2009، ص 11.

- FENDRI (K.), ((Le Particularisme De La Procédure Fiscale Contentieuse Du Contentieux De L'assiette De L'impôt)), R.J.L., n°03, mars 2002, p.09.

(2) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 7122 مؤرخ في 03 جويلية 2006، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2006، منشورات مجمع الأطرش، 2008، ص 337.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

كما يجب أن تتم عملية المراجعة بمقر المطالب بالأداء وفقا لأحكام الفصل 40 من نفس المجلة وفي هذا المعنى قضت المحكمة الإدارية في قرارها الصادر في 15 جويلية 1985 بأن: «إجراء المراجعة بمقر الإدارة يترتب عنه اختلال عملية التوظيف»⁽¹⁾، ويعد هذا القرار اجتهادا من المحكمة الإدارية في وقت لم ينص المشرع التونسي على مثل هذه القاعدة القانونية.

كما تعتبر المحكمة الإدارية أن التاريخ المحدد لبدء عملية المراجعة الوارد في الإعلام الموجه للمطالب بالأداء هو الذي يجب اعتماده لاحتساب مدة المراجعة، ولا تتردد في نقض الأحكام التي تجيز للإدارة تجاوز هذه المدة كلما ثبت لديها أنه لا يمكن نسبة هذا الإخلال للمطالب بالأداء⁽²⁾.

أما إذا ثبت أن انقطاع مدة المراجعة يعود إلى فعل هذا الأخير فإن تمديدها من طرف الإدارة يكون مشروعاً وهذا ما قضت به المحكمة الإدارية في قرارها بتاريخ 16 أكتوبر 2006: «إن امتناع المطالب بالضريبة عن تمكين الإدارة من كامل الوثائق الضرورية للقيام بعملية المراجعة مرة واحدة وركونه إلى مدها بها على مراحل من شأنه أن يجعله مسؤولاً عن طول فترة المراقبة ويفقده حقه في التمسك بتجاوز أجلها المحدد قانوناً»⁽³⁾.

كما تشترط المحكمة الإدارية في من يتولى مهام المراقب أن يكون مؤهلاً لها وذلك في قرارها بتاريخ 19 جوان 2006 بقولها: «يجب على العون المراقب أن يكون مؤهلاً قانوناً لمباشرة مهمة المراقبة وذلك بأداء

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 747 بتاريخ 15 جويلية 1985، محمد رضا جنيح، المقال السابق، ص11.

(2) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 32006، 11 مارس 2002، نفس المقال، ص12.

(3) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 35990، بتاريخ 16 أكتوبر 2006، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2006، منشورات مجمع الأطرش، تونس 2008، ص357.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

اليمين في تاريخ قيامه بعملية المراقبة، ويؤدي عدم توفر هذا الشرط إلى بطلان قرار التوظيف»⁽¹⁾، أما عدم ذكر رتبة العون المكلف بتبليغ نتائج المراجعة فلا يترتب عنه هذا الأثر.

ثانيا: الرقابة على سلامة قرار التوظيف الإجباري ذاته:

نظرا لخطورة قرار التوظيف الإجباري وارتباطه بحقوق المطالب بالأداء فقد أحاطه المشرع بقيود مشددة تتعلق بصدوره عن السلطة المختصة وخضوعه لواجب التعليل حسبما ورد في الفصل 50 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية بقولها: «يتم التوظيف الإجباري...بواسطة قرار معلل يصدره وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك».

بالرغم من وضوح النص فإن المحكمة الإدارية قد أقرت شرعية قرار توظيف إجباري وقع اتخاذه أصالة من طرف رئيس المركز الجهوي لتوظيف الأداء دون النص على صدوره بتفويض من وزير المالية⁽²⁾، فالعبرة في ذلك بوجد نص قانوني يسمح بالتفويض دون الحاجة للتصريح بذلك ضمن قرار توظيف الأداء، وهذا ما قضت به المحكمة الإدارية في قرارها المؤرخ في 05 نوفمبر 2007 بقولها: «طالما توفر النص القانوني الذي يجيز لوزير المالية تفويض الاختصاص المسند إليه واتخذ هذا الأخير قرارا فوض بموجبه حق إمضاء قرارات التوظيف الإجباري إلى رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات فقد توفرت شروط صحة عملية التفويض».

لا طائل من التمسك ببطلان قرار التوظيف على أساس أنه صدر عن رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات أصالة عن نفسه بدل أن يصدر عن وزير المالية وبتفويض منه ضرورة أن مثل هذا الإغفال لا يعد أن يكون سوى مجرد سهو ولا يشكل إخلالا بإحدى الشكليات الجوهرية بعد أن ثبت أن تفويض الإمضاء كان

(1)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 36527، مؤرخ في 19 جوان 2006، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2006 ، منشورات مجمع الأطرش، تونس 2008 ، ص328.

(2)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 37061، بتاريخ 28 جانفي 2008، محمد رضا جنينح، المقال السابق، ص13.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

مرخصا فيه بموجب نص قانوني سابق الوضع وتم إمضاء القرار المذكور استنادا إلى قرار صريح بالتفويض»⁽¹⁾.

إن خلو قرار التوظيف من إحدى هذه البيانات يعد إخلالا بشكلية جوهرية ولا يترتب عن عدم مراعاتها النقص إلا إذا سبق إثارة هذا الدفع أمام قاضي الأصل⁽²⁾.

الفقرة الثانية: رقابة صارمة على تطبيق القانون الجبائي المادي:

تتشدد المحكمة الإدارية في رقابتها إذا تعلق الأمر بتطبيق القانون الجبائي في شقه المادي، لأن الخطأ في تطبيقه أو تأويله قد يمتد ليشمل حتى الخطأ في الوقائع بما يؤدي إلى خرق القانون، خاصة وأن القانون الجبائي لا يسمح للإدارة من التعدي على أموال الأشخاص والاقتطاع منها إلا بالقدر الذي يسمح له المشرع حتى وإن تعلق الأمر بمواجهة الأعباء العامة، فخصوصية هذا القانون تمنح لقاضي التعقيب سلطة واسعة لفرض تطبيقه بشكل صارم سواء عند خطأ محاكم الموضوع في القانون أو عند خطئها في الوقائع.

(1)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 38401، مؤرخ في 05 نوفمبر 2007، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2007، منشورات الأطرش، تونس 2009، ص458.

- وقد ظهر موقف المحكمة الإدارية هذا في العديد من قراراتها:
- قرار تعقيبي عدد 36713 بتاريخ 19 نوفمبر 2007: "إذا كان قرار التوظيف قد صدر بموجب تفويض شرعي، فإن عدم التنصيص على اتخاذه باسم الوزير وبالنيابة عنه كان يمثل خلا شكليا، فإنه لا يرق إلى مرتبة الخلل الشكلي الجوهري الذي يؤدي إلى البطلان"، المرجع نفسه، ص468.

(2)- المحكمة الإدارية قرار تعقيبي، عدد 37844، بتاريخ 03 ديسمبر 2007، المرجع نفسه، ص475.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

أولاً: الخطأ في القانون:

يأخذ الخطأ في القانون وجهان الأول يتعلق بخرق القانون، والثاني بحالة سوء تأويله وتفسيره.

1- خرق القانون الجبائي:

نكون أمام حالة خرق القانون عندما تتجاهل المحكمة الابتدائية أو الاستئنافية إحدى القواعد القانونية تجاهلا كلياً أو جزئياً، ونظراً لتشعب التطبيقات المتعلقة بها سيتم الإشارة إلى أهمها وهي تلك الحالات المتعلقة بالنظام العام والأخرى المرتبطة بمصلحة الخصوم.

فمن أهم الحالات التي تتعلق بالنظام العام الطعون المثارة بشأن مصادر القانون الجبائي، الذي يخضع كغيره من القواعد القانونية إلى مبدأ المشروعية الذي أقره الفصل 34 من الدستور وهو مبدأ أساسي يفرض على الإدارة الامتناع عن إضافة أي قواعد جديدة لم يأت بها المشرع، ومع ذلك نجد الإدارة تتدخل بشكل متواصل لإصدار نصوص تفسيرية خاصة لما يعرفه هذا القانون من تعدد وتشعب وتعقيد، وهدفها في ذلك تقديم إيضاحات لأعوان الإدارة وكذا الخاضعين له حول طريقة تطبيق مقضياتها.

لذلك فمن المهم أن يتدخل القاضي الإداري لضبط حدود هذه السلطة التفسيرية التي تمارسها الإدارة وكذا تحديد مكانة هذه النصوص التفسيرية ضمن هرم المصادر، وفي هذا تعتبر المحكمة الإدارية: «أن تدخل الإدارة عن طريق الفقه الإداري يكون لتغيير القوانين وتوضيح ما يعترضها من غموض وليس من شأنه أن يخالف ما تقتضيه من أحكام ولا عمل بالتالي على مذكرات العمل التي تتجاوز مهمة تفسير القوانين إلى سن قواعد مخالفة فضلاً على أن الإدارة تعارض بما تنتجه من نصوص وتلزم بمحتواها في حين أنها لا تلزم الغير»⁽¹⁾.

(1)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 35018، بتاريخ 03 أكتوبر 2005، محمد رضا جنح، المقال السابق، ص 20.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وهو ذاته الموقف الذي قضت به المحكمة الإدارية فيما يتعلق بالأحكام الواردة في الفصل 49 من القانون عدد 98 بتاريخ 25 ديسمبر 2000، المتعلق بقانون المالية لسنة 2001 والذي فسر العبارة الواردة في الفصل 72 فقرة 01 من مجلة الضريبة: «للسنة المستوجبة بعنوانها الضريبة»⁽¹⁾.

إذ اعتبرتها أحكام تفسيرية تسري بأثر رجعي في قرارها الصادر بتاريخ 16 أبريل 2007 بقولها: «...وحيث تضمن الفصل المذكور أن أحكامه تكتسي صبغة تفسيرية وتعتبر بالتالي جزءا لا يتجزأ من القانون الواقع تفسيره الأمر الذي يجعلها تنطبق بصفة رجعية على الوضعيات السابقة لصدوره والتي لم تحصن بقوة الشيء المقضي به وضمنها وضعية الشركة المطالبة بالأداء في هذه القضية»⁽²⁾.

أما فيما يخص تطبيق القانون من حيث الزمان فترى المحكمة الإدارية بتطبيق القانون ساري المفعول في تاريخ حدوث الواقعة القانونية، وأنه لا يسري مبدأ الأثر المباشر للقانون الجديد على الوضعيات السابقة إلا إذا تعلق الأمر بمسألة إجرائية، ومن تطبيقات هذا المبدأ ما قضت به المحكمة الإدارية في قرارها بتاريخ 25 أكتوبر 1993 على اعتبار أن: «ارتكاب المخالفة الجبائية قبل صدور مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يجعلها خاضعة للأحكام الجاري بها العمل قبل دخول المجلة حيز النفاذ مما يكون معه قضاء محكمة الموضوع بإخضاعها للأحكام الجديدة التي أقرتها مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية منظوبا على خرق لمجال تطبيق القانون في الزمان»⁽³⁾.

(1)- الفصل 72 فقرة 01 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات: "أو الضريبة على الشركات وكذلك الأخطاء المرتكبة في تطبيق النسب وعدم القيام بالخصوم أو القيام بها بصفة منقوصة بعنوان هذه الضريبة إلى انتهاء السنة الثالثة الموالية للسنة المستوجبة بعنوانها الضريبة".

- الفصل 49 من القانون عدد 98 بتاريخ 25 ديسمبر 2000 المتعلق بقانون المالية لسنة 2001: "يقصد بعبارة السنة المستوجبة بعنوانها الضريبة".

(2)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 37609، بتاريخ 16 أبريل 2007، فقه قضاء المحكمة الإدارية، لسنة 2007، منشورات مجمع الأطرش، 2009، ص412.

(3)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 38183، 28 جانفي 2008، محمد رضا جنح، المقال السابق، ص20.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

وتعتبر المحكمة الإدارية هذا الطعن من النظام العام يمكن إثارته لأول مرة أمامها في مرحلة التعقيب، وهو نفس الموقف المطبق فيما يتعلق بمبدأ الإقليمية الذي يحول دون توظيف الضريبة على دخل الأشخاص غير المقيمين بالتراب التونسي طبقاً للفصل 07 من مجلة الضريبة وعلى المداخيل ذات المصدر الأجنبي التي لم يقع إخضاعها للأداء في بلد المنشأ حسب الفصل 36 من نفس المجلة⁽¹⁾.

واستثناء من القاعدة العامة يمكن إخضاع الأشخاص غير المقيمين بالتراب التونسي للضريبة إذا ثبت أنهم حققوا مداخيل داخل الإقليم بلدهم، وهو ما قضت به المحكمة الإدارية في قرارها بتاريخ 18 جانفي 2008 بقولها: «الإقامة بالخارج لا تحول دون إخضاع المداخيل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون للضريبة على الدخل وذلك في صورة ما إذا ثبت أن تلك المداخيل ذات منشأ تونسي وقدمت إدارة الجباية الدليل على أن تلك المداخيل تندرج ضمن أحد أصناف المداخيل المنصوص عليها حصراً بالفصل 03 من مجلة الضريبة.

مطالبة الإدارة للمعني بالأمر بإثبات مصدر تمويل اقتنائه للعقار موضوع النزاع والحال أنها تقر بأنه مقيم بالخارج ولم تدل بأي حجة تفيد تعاطيه لأحد الأنشطة المهنية أو أن لديه مداخيل بالبلاد التونسية بأي عنوان كان ينطوي على خرق للقانون»⁽²⁾.

أما فيما يتعلق بالصنف الثاني من الدفوع القانونية وهي المرتبطة بمصلحة الخصوم فتقتضي المحكمة الإدارية بشأن القانون الواجب التطبيق على التقادم بتمديد أجل التقادم في ظل سريان القانون القديم⁽³⁾.

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 33759، في 07 جويلية 2003، المجلة التونسية للجباية، عدد 04، 2006، ص 269.

(2) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 36770، بتاريخ 18 جانفي 2008، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2008، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2010، ص 464.

(3) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 38608، بتاريخ 14 جويلية 2006، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2006، منشورات مجمع الأطرش، تونس 2008، ص 523.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

2- الخطأ في تأويل وتفسير القانون الجبائي:

يسعى القاضي الإداري في المحكمة الإدارية من خلال رقابة التعقيب إلى التأكيد على استقلالية القانون الجبائي عن بقية فروع القانون الأخرى، لذلك فهو يقضي بعدم الاعتداد بإجراءات التتبع الجزائية المتخذة ضد المطالب بالأداء ولا بمبدأ حجية الشيء المقضي به في الجزائي إلا في حدود ما أثبتته القاضي الجزائي من وقائع بصرف النظر عما سيستنتجه أو يحكم به على أساسها⁽¹⁾.

وعليه فإن تأويل وتفسير قواعد القانون الجبائي يحكما مبدئين أساسيين هما:

أولاً: مبدأ التأويل للنصوص الجبائية، ويستمد تطبيقه من طبيعة القانون الجبائي ذاته والتي تتميز بخصوصية نظرا لارتباطه بميزانية الدولة⁽²⁾، بما يفرض أن يقع تأويل النصوص الجبائية في التطبيق في حدود ما يقتضيه النص الواضح حسب وضعية مؤداه أن كل نص جبائي لا تكون صياغته على هذا النحو، أي أنه ورد غامضا أو ناقصا يجري تأويله من قبل المحكمة بما يتفق مع مصلحة المطلوب بالأداء⁽³⁾.

وفي نفس السياق تقضي المحكمة الإدارية بأن يتم تأويل النصوص القانونية التي تمثل استثناء على القاعدة العامة بشكل ضيق حفاظا على مصلحة الطرفين دون إهدار لحق أحدهما، ففي قرارها الصادر في 15 ديسمبر 2007 جاء فيه: «وحيث ولئن استقر فقه قضاء هذه المحكمة على أن تأويل الأحكام الجبائية

(1)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 76، بتاريخ 10 جويلية 1980، محمد رضا جنبح، المقال السابق، ص22.

(2)- المحكمة الإدارية، رأي استشاري، 19 ماي 2008: "...وعلى هذا الأساس ونظرا لخصوصية المادة الجبائية، فإنه لا يمكن الاقتصار على أعمال القواعد التي أرساها فقه القضاء الإداري في مادة السحب، باعتبار أن قرار التوظيف يندرج ضمن المادة الجبائية التي تحكمها مبادئ دستورية تتمثل أساسا في الفصل 06 و16 من الدستور والتي تفرض تطويع هذه النظرية حتى يتلاءم تطبيقها مع المبادئ الدستورية والتشريعية التي تسوس المادة الجبائية.

- ولئن كانت الطبيعة الإدارية لقرار التوظيف الإجمالي تجيز إخضاعها لقواعد فقه القضاء التي تحكم النظرية العامة للسحب، فإن ذلك مقيد بشرط مراعاة خصوصيات المادة الجبائية التي تفرض تحقيق المعادلة بين المحافظة على الأموال العمومية وحماية حقوق المطالب بالأداء".

- فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2009، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2011، ص800.

(3)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 145 بتاريخ 11 مارس 1982، محمد رضا جنبح، المقال السابق، ص22.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الغامضة أو التي تحمل معنيين أو أكثر يكون في مصلحة المطالب بالأداء، فإن قراءة النصوص الصريحة التي تشكل استثناء للقاعدة تتم بصفة ضيقة ولا يجوز التوسع فيها تفاديا لما قد يترتب عنها ذلك من شطط إزاء المطالب بالأداء أو غبن في حق خزينة الدولة...»⁽¹⁾.

ثانيا: هو مبدأ واقعية القانون الجبائي ويقصد بذلك أنه يطبق على الأنشطة الفعلية ويتعقب المداخل الحقيقية دون التقيد بمدى التزام المطالب بالأداء بما تمليه عليه النصوص القانونية الأخرى، ولا يحول ذلك دون مواخذه هذا الأخير إداريا أو قضائيا طبقا للقوانين الأخرى فاقدة المفعول، وعليه فإن القاضي الجبائي لا يتقيد بالمفاهيم المعتمدة في بقية فروع القانون، بل يتعقب النشاط الفعلي والحقيقي الممارس من طرف المطالب بالأداء لمنعه من التهرب من واجباته الجبائية من خلال تستره وراء مفاهيم القانون العام⁽²⁾.

ثانيا: الخطأ في الوقائع:

مبدئيا لا ينظر قاضي التعقيب إلا في ما سبق النظر فيه من قبل فيقتصر حسب ما نص عليه الفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية على الطعون القانونية التي تم التمسك بها لدى محاكم الموضوع، فلا تمتد إلى الوقائع إلا لمراقبة وجودها المادي فلا يجوز للمحكمة الخوض مجددا في الوقائع التي سبق النظر فيها من طرف قاضي الموضوع، كما لا يجوز لها قبول الطعون الجديدة التي تثار لأول مرة في طور التعقيب إلا ما تعلق منها بالنظام العام.

ومع ذلك فقد استقر عمل المحكمة الإدارية على رقابة صحة الوقائع التي تأسس عليها القرار المطعون فيه وفقا لأوراق الملف وفي حدود ما قضت به محاكم الموضوع وإجراء تحقيق جديد بشأنها، فإذا ما توصلت

(1)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 36488 في 15 ديسمبر 2007، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2007، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2009، ص482.

(2)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 37439، مؤرخ في 26 ديسمبر 2008، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2008، منشورات مجمع الأطرش، تونس 2010 ص585.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

إلى أن الحكم صدر في غياب الحالة الواقعية التي نص عليها القانون أو دون أن يستند إلى سبب واقعي صحيح نكون أمام حالة خطأ في الوجود المادي للوقائع يستوجب النقض، وهذه السلطة الرقابية نطاقها جد ضيق ومحدود كما أكدت على ذلك المحكمة الإدارية في قرارها بتاريخ 14 فيفري 2009 بقولها: «لئن كان تقدير حجبة القرائن المدلى بها من الأطراف يندرج ضمن صلاحيات قاضي الموضوع فإن قاضي التعقيب يمكنه بسط رقابته على ذلك التقدير كلما كان مشوباً بخطأ فادح»⁽¹⁾.

كما يبسط قاضي التعقيب رقابته على الوصف القانوني للوقائع وذلك بتقدير مدى توافق التكييف القانوني للوقائع مع الوصف الذي ورد في القاعدة القانونية كما ورد في الفصل 72 السالف الذكر، فإذا تبين له من القرار المطعون فيه أن النزاع في هذا الطور يتعلق جوهرياً بأسس التوظيف لا من حيث المقدار وإنما من حيث الوصف الذي ينبغي إضفاؤه على المبلغ الذي تعتبره الإدارة ربحاً خاضعاً للأداء، فإن قاضي التعقيب يتدخل لإعطاء التكييف القانوني الصحيح لمصدر هذا المبلغ.

وتجدر الإشارة إلى أنه من الصعب الفصل بين الخطأ في التقدير من جهة والخطأ في الوصف القانوني المعيب للوقائع من جهة أخرى، لأنه عمل يتطلب ذهنية شديدة الارتباط ببعضها مما يزيد في تعقيد مهمة قاضي التعقيب⁽²⁾.

(1)- المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، عدد 38022، بتاريخ 14 فيفري 2009.

وهو ذاته الموقف المعتمد في العديد من قراراتها، قرار تعقيبي، عدد 38525 بتاريخ 19 جانفي 2009: "لا تمتد رقابة قاضي التعقيب إلى ما توصل إليه قاضي الموضوع في تقديره للحجج المقدمة من الأطراف ضرورة أن هذه المسألة تتعلق بالموضوع وتبقى من أنظار قاضي الأصل إلا في حالة ثبوت خطأ فادح في التقدير".

- فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2009، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2011، ص436.

- أنظر أيضاً:- قرار تعقيبي، عدد 83، 17 جويلية 1976، و القرار التعقيبي، عدد 64، 22 مارس 1979، محمد رضا جنينج، المقال السابق، ص24.

(2)- نفس المقال، ص26.

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

الفرع الثالث: صدور قرار التعقيب:

الأصل أن الطعن بالتعقيب لا يوقف التنفيذ إذ يتواصل تنفيذ القرار بقطع النظر عن الطعن فيه بالتعقيب، إلا أنه يمكن للرئيس الأول للمحكمة الإدارية وبطلب من أحد الأطراف أن يأذن بتوقيف تنفيذ القرار المطعون فيه لأجل يحدده في الحالات التالية:

- إذا كان التنفيذ من شأنه أن يفضي إلى نتائج يستحيل تداركها.
- إذا كان التنفيذ من شأنه أن يؤدي إلى استحالة الرجوع بالوضعية إلى ما كانت عليه قبل الحكم، ولا يلزم الطاعن بتقديم أي كفالة إلا إذا قرر الرئيس الأول ذلك، وقد اعتبر الرئيس الأول للمحكمة الإدارية في قراره الاستشاري عدد 43283 المؤرخ في 22 جوان 1998 أن طلب توقيف التنفيذ يجب تقديمه إلى كتابة المحكمة الإدارية بواسطة محامي مرسوم لدى التعقيب وإلا تم رفضه شكلا⁽¹⁾.
- أما فيما يخص مضمون القرار الذي تصدره المحكمة الإدارية فإنه يأخذ عدة صور وهي⁽²⁾:
- يمكن أن تقضي بالرفض شكلا لأسباب تتعلق بأشكال وإجراءات الطعن ويمكن أن يكون الرفض في الموضوع إذا قدرت المحكمة الإدارية عدم وجاهة أسباب الطعن من حيث الأصل أي غياب السند القانوني للطعن.

- أما في الحالة التي تقضي فيها بقبول الطعن فإنها تقرر نقض الحكم المطعون فيه كلياً أو جزئياً لاحتوائه على عيوب قانونية، ففي هذه الحالة يتم إحالة القضية إلى المحكمة التي أصدرته لتعيد النظر فيه بتركيبة جديدة، ويمكن لها أيضاً إحالتها إلى هيئة قضائية أخرى في نفس درجة الهيئة التي أصدرت الحكم الواقع نقضه، وتفرض الإحالة على الطرف الذي صدر القرار التعقيب ضده إعادة نشر

(1)- كمال العياري، المرجع السابق، ص434.

(2)- الفصول 73، 74، 75 من قانون المحكمة الإدارية .

الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس

القضية أمام محكمة الإحالة وتتولى محكمة الإحالة النظر في جميع جوانب النزاع القانونية والواقعية وهذا ما قضت به المحكمة الإدارية في قرارها بتاريخ 19 نوفمبر 2007 بقولها: «يترتب عن قرار النقض استعادة محكمة الإحالة لكامل سلطاتها من جديد في النزاع برمته ويمكنها بالتالي بطلب من أحرص الأطراف التعرض إلى المسائل القانونية الأخرى المطروحة في القضية»⁽¹⁾.

(1) - المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي، بتاريخ 19 نوفمبر 2007، فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2007، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2009، ص 465.

- وقرار المحكمة الإدارية، التعقيب، عدد 36890، بتاريخ 20 جوان 2008: "يترتب عن قرار النقض استعادة محكمة الإحالة لسلطاتها للنظر من جديد في النزاع برمته بما يستوجب منها التعرض إلى المسألة التي تم على أساسها النقض، كالنظر في المسائل القانونية الأخرى المثارة أمامها والتي لم يتم الحسم فيها من قبل قاضي التعقيب".

- فقه قضاء المحكمة الإدارية، لسنة 2008، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2010، ص 515.

خلاصة الباب الثاني:

يجمع الفقه والقضاء في كل من الجزائر والمغرب وتونس على الاعتراف بالطبيعة الإدارية لمنازعات الضرائب المباشرة، وعلى أنها من قبيل منازعات القضاء الكامل التي يتمتع فيها القاضي بسلطات واسعة.

فقد منح المشرع في كل من الجزائر والمغرب للمحاكم الإدارية صلاحية الفصل في هذه المنازعات بأحكام ابتدائية، في حين تختص بها المحاكم الابتدائية العدلية في تونس، كما ألزم المشرع في كل من الجزائر والمغرب المكلف بالضريبة بضرورة تمثيله بمحام، أما المشرع التونسي فجعله أمرا خاضعا للمعيار المالي رغم أهمية النزاع.

كما تخضع منازعات الضرائب المباشرة لقضاء الاستعجال الإداري في كل من الجزائر والمغرب والتي تكون أغلبها من ضمن منازعات التحصيل، ومن أهم الشروط الواجبة التحقق في مثل هذه المنازعات شرط تقديم الضمانات الذي قد يمس بطابع الاستعجال للنزاع، في حين عمل المشرع التونسي على إخضاع منازعات التحصيل إلى القضاء العادي في جميع أطواره.

وتبقى لدعوى الضرائب المباشرة خصوصيتها من ناحية الإجرائية حتى وإن خضعت إلى القواعد العامة للتقاضي أحيانا، فالقاضي يمارس صلاحيات التحقيق بصفة تفتيشية، كما أن عبء الإثبات فيها يوزع بين طرفي النزاع فلا تحكمه قاعدة البيئة على من ادعى، كما تستثنى من الإثبات بعض الوسائل كالبيئة واليمين.

وأجمع كل المشرعين في الجزائر والمغرب وتونس على تطبيق مبدأ التقاضي على درجتين في منازعات الضرائب المباشرة، ولكن مع اختلاف طريقة تطبيقها في هذه الدول، فبالنسبة للمشرع الجزائري منح اختصاص الفصل في الاستئناف لمجلس الدولة مضيعة بذلك على المتقاضي حق الطعن بالنقض، أما المشرع المغربي فقد أكمل جميع الأدوار بإحداثه لمحاكم استئناف إدارية إلى جانب الطعن بالنقض أما الغرفة

الباب الثاني: دور القضاء في فض منازعات الضرائب المباشرة

الإدارية بالمجلس الأعلى، وهو ما أخذ به المشرع التونسي غير أن الاستئناف يتم أمام محاكم الاستئناف العادية، على أن يتم التعقيب أمام المحكمة الإدارية، وبذلك يطبق المشرع التونسي نظام الازدواجية في نفس النزاع.

الخطاتمة

الخاتمة:

من خلال البحث في موضوع منازعات الضرائب المباشرة كدراسة مقارنة في كل من الجزائر والمغرب وتونس تتبين النية الصادقة لكل مشرع فيها لخلق مناخ جديد من الثقة المتبادلة في العلاقة بين إدارة الضرائب بصفتها دائنا والمكلف بالضريبة المدين، من خلال رصدتهم لمختلف الوسائل والأساليب لحل ما يثار بينهما من تنازع بقصد التخفيف من وطئته، فاختلقت نظرة كل مشرع في هذه الدول للأسلوب الأمثل لتحقيق هذه الغاية.

فقد اتفق كل من المشرع الجزائري والمغربي على وضع مرحلتين لتسوية ما يثار من منازعات ضريبية وهما المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية، وأجمعا على ضرورة التزام المكلف بالضريبة بتقديم تظلم مسبق كإجراء إجباري، ومع ذلك فقد اختلفا في الدور الذي تمارسه لجان الطعن الضريبي، فإن كان المشرع الجزائري اعتبرها من قبيل الإجراءات الاختيارية بالنسبة للمكلف بالضريبة قبل اللجوء إلى القضاء، في حين جعل منها المشرع المغربي إجراء يسبق التظلم وإن صح القول فإنها تعد من بين المراحل المعتمدة في تقدير الضريبة، لذلك تميزت هذه اللجان باختلاف كبير بين التشريعين مع بقاء تمتعها بالطبيعة الإدارية.

أما المشرع التونسي فقد أثار التخلي كلية عن إجراء التظلم المسبق إيمانا منه بأنه وضع في غير صالح المكلف بالضريبة، وأنه من الإجراءات التي تزيد من تعسف الإدارة الجبائية، كما ألغى العمل بنظام اللجان والتي كانت تمارس دورا قضائيا بتركيبه يطغى عليها الجانب الإداري وبذلك يتخلى عن المرحلة الإدارية مخالفا لنظيره.

أما فيما يتعلق بالمرحلة الثانية والتي اتحدت المواقف في تجسيدها وعدم التخلي عنها لأنها من الحقوق الدستورية الثابتة، فقد أجمع كل المشرعين والقضاة في الدول محل الدراسة على الطبيعة الإدارية للمنازعة في الأساس الضريبي طبقا للمعيار العضوي وأنها تدخل في اختصاص القضاء الكامل، في حين اختلفت مواقفهم

الخاتمة

بالنسبة لمنازعات التحصيل التي يصنفها المشرع الجزائري كمنازعة إدارية، في حين اعتبر المشرع المغربي البعض منها من قبيل المنازعات العادية، ووافق المشرع التونسي الذي لا يستثنى منها إلا منازعات الاسترجاع .

وكما تبين من خلال هذه الدراسة أن هذه الأساليب المعتمدة في تسوية منازعات الضرائب المباشرة على اختلافها بين المشرعين تتبع العديد من الإجراءات المعقدة والتي من خلالها تم رصد النتائج التالية:
أولاً: الإيجابيات:

1- بالنسبة للتظلم الإداري المسبق أمام إدارة الضرائب:

- يحتل التظلم الإداري مكانة بارزة في التشريع الجزائري والمغربي بالنظر إلى أهميته وفائدته في منازعات الضرائب المباشرة.
- عمل المشرع الجزائري على ترسيخ نظام اللامركزية الإدارية بما يساهم في تقريب الإدارة من المواطن وتجنیه عناء السفر ومصاريفه.
- حسن فعل المشرع الجزائري بإسقاطه للشروط المتعلقة بدمغ الورق الذي يرد فيه التظلم وأيضا إعفاؤه من الخضوع لحقوق التسجيل والطابع في جميع الوثائق المستعملة في منازعات الضرائب المباشرة.
- وضع المشرع الجزائري حدا للسلطة التقديرية بشأن دراسة التظلم وإحالاته مباشرة على المحكمة الإدارية بما كان لها من تأثير سلبي على حقوق المكلف بالضريبة.

2- بالنسبة للطعن أمام لجان الطعن الضريبي:

- ألغى المشرع التونسي العمل بنظام اللجان الضريبية والمتمثلة في كل من لجنة المراضاة والتي تستأنف قراراتها أمام لجنة التوظيف الإجباري نظرا لعدم وضوح دورها، بالإضافة إلى خضوعها للسيطرة إدارة الضرائب.

الخاتمة

- يهدف كل من المشرع الجزائري والمغربي من وراء المحافظة على لجان الطعن الضريبي على إحداث توازن القوى في المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.
- أولى المشرع الجزائري عناية بالغة بتشكيلة اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والتي تبدو أكثر توازنا إذا ما قورنت بلجنة الدائرة واللجنة المركزية اللتان طغى عليهما الطابع الإداري، في حين عمل المشرع المغربي على المحافظة على نفس الوتيرة في تشكيل اللجنة المحلية واللجنة الوطنية.
- سيطرت على تركيبة اللجان الولائية والجهوية للطعن من أجل العفو العنصر الإداري من خلال الانفراد بإشراك موظفي إدارة الضرائب بما يتلاءم والاختصاص الموكل لهذه اللجان.

3- بالنسبة للمرحلة القضائية:

- اعتبر المشرع الجزائري الاختصاص المحلي من النظام العام وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية نظرا للانتشار الواسع الذي عرفته المحاكم الإدارية عبر التراب الوطني.
- بالنسبة لمدى صحة تمثيل الشخصيات المحددة في المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية أمام القضاء فقد نص المشرع في المادة 228 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على القاعدة العامة في التمثيل مع إمكانية العمل بنصوص خاصة، بما يعني قبول تمثيل الشخصيات المذكورة في المادة 81 سالفة الذكر للدولة نيابة عن وزير المالية، وفي مقابل ذلك على الرغم من تأكيد المشرع المغربي على تبني نظاما مركزيا إلا أنه يسجل هو الآخر لصالحه دقته في تحديد الأشخاص الممثلين لإدارة الضرائب أمام القضاء.
- يعمل كل من المشرع الجزائري والمغربي والتونسي على تحميل إدارة الضرائب تبعث عدم تقديمها للقرار الإداري محل الطعن أو الملف الجبائي إذا ما طلب منها القاضي ذلك، بما يضمن التوازن بين طرفي الدعوى في منازعات الضرائب المباشرة ويضع حدا لتعسف الإدارة في امتناعها عن تبليغ القرار كاملا للمتقاضين.

الخاتمة

- استقر القضاء الإداري في المغرب على وضع بعض الاجتهادات في مصلحة المكلف بالضريبة فيما يتعلق بأجال رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية دون الإخلال بضرورة احترام هذه الأجال.
- تعامل القضاء الإداري بالمغرب مع شرط تقديم الضمانات في منازعات التحصيل بشكل أكثر مرونة مما هو عليه الحال بالنسبة للقاضي الجبائي في الجزائر وتونس، فهو يستبعد تطبيق شرط الضمانات إذا كان الشخص ينازع في إحدى الأسباب التي تكسبه صفة المكلف بالضريبة.
- خص المشرع الجزائري منازعات الضرائب المباشرة بإجراءات تحقيق خاصة إلى جانب الإجراءات العامة، بما يعني تأكيده وحرصه على خصوصية هذا النوع من المنازعات حتى وإن اعتبرت من المنازعات الإدارية، خلافا لكل من المشرع المغربي والتونسي الذي يطبق الإجراءات العامة في التحقيق والتي تنظمها قواعد عامة.
- تعد الخبرة من إجراءات التحقيق الهامة لذلك فقد نظمها كل من المشرع الجزائري والتونسي بقواعد خاصة، بل والأكثر من ذلك فقد جعلها المشرع التونسي إجراءا وجوبيا في بعض منازعات الأساس بالنظر إلى القيمة التجارية لبعض المعاملات التي تكون محلا لتوظيف الأداء، أما المشرع المغربي فلم يكلف نفسه أي عناء واكتفى بالإحالة إلى القواعد العامة.
- اتفق المشرع الجزائري مع نظيره في المغرب وتونس على منح أهمية بالغة للمحاضر الضريبية في عملية الإثبات بالنظر إلى قوتها والدور الذي تؤديه البيانات الواردة فيها، فهي من أهم المحررات الرسمية الصادرة عن إدارة الضرائب.
- صرح كل من المشرع التونسي والمغربي بعدم اعتماد اليمين والشهادة كوسيلتين للإثبات في المنازعة الضريبية لعدم ملاءمتها لطبيعة هذا النوع من المنازعات، في حين سكت المشرع الجزائري عن إبداء موقفه في مثل هذه الحالة تاركا المجال للاجتهاد القضائي.

الخاتمة

- أجاز المشرع الجزائري تطبيق الغرامة التهديدية ضد الإدارة بصفة عامة إذا لم تبادر إلى تنفيذ الأحكام القضائية، ليزول بذلك الغموض الذي ساد سابقا والذي نتج عنه عدم استقرار الأحكام القضائية في هذا الشأن.

ثانيا: السلبيات:

1- بالنسبة للتظلم الإداري أمام إدارة الضرائب:

- خلافا للمشرع المغربي وضع المشرع الجزائري مواعيد متنوعة لتقديم التظلم عامة وخاصة، بما يترتب عليها صعوبة في الإلمام بها من قبل المكلف بالضريبة لأنها في كثير من الأحيان ما تعرض حقوقه للسقوط.

- عدم تقيد إدارة الضرائب بالالتزام بآجال الرد على التظلم في كل من التشريعين الجزائري والمغربي، وهو ما يفتح لها المجال لكي تصدر قرارات خارج الآجال المحددة، كما يضيع على المكلف بالضريبة حقه في ممارسة الطعن القضائي خاصة إذا لم ترد الإدارة مطلقا.

- لم يلزم المشرع المغربي إدارة الضرائب بشكل صريح وواضح بتسبب قراراتها بالرفض خلافا للمشرع الجزائري.

- في إطار منازعات التحصيل يلزم المكلف بالضريبة بتقديم ضمانات كافية لصالح الخزينة العامة أمام القابض الذي له سلطة تقديرية واسعة في تحديد مدى كفايتها والتي سكت كل من المشرع الجزائري والتونسي على تحديدها لما قد يؤثر سلبا على حقوق المكلف بالضريبة.

- يبقى تطبيق شرطي تقديم الضمانات التظلم المسبق في التشريعين الجزائري والمغربي محل نظر في منازعات التحصيل التي يتميز أغلبها بطابعها الاستعجالي.

الخاتمة

- على الرغم من أن المشرع المغربي خص عملية التحصيل والمنازعة فيها بمنظومة قانونية خاصة بها، إلا أنه أغفل الإشارة إلى منازعات استرداد المبالغ المدفوعة دون وجه حق على أساس إخضاعها للقواعد العامة في قانون الالتزامات والعقود والذي يبقى نصا عاما قد لا يصلح للتطبيق على منازعة تعرفها بخصوصيتها.

- لم يحسن المشرع الجزائري تنظيم مسألة التبليغ بالنسبة للقرارات الصادرة عن إدارة الضرائب بشأن التظلم.

- لم يحدد كل من المشرع الجزائري والمغربي الأجل الممنوح للإدارة للرد على التظلم في منازعات التحصيل بما يدعوا للتساؤل فيما إذا كانت ستخضع لنفس الأجل في منازعات الأساس وفي هذا بالغ الاضرار بمصالح وحقوق المكلف بالضريبة.

2- بالنسبة للجان الطعن الضريبي:

- فيما يخص تكوين لجنة الدائرة والتي افتقدت لصفة الحياد من خلال إشراك عضو إدارة الضرائب الذي سبق له الإطلاع على ملف المكلف بالضريبة.

- عدم وجود معيار دقيق في اختيار العضوين الممثلين للمكلف بالضريبة ومن يستخلفهما في لجنة الدائرة.

- لم يحدد كل من المشرع الجزائري والمغربي الجهة القضائية التي يتم من خلالها تعيين قضاة لجان الطعن الضريبي على الرغم من تبني نظام الازدواجية القضائية في كلا البلدين.

- يؤخذ على المشرع الجزائري أنه جمع لمدير الضرائب بالولاية بين عضويتين في لجنتي الطعن من أجل العفو على المستوى الولائي والجهوي، وفي نفس الوقت منح له سلطة إصدار قراره بعد أخذ رأي اللجنة أمر غير مقبول.

الخاتمة

- يبدو أن موقف المشرع الجزائري جاء غير واضح فيها يتعلق بحق ممارسة الطعن أمام لجان الطعن في الضرائب المباشرة في حالة سكوت الإدارة عن الرد على تظلم المكلف بالضريبة.
- منح المشرع الجزائري للجان الطعن في الضرائب المباشرة سلطة تقديرية واسعة في نظر الطعون المرفوعة أمامها للرد عليها أو عدم الرد بما يؤدي إلى إطالة أمد النزاع في مرحلته الإدارية دون أن تبين موقفها للمكلف بالضريبة.
- وغير بعيد عن هذا الاتجاه منح المشرع المغربي أجلا طويلا جدا للجان الطعن الضريبي للفصل فيما رفع أمامها من طعون وهو سنتين (24 شهرا) فهذه المدة تؤثر سلبا على حقوق الطرفين بإطالة أمد النزاع كما تفتح المجال للخاضعين للضريبة سيء النية للتهرب من أداء مستحقاتهم الضريبة.
- اقتصر دور لجان الطعن الضريبي في المغرب على الفصل في المسائل الواقعية دون القانونية التي تعد من اختصاص القضاء وهو اختصاص مبتور، ناهيك عن الإشكالية التي يثيرها هذا التوجه والمتمثلة في عدم وجود معيار للفصل بين المسألتين.
- منع المشرع المغربي المكلف بالضريبة من الطعن في قرارات الإدارة الصادرة على إثر صدور المقررات النهائية للجان الطعن الضريبي إذا لم يبادر إلى الطعن فيها مسبقا، وفي ذلك تقليص للضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة في اللجوء للقضاء الإداري.
- انفردت الإدارة المركزية في المغرب بالفصل في الطلبات الاستعطفية دون إشراك من اللجان بما يؤدي إلى بطئ الفصل فيها، كما أنها غير ملزمة بتعليل قراراتها وهذا الأمر في غير صالح المكلف بالضريبة حتى وإن كان يدخل في كامل السلطة التقديرية للإدارة.

الخاتمة

3- بالنسبة للمرحلة القضائية:

أ- من حيث الاختصاص القضائي:

- أخضع المشرع التونسي منازعات الضرائب المباشرة للقضاء العادي خلافا للمشرعين الجزائري والمغربي، رغم إقراره بالطبيعة الإدارية لهذا النوع من المنازعات.

- يختزل المشرع التونسي مراحل التقاضي في منازعات التحصيل بمنحه صلاحية الفصل فيها لمحاكمة الاستئناف مباشرة بحكم ابتدائي ونهائي.

- تبقى تغطية المحاكم الإدارية في المغرب غير كافية بالمقارنة مع اتساع إقليم المملكة وكثرة المنازعات الإدارية والضريبية على وجه الخصوص بالمقارنة مع الانتشار الذي تعرفه المحاكم الإدارية في الجزائر والتي تحل شيئاً فشيء في مكان الغرف الإدارية بالمجالس القضائية.

ب- من حيث شروط التقاضي:

- خلق تطبيق نص المادة 81 فترة 04 من قانون الإجراءات الجبائية إشكالية عملية وعلمية إذ كيف يمكن قبول الطعن القضائي من طرف مدير الضرائب بالولاية في رأي اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة، خاصة في ظل عدم وجود اجتهاد قضائي من طرف مجلس الدولة.

- ثبت من خلال البحث أن لجان الطعن في الضرائب المباشرة تفتقد لصفة وأهلية التقاضي فبالرجوع إلى قواعد القانون المدني أو قانون الإجراءات الجبائية لا يكسبان هذه اللجان الشخصية المعنوية ، كما أن الطعن في الرأي هو الآخر غير ممكن لأن الطعن القضائي يكون ضد القرارات وهو الحال المعمول به في التشريع المغربي.

الخاتمة

- ربط المشرع التونسي شرط إنابة المحامي بالنسبة للمكلف بالضريبة بمعيار مالي في منازعات التوظيف الإجباري فقط كما أنه لم يرتب جزاء لمخالفته في الطورين الابتدائي والاستئنافي، خلافا للمشرعين الجزائري والمغربي الذين يقران بالزامية إنابة المحامي في جميع الأطوار أمام القضاء.
- حدد المشرع الجزائري ميعاد رفع الدعوى بالنسبة لإدارة الضرائب باليوم الموالي لتاريخ إصدار رأي اللجنة أي أنه لا ينتظر تبليغه لإدارة الضرائب.
- يعد شرط تقديم الضمانات من الشروط الثقيلة على المكلف بالضريبة إذا كان النزاع معروضا أمام قاضي الاستعجال طالما أنه لا يمس بأصل الحق ولن يفصل في الموضوع.
- يعمل القضاء الإداري في المغرب على إضافة شرط آخر لقبول دعوى الاستعجال في المادة الجبائية وهو الجدية في المنازعة والذي لا وجود له في نص القانون، كما أنه قد يتعارض مع شرط عدم المساس بأصل الحق.
- لم يبين المشرع المغربي الاختصاص القضائي فيما يتعلق بمنازعات الإكراه البدني المطبق في تحصيل الضرائب المباشرة فيما إذا كان يرجع إلى المحكمة الإدارية أم العادية فقد وردت النصوص متناقضة.

ج- من حيث اجراءات سير الدعوى:

- غموض المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية التي تشترط حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة فهل حضورهما يتعلق بالمنازعات التي تدخل في اختصاص لجنة الدائرة فقط أم أنها أشمل من ذلك؟ وما الفائدة من حضور هؤلاء؟
- على أي أساس منح المشرع الجزائري لعون إدارة الضرائب تحرير محضر حول عملية الخبرة وهو طرف غير محايد يتبع إدارة الضرائب.

الخاتمة

- يؤخذ على المشرع التونسي استعانته بأعوان إدارة الضرائب للقيام بعملية الاختبار لإعادة الاحتساب لأنه يتعارض مع القواعد الإجرائية ومبدأ المساواة بين الخصوم.
- أن أغلبية القضاة في كل من الجزائر والمغرب وتونس يميلون إلى اللجوء للخبرة دون بذل أي جهد في التحقيق، وأن أغلبية الخبراء المعينون هم خبراء محاسبون خاصة في الجزائر وهم لا يملكون دراية كافية بالميدان الجبائي .
- كرس المشرع الجزائري ونظيره في كل من المغرب وتونس عدم توازن بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب لصالح هذه الأخيرة، فيما يتعلق بمسألة الإثبات فقد أقر بعدم مساواة واضحة في هذا الخصوص وهو ما يؤكد صعوبة مهمة المكلف بالضريبة في عملية الإثبات.
- غموض القواعد المنظمة للإثبات بالمحور الإلكتروني في التشريع الجزائري إذ اكتفى المشرع بتنظيمه في مادة واحدة ضمن القانون المدني خلافا لكل من المشرع المغربي والتونسي اللذان خصاه بنظام قانوني أكثر إحكاما.
- استبعد كل من المشرعين الجزائري والمغربي إجراء الصلح في منازعات الضرائب المباشرة خلافا للمشرع التونسي الذي جعل منه إجراء إلزاميا لا بد منه، ومع ذلك نظمه بشكل مقتضب ولم يحدد ملامحه التي تتلاءم مع الطبيعة الخاصة للنزاع.
- د- من حيث الأحكام وطرق الطعن فيها:**
- عدم وضوح موقف المشرع المغربي بشأن الغرامة التهديدية ناهيك عن تذبذب وعدم استقرار الأحكام القضائية الصادرة عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى أو محاكم الاستئناف الإدارية التي لم تبدي هي الأخرى اجتهادا ثابتا يمكن الاعتماد عليه.

الخاتمة

- انفرد المشرع التونسي بمنحه إدارة الضرائب صلاحية إصدار قرار التوظيف الإجباري للأداء قصد رفع نتائج المراجعة الجبائية حتى بعد صدور حكم من المحكمة، ففي هذا إنقاص لدور القضاء ومساسا بمصداقية الأحكام القضائية لأن المنازعة لم يفصل فيها بعد بحكم نهائي، كما أنه يتقل كاهل المكلف بالضريبة بمصاريف جديدة بالإضافة إلى إطالة أمد النزاع.
- يعمل المشرع المغربي بالأثر الموقف للاستئناف في منازعات الضرائب المباشرة ما لم يكن الحكم مشمولاً بالنقض المعجل وهي قاعدة تطبق على المنازعات العادية كأصل عام، خلافاً للمشرعين الجزائري والتونسي.
- يعاب على المشرع المغربي إفراطه في تطبيق القواعد العامة الواردة في قانون المسطرة المدنية فيما يتعلق بالمنازعات الضريبية بكثرة الإحالة لهذا القانون على الرغم من وجود قانون للمحاكم الإدارية والمدونة العامة للضرائب وأخرى للتحصيل.
- يقتصر الطعن في الأحكام الصادرة في دعاوى الضرائب المباشرة على الاستئناف أمام مجلس الدولة دون النقض نظراً لغياب هيئة قضائية تختص بهذا الدور، فالقضاء الإداري في الجزائر لا يزال يعاني من هذا النقص الذي سيؤثر لا محالة على سير الدعاوى الإدارية ودور مجلس الدولة، خلافاً لما هو سائد في المغرب وتونس.
- على الرغم من أن المشرع التونسي منح للمكلف بالضريبة حق الطعن بالنقض ولكنه مع ذلك خالف التدرج الهرمي الذي بدأ به درجتي التقاضي والتي تتم أمام القضاء العادي لتختص المحكمة الإدارية منذ 1972 بمرحلة التعقيب في هذه المنازعات، بما يرسخ فكرة تشتت النزاع الجبائي في تونس بين نوعين من الأجهزة القضائية (العادي + الإداري).

الخاتمة

- طول وبطء إجراءات الفصل في منازعات الضرائب المباشرة في كل من الجزائر والمغرب وتونس بما يؤثر سلبا على حقوق الطرفين في الدعوى.

- كما تجدر الإشارة إلى حالة عدم الاستقرار فيما يخص الاجتهادات القضائية في كل من الجزائر والمغرب وتونس، حتى أن الباحث يعجز أحيانا على إيجاد موقف اجتهادي يستقر عليه العمل القضائي في العديد من المواقف والحالات التي تحتاج إلى موقف قضائي موحد لإزالة الغموض أو الفراغ القانوني.

ثالثا: التوصيات:

1- بالنسبة للتعلم أمام إدارة الضرائب:

- تبسيط إجراءات رفع التعلم من طرف المكلف بالضريبة وذلك بإنشاء مكاتب خاصة على مستوى إدارة الضرائب تتولى استقبال المكلفين وتسجيل تظلماتهم في أسرع وقت ممكن عن طريق ملء استمارات معدة لهذا الغرض.

- ضرورة التخفيف من تطبيق نظام عدم التركيز الإداري المتشدد في المغرب وذلك بالنص صراحة على تقسيم العمل الإداري على المستوى المركزي والمحلي بما يسمح بإتمامه بشكل أكثر مرونة وفي أقل وقت ممكن.

- إلزام إدارة الضرائب بالآجال القانونية حتى لا تضيق على المكلفين بالضريبة حقوقهم، بالإضافة إلى التأكيد على التزامها بتسبيب قراراتها.

- إعادة النظر في تحديد الضمانات المشترط وضعها لصالح الخزينة العامة والتعلم المسبق بما يتلاءم والطابع الاستعجال لمنازعات التحصيل.

الخاتمة

2- فيما يخص لجان الطعن الضريبي:

- طالما اتضح توجه المشرعين الجزائري والمغربي في تبني نظام الازدواجية القضائية فإنه من الأولى أن يتم تعيين القضاة الأعضاء في لجان الطعن الضريبي من بين القضاة المنتمين لأجهزة القضاء الإداري، بالإضافة إلى ضبط المعايير المعتمدة في اختيار ممثلي المكلف الضريبة بما يتناسب مع المهمة الملقاة على عاتقهم.
- ضبط المشرع الجزائري لاختصاص لجان الطعن في الضرائب المباشرة فيما يخص قرارات الرفض الضمنية الصادرة عن إدارة الضرائب حتى لا تبقى غامضة.
- إعادة تحديد الأجل الممنوح للجان الطعن الضريبي في المغرب للفصل في الطعون المرفوعة أمامها بما لا يرهق عاتق المكلف بالضريبة ويطيل أمد النزاع بما لا يزيد عن ستة (06) أشهر.
- إلغاء قاعدة المساواة التي أقرها المشرع المغربي بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب فيما يتعلق بممارسة الطعن في مقررات لجان الطعن الضريبي النهائية لاختلاف الأثر المترتب على هذا المنع بالنسبة للطرفين.
- العمل على إشراك لجان في دراسة الطلبات الاستعطفية في المغرب كما هو سائد في الجزائر بالنظر إلى فائدتها.
- إعادة النظر في الاختصاص الممنوح للجان الطعن الضريبي في التشريع المغربي وذلك بمنحها كامل الصلاحيات في الفصل في الطعون المرفوعة أمامها سواء من الناحية الواقعية أو القانونية بما يجعل دورها أكثر فعالية وبقصد التقليل من العبء الملقى على عاتق القضاء.

3- بالنسبة للاختصاص القضائي:

- وجب على المشرعين المغربي والتونسي إعادة النظر في الاختصاص القضائي في منازعات التحصيل، كما يقع على المشرع المغربي توسيع انتشار المحاكم الإدارية ومحاكم الاستئناف الإدارية بما يخفف العبء على الأجهزة الحالية، ويخفف على المكلف بالضريبة عناء السفر ومصاريفه.

أما المشرع التونسي والذي غرق في بحر من التثنت فإنه منذ 1972 أصبح مطالب بإعادة تنظيم أجهزته القضائية وفقا لنظام الازدواجية ويحدد من خلالها اختصاص القضاء الإداري بالفصل في منازعات الضرائب المباشرة، وهذا ما أخذ به المؤسس الدستوري في دستور فيفري 2014 من خلال تأكيده على تبني نظام الازدواجية القضائية والنص على تنصيب كل هياكل القضاء الإداري من محاكم إدارية ومحاكم استئناف ومحكمة إدارية عليا تختص بالتعقيب.

4- من حيث إجراءات السير في الدعوى:

- وجب على المشرع الجزائري تغيير عضوية مدير الضرائب بالولاية بعضو آخر في المديرية الولائية للضرائب، بالإضافة إلى إعادة النظر في الطعن ضد آراء اللجان بمنحها الشخصية المعنوية وتمكينها من إصدار قرارات وليس آراء لأنها لا تصلح للطعن .

- يقع على المشرع التونسي إعادة تنظيم مسألة إنابة المحامي والأخذ بعين الاعتبار الثقافة المحدودة للمكلف بالضريبة في ميدان التقاضي، وكذا طبيعة المنازعة في الضرائب المباشرة باعتبارها مادة فنية ومعقدة.

- التخلي عن تدخل أعوان إدارة الضرائب في عملية التحقيق وإجراء الخبرة في التشريعين الجزائري والتونسي بما يضمن إتمام العمليتين بشكل أكثر حيادية.

الخاتمة

- استبعاد تطبيق إجراء الصلح في التشريع التونسي نظرا لثبوت عدم فعالية هذا الإجراء في المنازعات الإدارية عامة والضريبية خاصة.

- توعية المكلف بالضريبة بأهمية محافظته على وسائل الإثبات المعتمدة على الكتابة خاصة بالنظر إلى قوتها الثبوتية في منازعات الضرائب المباشرة، بالإضافة إلى ذلك يقع على المشرع الجزائري إعادة تنظيم القواعد القانونية الخاصة بالمحرمات الالكترونية التي طغت على المعاملات في هذا العصر.

5- من حيث الأحكام القضائية والطعن فيها:

- وجب على المشرع المغربي حسم أمره فيما تعلق بتطبيق الغرامة التهديدية على الإدارة في حال امتناعها عن تنفيذ الأحكام القضائية للخروج من الفراغ القانوني .

- تمكين إدارة الضرائب من تقديم كل ما يظهر من مستندات من شأنها رفع قيمة الضريبة في التشريع التونسي وذلك أمام محكمة الدرجة الثانية.

- على المشرع الجزائري إكمال بقية أجهزة القضاء الإداري بتأسيسه لمحكمة استئناف إدارية في العديد من الأقاليم ليختص مجلس الدولة بممارسة صلاحية النقض في الأحكام الصادرة عنها وبذلك تكتمل كل أطوار التقاضي في القضاء الإداري أسوة بالقضاء العادي.

- التقليل من كثرة الإحالات إلى القواعد العامة للتقاضي كما هو حال المشرع المغربي والمشرع التونسي بما يحافظ على خصوصية منازعات الضرائب المباشرة.

- إعادة تنظيم إجراءات التقاضي في المادة الجبائية بما يضمن سرعة الفصل في هذا النوع المنازعات

- ضرورة العمل على توحيد الاجتهادات القضائية الصادرة عن الهيئات القضائية العليا في كل من

الجزائر والمغرب وتونس بما يضمن استقرار الأحكام، ويرفع من قدرة القاضي الإداري في وضع مبادئ وقواعد تحكم المنازعات الإدارية بوجه عام والضريبة بوجه خاص.

الخاتمة

- العمل على تفادي إصدار نصوص قانونية متناقضة بالإضافة إلى التأكيد على أن يكون المشرع أكثر تفتنا في استعماله للمصطلحات القانونية وفق لمعانيها الصحيحة.

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن الإصلاحات المستمرة التي يعمل كل من المشرع الجزائري والمغربي والتونسي على إحداثها كل على مستواه والتي تمس المنازعات الضريبية بوجه عام والضرائب المباشرة على الخصوص، تدخل دائما في إطار تحقيق نوع من المساواة بين المصالح المتعارضة وفي خلق مناخ من الثقة بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، فتكون دافعا لكل الأطراف إلى احترام الواجب الضريبي والحد من التحايل وتحقيق مصالحة فعلية بين المواطن والضريبة، ومحاولة جمع شتات قوانين الضرائب المتعددة في تقنين واحد شامل جامع لكافة النصوص المتعلقة بالضرائب جميعا وفق لأسس علمية وتقنية بما يكفل رعاية مصالح المكلفين بالضريبة ولا يهدر المصلحة العامة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع

❖ باللغة العربية:

أولاً: المؤلفات:

1- المؤلفات العامة:

1. أبو الفضل جمال الدين محمد ابن مكرم (ابن منظور)، لسان العرب، الجزء 14، دار صادر، بيروت 2003.
2. أبو الفضل جمال الدين محمد ابن مكرم (ابن منظور)، لسان العرب، الجزء 09، دار صادر، بيروت، 2003.
3. أبو الفضل جمال الدين محمد ابن مكرم (بن منظور)، لسان العرب، المحيط، المجلد الثاني، دار لسان العرب، بيروت.
4. أبو صالح بن عبد الله، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، المطبعة العربية، الجزائر، 2005.
5. أحد بوعشيق، الدليل العملي للاجتهاد القضائي في المادة الإدارية، الجزء الثالث، الطبعة الأولى، سلسلة دلائل التسيير، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 16، 2004.
6. أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الثاني، الطبعة العاشرة، دار هومة، الجزائر.
7. أحمد أبو الوفا، إجراءات التنفيذ، الطبعة الثانية، دون دار النشر، الإسكندرية.
8. أحمد الصايغ، إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية بالمغرب - دراسة تطبيقية-، الطبعة الأولى، سلسلة مواضيع الساعة، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، العدد 62، 2009.
9. أحمد الصايغ، الغرامة التهديدية كوسيلة لتنفيذ الأحكام القضائية الإدارية، سلسلة المؤلفات والأعمال الجامعية، الطبعة الأولى، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، 2004.
10. أحمد الورفلي، دراسات في القانون الجبائي، الجزء الثاني، مجمع الأطرش، تونس، 2007.
11. أحمد الورفلي، دراسات في القانون الجبائي، نشر collection l'expert، 2003.
12. أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي، الضرائب على الدخل، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1987.

قائمة المراجع

13. أحمد محيو، ترجمة فائز أنجق ومحمد بيوض خالد، المنازعات الإدارية، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
14. أحمد مسلم، أصول المرافعات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1979.
15. أمينة جبران النجاري، دعوى القضاء الشامل، المنشورات الجامعية المغاربية، الدار البيضاء، 1994.
16. أنور أحمد رسلان، الوسيط في القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999.
17. إيهاب فوزي السقا، جريمة التزوير في المحررات الإلكترونية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008.
18. باهر محمد عتلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة مصر، القاهرة.
19. بشير بلعيد، القضاء الاستعجالي، دون دار نشر، بسكرة، 1993.
20. بعلي محمد الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009.
21. بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2005.
22. بن صاولة شفيقة، الصلح في المادة الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2007.
23. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
24. بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
25. جورج شفيق ساري، القضاء الإداري، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003.
26. الحبيب الشطي، دراسات في القانون العقاري، محور العقود و الجباية العقارية، طبعة أولى، دار الميزان للنشر، سوسة.
27. حسن الرميلي، الإكراه البدني على ضوء التشريع المغربي والمقارن، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1997.
28. حسن علال، موجز القانون القضائي الجزائري، الجزء الثاني، المؤسسة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر.
29. حسين السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، القاهرة، 1981.
30. حسين بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء الاستعجال الإداري، دراسة قانونية، فقهية وقضائية مقارنة، دار هومة، الجزائر، 2007.

قائمة المراجع

31. حسين بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2002.
32. حمدي باشا عمر، مبادئ الاجتهاد القضائي في مادة الإجراءات المدنية، دار هومة، الجزائر، 2004.
33. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومه، الجزائر، 2005.
34. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991.
35. راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1995.
36. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
37. رمضان أبو السعود، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، النظرية العامة للإثبات، طبعة 1993.
38. رمضان صديق محمد، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، دون دار نشر، 1997.
39. سامي جمال الدين، الدعاوى الإدارية والإجراءات أمام القضاء الإداري، الكتاب الأول، دعاوى الإلغاء، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1991.
40. سعيد نكاوي، القانون الإداري والقضاء الإداري، دار نشر المعرفة، الرباط، 2009.
41. سفيان أدريوش، رشيدة الصابري، تصحيح الأساس الضريبي، الطبعة الأولى، دار القلم، الرباط، 2002.
42. سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، 1986.
43. سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربي، القاهرة.
44. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2009.
45. سيف النصر سليمان، القاضي والمتقاضي في القضاء المستعجل، المكتبة القانونية، 1989.
46. شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2005.
47. شمس الدين عبد الأمير، الضرائب وأسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1987.

قائمة المراجع

48. صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الجزء الثاني، شركة النشر والتوزيع، المغرب.
49. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، 1987.
50. الطيب الفصائلي، الوجيز في القانون القضائي الخاص، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، 1992.
51. عاصم أحمد عجيلة، د. محمد رفعت عبد الوهاب، د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، مبادئ التشريع الضريبي، نهضة مصر، القاهرة.
52. عاصم أحمد عجيلة، تقرير الخبير، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002.
53. عباس الدكالي، تمثيل الدولة أمام القضاء، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 01، 1995.
54. عبد الله ناصح علوان، أحكام الزكاة على ضوء المذاهب الأربعة، دار السلام.
55. د. علي محي الدين القرة الداغي، بحوث في فقه القضايا الزكاة المعاصرة، الطبعة الأولى، دار بشائر الإسلامية، بيروت، 2009 .
56. عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987.
57. عبد الحميد الحمداني، دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، دون دار للنشر.
58. عبد الحميد الشواربي، إشكالات التنفيذ، دون دار النشر، 1998.
59. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الإثبات بآثار الالتزام، المجلد الثاني، طبعة نادي القضاة، 1982.
60. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، نظرية الالتزام بوجه عام، الطبعة الثالثة، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان، 2005 .
61. عبد الرؤوف هاشم البسيوني، إجراءات رفع الدعوى الإدارية وتحضيرها، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
62. عبد الرؤوف هاشم البسيوني، أحكام التظلم الإداري في القانونين المصري والكويتي، دراسة فقهية وقضائية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
63. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.

قائمة المراجع

64. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، إلغاء القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة، المركز القومي للإصدارات القانونية، 2008.
65. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرافعات الإدارية في قضاء مجلس الدولة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
66. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، تنفيذ الأحكام الإدارية وإشكالاتها الوقتية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.
67. عبد الغني بسيوني عبد الله، التفويض في السلطة الإدارية، الدار الجامعية، 1986.
68. عبد الكريم الطالب، الشرح العلمي لقانون المسطرة المدنية، الطبعة الخامسة، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، 2008.
69. عبد اللطيف هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1998.
70. عبد الله الأحمدى، القاضي والإثبات في النزاع المدني، دار الميزان للنشر، سوسة.
71. عبد الله حداد، القانون الإداري على ضوء القانون المحدث للمحاكم الإدارية، منشورات عكاظ، 1994.
72. عبد الله هلالى، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية، الوسائل والضمانات، دون دار نشر، 2008.
73. عبد الواحد القرشي، القضاء الإداري ودولة الحق والقانون بالمغرب، الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، الدار البيضاء.
74. عز الدين بنستي، الشركات في التشريع المغربي والمقارن، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء.
75. عز الدين بنستي، دراسات في القانون التجاري المغربي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة، دار البيضاء، 1998.
76. عز الدين مرادسي، الغرامة التهديدية في القانون الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
77. علي الحديدي، الخبرة في المسائل المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
78. عمار بوضياف، القرار الإداري، دراسة تشريعية قضائية فقهية، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.

قائمة المراجع

79. عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر بين نظام الوحدة والازدواجية، دار ربحانة، الجزائر 2001.
80. عمار بوضياف، النظام القضائي الجزائري، دار ربحانة، الجزائر، 2004.
81. عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دراسة تشريعية وقضائية وفقهية، الطبعة الأولى، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2009.
82. د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، الإطار النظري للمنازعات الإدارية، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
83. د. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني، الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
84. د. عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية والنظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
85. عمار عوابدي، عملية الرقابة القضائية على أعمال الإدارة العامة في النظام الجزائري، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1983.
86. عمر محمد الشيوكي، القضاء الإداري، دراسة مقارنة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1996.
87. عياض بن عاشور، القضاء الإداري وفقه المرافعات الإدارية في تونس، الطبعة الثانية، مركز النشر الجامعي، تونس، 1998.
88. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2005.
89. غنام محمد غنام، الحماية الجنائية لأسرار الأفراد التي لدى الموظف العام، دون دار نشر، 1988.
90. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2011.
91. فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، منشورات أمين، الجزائر، 2009.
92. فؤاد أحمد عامر، ميعاد رفع دعوى الإلغاء في ضوء أحكام المحكمة الإدارية العليا ومحكمة القضاء الإداري، الطبعة الثانية، دون دار نشر.
93. قاضي إدريس، التنظيم القضائي والإجراءات المدنية والإدارية، الجزء الأول، 2009.

قائمة المراجع

94. كمال خليفة أبو زيد، أحمد حسين علي حسين، دراسة نظرية وتطبيقية في محاسبة الزكاة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
95. لحسين بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، الجزء الأول، دار هومه، الجزائر 2005.
96. لحسين بن شيخ آث ملويا، دروس في المنازعات الإدارية، وسائل المشروعية، الطبعة الثالثة، دار هومه، الجزائر، 2007.
97. لحسين بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعة الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2008.
98. محمد إبراهيم، القضاء المستعجل، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
99. محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، ص152.
100. محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009.
101. محمد الصغير بعلي، دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009.
102. محمد أنور حماده، القرارات الإدارية ورقابة القضاء، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2004.
103. محمد بوزيان، دور النيابة العامة أمام المحاكم المدنية، الطبعة الرابعة، دون دار نشر، 1993.
104. محمد توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، دار هومه، الجزائر، 2002.
105. محمد خليل بحر، حماية الحياة الخاصة في القانون الجنائي، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1983.
106. محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 49، الطبعة الأولى، 2003.
107. محمد شكيري، تشريع الضرائب المغربي، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة دار، النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1997.
108. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004.
109. محمد عبد الحميد أبو زيد، المرجع في القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999.
110. محمد قصيري، القرارات الإدارية التي يجوز الطعن فيها بدعوى الإلغاء لتجاوز السلطة، سلسلة مواضيع الساعة، العدد الأول، 1995، منشورات المجلة المحلية للإدارة المحلية والتنمية، المغرب.
111. محمد كامل ليلة، الحجوز الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة.

قائمة المراجع

112. محمد محجوبي، الوجيز في القضاء الإداري المغربي بعد إحداث المحاكم الإدارية، الطبعة الثانية، دار القلم للنشر والتوزيع، الرباط، 2002.
113. محمود محمد حافظ، القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
114. محمود محمد معايرة، الفساد الإداري وعلاجه في الشريعة الإسلامية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
115. مسعود زيدة، القرائن القضائية، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001.
116. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، الهيئات والإجراءات، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
117. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، نظرية الاختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، 2009، الجزائر.
118. مصطفى رشدي شبة، التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية، بيروت، 1988.
119. معوض عبد التواب، الوسيط في قضايا الأمور المستعجلة وقضاء التنفيذ، منشأة المعارف، الإسكندرية.
120. موريس صادق المحامي، شرح قانون الضرائب، دون دار النشر، 1990.
121. موفق سمور المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
122. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، للفترة 1992-2003، منشورات بغدادية، الجزائر.
123. نبيل إسماعيل عمر، إشكالات التنفيذ، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية.
124. نبيل إسماعيل عمر، تسبب الأحكام القضائية في قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001.
125. نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، الطبعة الثانية، دار هومه، الجزائر، 2009.
126. نعيم عطية، صلاح الدين عبد الوهاب، مجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة في الضرائب والرسوم معلق عليها، مكتبة القاهرة الحديثة، القاهرة.

قائمة المراجع

127. نور الدين الغزاوي، التعليق على قانون المرافعات المدنية والتجارية، الأحكام العامة والاختصاص، طبع أورييس، تونس، 1996.
128. هاشم الشمري، د.إيثار الفتلي، الفساد الإداري والمالي وأثره على الاقتصادية والاجتماعية، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
129. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، كلية الحقوق، منشورات جامعة دمشق، 2010.
130. حسين خلاف، الأحكام العامة في القانون الضريبي، دون دار للنشر.
131. السيد عبد المولى، الوسيط في التشريع الضريبي المصري، مطبعة جامعة القاهرة، 1988.
132. أميرة صدقي، النظام القانوني للمشروع العام ودرجة أصالته، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981.

2- المؤلفات الخاصة:

1. الأمراني زنطار حسن، المنازعات الجبائية، الجزء الأول، طرق استخلاص الضرائب والمنازعة فيها، دار النشر الأحمدية، الدار البيضاء، 1996.
2. عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، الجزائر ، 2008.
3. حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.
4. حياة بجيداني، العمل القضائي في المنازعة الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، الجزء الأول، مجلة الحقوق المغربية، دار الآفاق للنشر والتوزيع، الدار البيضاء، 2010.
5. حياة بجيداني، العمل القضائي في المنازعة الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، الجزء الثاني، مجلة الحقوق المغربية، دار الآفاق للنشر والتوزيع، الدار البيضاء، 2010.
6. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
7. زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مطبوعات جامعة القاهرة بالخرطوم، 1974.

قائمة المراجع

8. زكريا محمد بيومي، منازعات الضرائب في ربط و تحصيل الضريبة، دار الاتحاد العربي، القاهرة، 1974.
9. زكرياء محمد بيومي، المنازعات الضريبية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة القاهرة، 1990.
10. سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، طبعة أولى، دار القلم، الرباط، 2003.
11. شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
12. عبد الحميد الشواربي، الطعون الضريبية، منشأة المعارف ، الإسكندرية.
13. عبد الرحمان أبليللا، عبد الرحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مطبعة أمنية، الرباط، 2000.
14. عبد العزيز عبد الكريم، كمال الدين صدقي، لجان التقدير والتقاضي في الضرائب، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة.
15. عبد القادر تعيلاتي ، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الطبعة الثانية، الأحمديّة، المغرب، 2001.
16. عبد الله هلالى، موجز طرق الاستخلاص في أداءات الدولة، التعاقدية العمالية للطباعة والنشر، صفاقس، 1982.
17. عبد الله هلالى، موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبري، المطبعة العمالية، صفاقس، 2008.
18. علي محمود علي حمودة، النظرية العامة في تسبيب الحكم الجبائي في مراحل المختلفة، دراسة مقارنة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 1994.
19. قرقرى محمد، وعاء ومنازعات الضرائب، مطبعة أمنية، الرباط، 2002.
20. كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، الطبعة الثانية حسب قانون المالية 22 ديسمبر 2008، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2009.
21. كمال العياري، النزاعات الجبائية، مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس، 2006.
22. فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2010.

قائمة المراجع

23. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2010.
24. محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، طبعة أولى، مطبعة صومعة المغرب، 1997.
25. محمد حامد عطا، المنازعة الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2005.
26. محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، الطبعة الثانية، دار أبي الرقراق، الرباط، 2009.
27. محمد مرزاق، عبد الرحمن أبليل، النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب، طبعة أولى، مطبعة أمنية، الرباط، 1996.
28. يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الأول، يناير 2012، طوب بريس، الرباط، 2012.

ثانيا: الرسائل والمذكرات:

1- رسائل دكتوراه:

1. أحمد حضرائي، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 1999-2000.
1. أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية بين إشكالية التنازع وحركية التقاضي، رسالة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2000-2001.
2. بيصة محمد، المنازعة الضريبية في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، رسالة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2004.
3. جواد العسري، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس-أكادال-الرباط، 2000-2001.

قائمة المراجع

4. سمير والقاضي، عشر سنوات من المحاكم الإدارية بالمغرب 1994-2004، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس السويسي، الرباط 2010/2009.
5. العربي كزداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، أكادال، 2004/2003.
6. عبد الرحيم حزيكر، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2004-2003.
7. عبد الصادق النصاري، أزمة التواصل بين الملمزم والإدارة الجبائية، دكتوراه في الحقوق، تخصص المالية العامة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2004/2003.
8. عبد الغني خالد، المسطرة في النظام الضريبي المغربي، الجزء الثاني، أطروحة لنيل دكتوراه دولة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2001/2000.
9. عبد الفتاح بلخال، المشروعية الجبائية والحماية القضائية في ظل الدستور المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، الجزء الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2001/2000.
10. عثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2004-2003.
11. فاطمة المعاشي، وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق أكادال، جامعة محمد الخامس، الرباط، 2001/2000.
12. محمد الشكيري، الملمزم والإدارة الضريبية، رسالة دكتوراه دولة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2003/2002.

قائمة المراجع

2- رسائل ومذكرات الماجستير والدراسات المعمقة:

1. عبد الرحيم بشكار، إيقاف الدين الضريبي في المنازعة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية العلوم الاقتصادية والقانونية والاجتماعية، جامعة السويسي الرباط، 2008/2007.
2. عبد المنعم بلوق، وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، الرباط، 2003-2004.
3. سعداوي الثابت، ضمانات المتقاضي في نزاع التوظيف الجبائي، مذكرة في الدراسات المعمقة، القانون العام، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الوسط، سوسة، 2001/2000.
4. محمد بوجمعة، إدارة المنازعات الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2009/2008.
5. نورة موسى، التظلم الإداري المسبق والصلح في المنازعة الإدارية، مذكرة ماجستير، فرع القانون العام، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة تيسة، 2006/2005.

ثالثا: المقالات:

1. إبراهيم أحطاب، ((مساطر التبليغ في المادة الجبائية))، مجلة المرافعة، عدد 11، يناير 2002.
2. أمال المشرفي، ((حول تراجع قضائي: إلغاء الغرامة التهديدية في مواجهة المدعى عليه شخصا))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 27، 1997.
3. أحمد قزير، ((أهم المستجدات الضريبية في قانون المالية 2011))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 96، يناير 2011.
4. بلحسن الخلافي، ((حقوق الدفاع في التقاضي الجبائي من خلال مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية))، مجلة القضاء والتشريع، وزارة العدل، العدد 02، فيفري 2005.
5. جعفر حسون، ((الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية))، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، عدد 04، سنة 1996.
6. جمال عبد الناصر مانع، ((دولة القانون))، مجلة التواصل، جامعة عنابة، عدد 13، 2004.

قائمة المراجع

7. حسن العفوي، ((المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل))، مجلة القانون والاقتصاد، العدد24، ديسمبر2009.
8. حسن العفوي، ((المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل))، مجلة المحاكم الإدارية، العدد3، ماي2008، منشورات جمعية نشر المعلومات القانونية والقضائية بوزارة العدل.
9. الحسن سيمو، ((الإجراءات المتبعة أمام قاضي المستعجلات الإداري))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد09.
10. حسين خلاف، ((مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر))، مجلة مجلس الدولة، السنة الثانية، يناير1951، دار النشر للجامعات المصرية.
11. حسين فريجة، ((إجراءات دعوى الإلغاء في الجزائر))، إدارة، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، المجلد12، العدد02، 2002.
12. حسين فريجة، ((التنفيذ الإداري المباشر في أحكام القضاء الإداري الجزائري))، إدارة، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، المجلد12، العدد01، 2002.
13. حسين فريجة، ((تنفيذ قرارات القضاء الإداري بين الواقع والقانون))، مجلة المفكر، كلية الحقوق، جامعة بسكرة، العدد02، 2007.
14. رشيد خلوفي، ((القضاء بعد 1996 إصلاح قضائي أم تغيير هيكله؟))، إدارة، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، المجلد10 العدد01، 2000.
15. رضا بلحاج، ((خصوصية الاختبار في المادة الجبائية))، المجلة القانونية، العدد13، نوفمبر2006.
16. سالم شوابكة، ((قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيه))، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد2، يونيو2000.
17. سالم شوابكة، د. عبد الرؤوف الكساسية، ((وسائل الإثبات أما القضاء الضريبي))، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد22، العدد02، 2006.
18. سامي كريم، ((نظام إنابة المحامي في القضاء الجبائي))، المجلة التونسية للجبائية، مركز الدراسات الجبائية، كلية الحقوق بصفافس، العدد05، 2006.
19. سهيل قدور، ((القرائن في القانون الجبائي التونسي))، مجلة القضاء والتشريع، عدد07، جويلية2006.

قائمة المراجع

20. صعمة صفعك الشمري، ((قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم 1955/03 بين النص التشريعي وسوء التطبيق))، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 02، 2000.
21. صغير الزكراوي، ((ضمانات المطالب بالأداء))، مجلة القضاء والتشريع، مارس 2002.
22. الطيب اللومي، ((التعقيب في المادة الجبائية))، مجلة القضاء والتشريع، فيفري 2002.
23. عبد الحفيظ عبد الله عيد، ((حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت وفق أحكام مرسوم ضريبة الدخل رقم 03 لسنة 1955))، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 03، سبتمبر 1997.
24. عبد الرحيم حزيكر، ((تنوع القضاء المختص في دعوى تحصيل الضرائب: تكامل أم تناقض؟))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 63/62، ماي 2006.
25. عبد العزيز أمقران، الشكوى في منازعات الضرائب المباشرة))، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
26. عبد العزيز نويري، ((المنازعات الإدارية في الجزائر تطورها وخصائصها))، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، 2006.
27. عبد العزيز يعكوبي، ((الإجراءات الإدارية لربط الضريبة ومسطرة الطعن فيها قضائياً))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 09، 1996.
28. عبد العزيز يونس، ((دور الإكراه البدني في تحصيل الديون الضريبية وديون الدولة الأخرى))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 19، أبريل 1997.
29. عبد القادر تعيلاتي، ((الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، سنة 1997.
30. عبد الله هلالي، ((الجبائية والقضاء العدلي))، مجلة القضاء والتشريع، عدد 03، مارس 2002.
31. عبد الله هلالي، ((القضاء الجبائي في تونس بين الواقع والقانون))، مجلة القضاء والتشريع، عدد 01، جانفي 1983.
32. عبد الله هلالي، ((النزاع الإداري في الميدان الجبائي))، مجلة القضاء والتشريع، العدد 10، ديسمبر 1973.
33. عبد الهادي عباس، ((في البيانات وطرق الإثبات أمام القاضي الإداري))، مجلة القضاء والتشريع، عدد 03، 1983.

قائمة المراجع

34. عصام بن جلون، ((السلطة التقديرية للإدارة وقضاء الغلو))، المجلة المغربية للاقتصاد والقانون، العدد 19، 2004.
35. علاوة بوتغرار، ((سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين))، مجلة الموثق، عدد 02، جويلية - أوت 2001.
36. عمار بوضياف، ((النظام القانوني لمجلس الدولة الجزائري))، المجلة القانونية التونسية، مركز النشر الجامعي، 2001، تونس.
37. عمار بوضياف، ((تنفيذ الأحكام القضائية في المادة الإدارية بين الإطار القانوني والاجتهاد القضائي))، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة تبسة، العدد 02، سبتمبر 2007.
38. عمرو الصادق، ((القاضي الإداري مفتشا ساميا للضريبة، أسلوب ووسائل الرقابة القضائية في مجال المنازعات الجبائية))، مجلة المعيار، هيئة المحامين بفاس، العدد 22، ديسمبر 1996.
39. غازي الجريبي، ((النزاع المتعلق بتوظيف الأداء أمام المحكمة الإدارية))، مجلة المالية والتنمية بالمغرب العربي، 1998.
40. فايز الكندي، ((الصفة التبعية للخبرة القضائية وشرط المصلحة في الدعوى))، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، ملحق العدد 04، ديسمبر 2001.
41. فتيحة نعار، ((المصالحة الجمركية في القانون الجزائري))، إدارة، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، المجلد 12، عدد 02، 2002.
42. كريبي زبيدة، ((المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية))، مجلة مجلس الدولة، الصادرة عن مجلس الدولة الجزائري، عدد 07.
43. ليلي زروقي، ((صلاحيات القاضي الإداري على ضوء التطبيقات القضائية للغرفة الإدارية للمحكمة العليا))، نشرة القضاة، وزارة العدل، العدد 54، سنة 1999.
44. محمد النجاري، ((تساؤلات حول اختصاص المحكمة الإدارية في مسطرة تحصيل الضرائب على ضوء المدونة الجديدة))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 37، 2001..
45. محمد النجاري، ((مسطرة تطبيق الإكراه البدني لتحصيل الديون العمومية على ضوء مدونة التحصيل الجديدة))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 43، مارس/أفريل 2002.

قائمة المراجع

46. محمد بوغالب، ((الرقابة الإدارية و القضائية في مجال المنازعات الضريبية))، مجلة المناظرة، عدد 12، 2008، مطبعة الجسور، وجدة.
47. محمد رضا جنيح، ((الرقابة التعقيبية للمحكمة الإدارية في المادة الجبائية))، المجلة التونسية للجباية، مركز الدراسات الجبائية، كلية الحقوق، صفاقس، عدد 13، 2009.
48. محمد شكيري، ((خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 75، سنة 2007.
49. محمد قصري، ((المسطرة المدنية أمام المحاكم الإدارية))، مجلة كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، أكادال، الرباط، عدد 28، 1995.
50. محمد محجوبي، ((مدى إلزامية المحامي أمام المحاكم الإدارية))، مجلة المعيار، الصادرة عن نقابة المحامين بفاس، عدد 22.
51. مرحوم محمد الحبيب، ((إرجاء دفع الضريبة))، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.
52. مقداد كورغلي، ترجمة نسيمة بوزيان، ((الخبرة في المجال الإداري))، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2001.

رابعا: الأيام الدراسية والملتقيات والندوات:

1. إبراهيم الكرناوي، التعريف باللجان المحلية لتقدير الضريبة والمسطرة المتبعة أمامها للبت في المنازعات الضريبية، الندوة الجهوية السادسة، الرباط 11/10 ماي 2007 خمسون سنة من العمل القضائي، تنظيم المجلس الأعلى.
2. رياض عيسى، تعديل قانون الإجراءات المدنية وأثرها على طبيعة الغرفة الإدارية في التنظيم القضائي الجزائري، ملتقى الغرف الإدارية، أيام 22، 23، 24 ديسمبر 1990، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 1992.
3. سلوى الفاسي الفهري، إيقاف التنفيذ في استخلاص الدين الضريبي أمام القضاء المستعجل، الندوة الجهوية السادسة، الذكرى الخمسون من العمل القضائي بالمجلس الأعلى، الرباط 11/10 ماي 2007.

قائمة المراجع

4. عبد الرحمن أبليل، الأوامر القضائية المتعلقة بوقف تنفيذ التحصيل الجبري للديون الضريبية، الندوة الجهوية السادسة للمجلس الأعلى، خمسون سنة من العمل القضائي، الرباط يومي 11/10 ماي 2007.
5. عبد القادر تعيلاتي، الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء، مداخلة في يوم دراسي حول القضاء الإداري وحماية النشاط الاقتصادي، كلية الشريعة بأكادير بالتعاون مع الغرفة التجارية والصناعية بالمدينة، يوم: 17 ماي 1996، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، أبريل 1997.
6. عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية، مداخلة في اليوم الدراسي حول القضاء الإداري وحماية النشاط الاقتصادي، كلية الشريعة أكادير وغرفة الصناعة والتجارة، يوم 17 ماي 1996، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 19، أبريل 1997.
7. فاطمة الزهراء بن محمود، الصلح في العمل القضائي، محاضرة أقيمت بمناسبة افتتاح السنة القضائية، 1993-1994، صادرة بمجلة القضاء والتشريع، عدد 09، نوفمبر 1997.
8. فتحي جامع، استئناف قرارات التوظيف الأداء، أعمال ملتقى الاستئناف، نشر كلية الحقوق و العلوم السياسية، تونس، 1993.
9. كمال العياري، التطور العلمي وقانون الإثبات، الندوة العلمية حول الإثبات باستعمال الوسائل المعلوماتية والتكنولوجية الحديثة، المركز العربي للبحوث القانونية والقضائية، بيروت من 06 إلى 08 جانفي 2003.
10. كمال فنيش، المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، ملتقى دولي حول المنازعات الضريبية بتاريخ 24/25 جوان 2006، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص 2007.
11. محمد الأعرج، النظر في الطلبات المستعجلة والفصل فيها، المساطر الاستعجالية في المنازعات الإدارية، أشغال اليوم الدراسي بتاريخ 25 فبراير 2005، بالرباط، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 50، 2005.
12. محمد خالد المهاني، آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري، الملتقى العربي الثالث بعنوان ((آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري))، المنعقد بالرباط، المملكة المغربية، ماي 2008، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009.

قائمة المراجع

13. محمد علي إبراهيم الخصبة، الفساد المالي والإداري وسبل مكافحته، الملتقى العربي الثالث بعنوان ((آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري))، المنعقد بالرباط، المملكة المغربية، ماي 2008، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009.
14. محمد قصري، قراءة في المدونة الجديدة لتحصيل الديون العمومية قانون رقم 15/97، اليوم الدراسي 25 أكتوبر 2000: المدونة الجديدة لتحصيل الديون العمومية، من أجل توازن أفضل بين مصالح الخزينة وحقوق الملتزمين، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 31، 2001، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية.
15. مصطفى لدرع، التظلم الإداري بين الوجوب والجواز، أشغال اليوم الدراسي المنظم من طرف هيئة المحامين والمحكمة الإدارية بالرباط، مجلة المحاماة، العدد 23، 24، مارس 2005.
16. محمد رضا جنيح، المطلب المسبق أمام وزير المالية في مادة التوظيف الأداء، مجموعة دراسات لذكرى الحارث مزبودات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية، عدد 04/03، 1991.

خامسا: المجلات والدوريات:

1. النشرة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، عدد 15.
2. منشورات المجلس الأعلى في ذكراه الأربعين، 1997.
3. النشرة الإخبارية للمجلس الأعلى، العدد 09، مطبعة أمنية، الرباط، 2001.
4. التقرير السنوي للمجلس الأعلى 2009.
5. دفاتر المجلس الأعلى، قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب و التحصيل الفترة ما بين 1997/2004، عدد 09، 2005، مطبعة إيليت، المغرب.
6. فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 1999، مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس 2000.
7. فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2000، منشورات مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس 2000.
8. فقه قضاء المحكمة الإدارية، منشورات مركز الدراسات القانونية والقضائية، 2001.
9. فقه قضاء المحكمة الإدارية، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2004.
10. فقه قضاء المحكمة الإدارية، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2005.

قائمة المراجع

11. فقه قضاء المحكمة الإدارية، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2006.
12. فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2006، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2007.
13. فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2006، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2008.
14. فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2007، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2009.
15. فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2008، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2010.
16. فقه قضاء المحكمة الإدارية لسنة 2009، منشورات مجمع الأطرش، تونس، 2011.
17. قضاء المجلس الأعلى، مجلة تختص بنشر قرارات المجلس الأعلى، صادرة عن المجلس الأعلى بالمملكة المغربية، العدد 67، يناير 2007، مطبعة أمينة، الرباط.
18. مجلة الدراسات القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، عدد خاص، عدد 07/06، أبريل 1995.
19. مجلة الأخبار القانونية، عدد 27/26، جوان 2007.
20. مجلة الأخبار القانونية، عدد 41/40، فيفري 2008.
21. مجلة الأخبار القانونية، عدد 45/44، أبريل، 2008.
22. المجلة التونسية للجباية، رقم 03، 2005 .
23. المجلة التونسية للجباية، عدد 04، 2006.
24. المجلة التونسية للجباية، مركز الدراسات الجبائية، كلية الحقوق صفاقس، عدد 06، 2007.
25. المجلة التونسية للجبائية، مركز الدراسات الجبائية، كلية حقوق صفاقس، عدد 06، 2008.
26. مجلة القانون والاقتصاد، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، العدد 24، ديسمبر 2009.
27. مجلة القضاء والتشريع، عدد 09 سنة 1977.
28. المجلة القانونية، عدد 57/56، نوفمبر 2008.
29. المجلة القانونية، عدد 63/62، فيفري 2009.
30. المجلة القانونية، عدد 67/66، أبريل 2009.
31. المجلة القانونية، عدد 66/67، أبريل 2009.
32. المجلة القانونية، عدد 69/68، ماي 2009.
33. المجلة القضائية، العدد 4 سنة 1989.

قائمة المراجع

34. المجلة القضائية، عدد 03، 1990.
35. المجلة القضائية، العدد 04، 1990.
36. المجلة القضائية، عدد 04، 1991.
37. المجلة القضائية، عدد 01، 1992.
38. المجلة القضائية، عدد 03، 1992.
39. المجلة القضائية، العدد 01، 1994.
40. مجلة المعيار، الصادرة عن نقابة المحامين بفاس، عدد 16، سنة 1990.
41. مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003، منشورات الساحل، الجزائر.
42. مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.
43. مجلة مجلس الدولة، عدد 08، 2006.
44. مجلة مجلس الدولة، عدد 09، 2009.
45. مجلة المعيار، عدد 36، 2006.
46. مجلة المحاكم المغربية، صادرة عن هيئة المحامين بالدار البيضاء، العدد 106، يناير 2007.
47. مجلة المعيار، عدد 44، ديسمبر 2010.
48. المنتقى في عمل القضاء في المنازعات الإدارية، إعداد مديرية الشؤون المدنية، وزارة العدل، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية، والقضائية، يوليو 2010.

سادسا: المصادر:

- 1- القرآن الكريم.
- 2- الدساتير:
- أ- الجزائر:
1. الدستور الجزائري 28 نوفمبر 1996.
2. القانون 03/02 المؤرخ في 10 أبريل 2003 المتضمن التعديل الدستوري.
3. القانون 19/08 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008 المتضمن التعديل الدستوري.

قائمة المراجع

ب- المغرب:

- دستور المملكة المغربية 01 يوليو 2011 الصادر بموجب ظهير شريف رقم 1.11.91 بتاريخ 29 يوليو 2011.

ج- تونس:

- الدستور التونسي 26 فيفري 2014.

3- القوانين والقوانين العضوية:

أ- الجزائرية:

1. الأمر 66/154 المؤرخ في 06 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات المدنية المعدل والمتمم.
2. القانون رقم 63/278 المؤرخ في 26 جويلية 1963 المحدد لقائمة الأعياد القانونية المعدل والمتمم.
3. الأمر 71/57 المؤرخ في 05/08/1971 المتعلق بالمساعدة القضائية، جريدة رسمية رقم 67، معدل ومتمم بالقانون 06/01 المؤرخ في 22/05/2001، جريدة رسمية رقم 29.
4. الأمر 75/58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.
5. القانون رقم 90/36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
6. القانون رقم 91/08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلقة بمهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية، رقم 20.
7. القانون رقم 95/31 المؤرخ في 10/11/1995 الذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين، جريدة رسمية، رقم 60.
8. الأمر 97/07 المتضمن القانون العضوي المتعلق بنظام الانتخابات المعدل والمتمم.
9. القانون العضوي 98/01 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وعمله وتنظيمه.
10. القانون 98/02 المؤرخ في 30 ماي 1998 يتعلق بالمحاكم الإدارية.
11. القانون العضوي 98/03 المؤرخ في 30 ماي 1998 يتعلق باختصاصات محكمة التنازع وتنظيمها وعمله.

قائمة المراجع

12. القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية.

13. القانون رقم 45/02 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

14. القانون رقم 05/16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.

15. القانون رقم 01/06 المؤرخ في 20 فيفري 2006 يتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته.

16. القانون رقم 24/06 المؤرخ في 2006/12/27 المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

17. القانون رقم 12/07 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

18. القانون رقم 08/08 المؤرخ في 23 فيفري 2008 المتعلق بمنازعات الضمان الاجتماعي.

19. القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فيفري 2008 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

20. القانون رقم 09/09 المؤرخ في 26 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 .

ب- التونسية:

1. أمر مؤرخ في 15 ديسمبر 1906 يتعلق بإصدار مجلة الالتزامات والعقود.

2. قانون عدد 130 لسنة 1959 المؤرخ في 05 أكتوبر 1959 يتعلق بإدراج مجلة المرافعات المدينة والتجارية المعدل والمتمم.

3. القانون عدد 34 لسنة 1960 مؤرخ في 04 فيفري 1960 القانون المنظم للمحاماة.

4. القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 01 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية المعدل والمتمم.

5. قانون عدد 81 لسنة 1973 المؤرخ في 31 ديسمبر 1973 يتعلق بإصدار مجلة المحاسبة العمومية المعدل والمتمم.

6. الأمر عدد 316 لسنة 1975 المؤرخ في 30 ماي 1975 المتعلق بضبط مشمولات وزارة المالية.

7. قانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 يتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

8. القانون عدد 61 لسنة 1993 المتعلق بالخبراء العدليين.

9. الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أبريل 1991 المتعلق بتنظيم وزارة المالية.

10. القانون الأساسي عدد 39 لسنة 1996 المؤرخ في 03/06/1996 المنقح للقانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 01/06/1972، المتعلق بالمحكمة الإدارية.

قائمة المراجع

11. القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المصادق على مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.
 12. القانون عدد 98 بتاريخ 25 ديسمبر 2000 المتعلق بقانون المالية لسنة 2001 يتعلق بالمصادقة على إعادة بعض أحكام مجلة الالتزامات والعقود.
 13. قانون عدد 87 لسنة 2005 المؤرخ في 15 أوت 2005
 14. قانون عدد 11 لسنة 2006 مؤرخ في 06 مارس 2006 يتعلق بتنقيح بعض أحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.
 15. القانون عدد 85 لسنة 2006، المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 يتعلق بقانون المالية لسنة 2007.
 16. القانون عدد 70 لسنة 2007 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008.
- ج- المغربية:
1. ظهير مؤرخ في 12 أغسطس 1913 المتضمن قانون الالتزامات والعقود معدل ومتمم.
 2. ظهير شريف بمثابة قانون رقم 447-74-1 بتاريخ 28 سبتمبر 1974 بالمصادقة على قانون المسطرة المدنية.
 3. القانون رقم 24/86 المؤرخ في 31 ديسمبر 1986 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة.
 4. ظهير شريف رقم 86/239 المؤرخ في 31 ديسمبر 1986 لتنفيذ قانون رقم 24/86 المتعلق بالضريبة على الشركات.
 5. ظهير شريف رقم 225-91-1 المؤرخ في 10 سبتمبر 1991 بتنفيذ القانون رقم 41/90 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية.
 6. ظهير شريف رقم 175-00-1 صادر في 03 ماي 2000 بتنفيذ القانون رقم 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.
 7. ظهير شريف رقم 1-02-202 بتاريخ 23 يوليو 2002، بتنفيذ القانون رقم 01-03 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية.
 8. ظهير شريف رقم 1.04.22 الصادر في 03/02/2004 بتنفيذ القانون رقم 03-70 بمثابة مدونة الأسرة، جريدة رسمية عدد 5184.

قائمة المراجع

9. ظهير الشريف رقم 1-60-70 المؤرخ في 14/02/2006 القاضي بتنفيذ القانون رقم 80/03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية.

10. قانون رقم 43/06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 31 ديسمبر 2006، المتضمن المدونة العامة للضرائب ، المعدلة بقانون المالية لسنة 2011.

4- المراسيم التنفيذية:

أ- الجزائر:

1. المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

2. المرسوم التنفيذي 02-303 المؤرخ في 28/09/2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

ب- المغرب:

1. مرسوم صدر تحت رقم 29259 في 03 نوفمبر 1993.

2. مرسوم رقم 995-07-2 في 22 نوفمبر 2008، بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية، جريدة رسمية عدد 5680.

5- القرارات الوزارية:

1. الجزائر: قرار مؤرخ في 16 أكتوبر 1995 يحدد تنظيم المديرية الجهوية، والمديريات الولائية للضرائب واختصاصها الإقليمي.

2. تونس: قرار وزير الاقتصاد والمالية والخصوصة والسياحة المؤرخ في 20 نوفمبر 2000، والمتعلق بتفويض السلطة.

6- التعليمات والمذكرات:

أ- الجزائر:

1. تعليمة رقم 191/دم/م ع ض/2000، المديرية العامة للضرائب، المدير العام، 24/04/2000.

2. التعليمة رقم 191/و.م.م.ع. ض/2000 بتاريخ 24/04/2000، تتعلق بطرق التحقيق في الشكاوى التابعة لاختصاص المنازعات الضريبية.

قائمة المراجع

ب- تونس:

1. دورية مديرية الضرائب رقم 704 المكررة الصادرة في مارس 1998.
2. المذكرة العامة عدد 10 لسنة 2002، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي.
3. مذكرة عامة عدد 19 لسنة 2002، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي.
4. مذكرة عامة، عدد 22 لسنة 2002، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي.
5. المذكرة العامة عدد 38 لسنة 2002، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي.
6. المذكرة رقم 11 بتاريخ 14 مارس 2000 المتعلقة بتنظيم العمل بالقباضات.
7. المذكرة رقم 504 بتاريخ 03 يوليو 2001 المتعلقة بطريقة معالجة الشكايات والتظلمات المقدمة من طرف الملزمين.

سابعا: المواقع الإلكترونية:

1. جواد العسري، المنازعات الضريبية بين التحقيق والإثبات، المساء يوم 20-08-2011
www.maghress.com.
2. عزيز بوعلام، وسائل الإثبات في المجال الضريبي
www.moltaka.ma.

ثامنا: قرارات قضائية غير منشورة:

1- الجزائر:

1. قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 115992، المؤرخ في 22 جوان 1996، غير منشور.
2. المحكمة العليا في قرارها رقم 143174، المؤرخ في 21 جويلية 1996، غير منشور.
3. قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 190798، بتاريخ 19 أفريل 1999، غير منشور.
4. قرار مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، رقم 189791، المؤرخ في 28 فيفري 2000، غير منشور.
5. قرار مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، رقم 656، بتاريخ 20 أكتوبر 2000، غير منشور.
6. قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 003776، بتاريخ 18 فيفري 2002، غير منشور.
7. قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 006325 بتاريخ 25 فيفري 2003، غير منشور.

قائمة المراجع

2- المغرب:

- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 303، بتاريخ 19 أفريل 2006، غير منشور.

تاسعا: الأعمال البرلمانية:

1. مداوات مجلس النواب عدد 38 جلسة يوم الأربعاء 26/07/2000.
2. تقرير لجنة العدل والتشريع وحقوق الإنسان بمجلس النواب، حول مشروع قانون رقم 01-48 يتم الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية، الولاية التشريعية 2002/1997، السنة التشريعية الخامسة 2002/2001، طبع مصلحة الطباعة والتوزيع بمجلس النواب.
3. أجوبة وزارة العدل وحقوق الإنسان عن أسئلة لجنة التشريع العام والتنظيم العام، 21 فيفري 2006، الجريدة الرسمية رقم 15.
4. التقرير السنوي للمجلس الأعلى لسنة 2009، مركز النشر والتوثيق القضائي بالمجلس الأعلى، مطبعة أمنية، الرباط، 2010.

❖ باللغة الفرنسية:

I. Les Ouvrages :

1. ABOUDA (A.), Code Des Droits Et Procédures Fiscaux, Contrôle, Contentieux Et Sanctions, IORT, Tunis, 2001.
2. - AUGÉ (P.), Droit Fiscal Général, édition ELLIPSES, Paris, 2002.
3. AKTAOU (A.), Traité De L'impôt Sur Les Sociétés Un Cas De Confusion Administrative Contentieuse, La Taxation IS, première édition, OMNIA, RABAT, 2005.
4. ARRIGHI (J.), Le Contentieux Fiscal, E.F.E, Paris, 1994.
5. AUBY (J.M.), ADER (R. D.), Eléments De Droit Administratif.
6. AYADI (H.), d'office Tunisien, mélanges CHAPUS (R.), Montchrestien, 1992.

قائمة المراجع

7. AYADI (H.), Droit fiscal, centre d'études de recherches et de publications, Tunis, 1996.
8. BACCOUCHE (N.), Droit Fiscal General, Novaprint, Sfax, 2008.
9. BERN (P.), LA Nature Juridique Du Contentieux De L'imposition, L.G.D.J, Paris, 1972.
10. BEN ACHOUR (Y.), Droit administratif, 2ème édition, C.P.U, Tunis, 2000.
11. CHAPUS (R.), Droit Administratif General, tome 01, 9^{ème} édition, DELTA, MONTCHRESTIEN, 1995.
12. DEBBASCH (C.), Contentieux Administratif, 2ème édition, Dalloz, paris, 1978.
13. DEBBASCH (C.), Institutions Et Droit Administratifs.
14. DEBBASCH (C.) et RECCI (J.C.), Contentieux Administratif, 7ème édition, Dalloz, Paris, 1999.
15. CHEVALIER (J.P.), La Relativité De L'autorité De La Close Jugée Dans Le Contentieux Fiscal, P.U.F, 2ème trimestre, 1975.
16. CHOUDET (P.G.), Les Principes Généraux De La Procédure Administrative Contentieuse, L.G.D.J, Paris, 1967.
17. COLIN (P.), GERVAISE (G.), LAMARLETTE (T.), Fiscalité Pratique des Affaires, 4^{ème} édition, ECONOMICA, 1979.
18. DE LA MARDIERE (C.), Recours Pour Excès De Pouvoir Et Contentieux Administratif De L'impôt, L.G.D.J, Paris, 2002.
19. DE LA MARDIERE (C.), Droit Fiscal Général, FLAMMARION, 2012.
20. DISLE (E.), SARAF (J.), Droit Fiscal, DUNOD, 2006.
21. DEGOFFE (M.), Droit Administratif, ELLIPSES, Paris, 2008.
22. DELAUBA (A.), Traite De Droit Administratif, 7eme édition, L.G.D.J, Paris, 1973.

قائمة المراجع

23. DOMINQUE (T.), Contentieux Administratif, 4^{ème} édition, HACHETTE, Paris, 2007.
24. DUGRIP (O.), Urgence Contentieuse Devant Les Juridictions Administratives, édition P.U.E, 1995.
25. EECKHOUT (L.), Le Conseil D'état Accorde De Nouveaux Droit Aux Contribuables, 2001.
26. GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (P.), Droit Fiscal Général, 5ème édition, DALLOZ, Paris, 2005.
27. GASTON (J.), Cours De Science Des Finances Et De Législation Financière Française, 6ème édition, MARCEL GRAD, Paris.
28. GAUDEMET (P.M.), MOLINIER (J.), Finance publiques, tome 02, MONTCHRESTIEN, 1988.
29. GAUDMET (P.M.), Finances Publiques, édition Montchrestien, Paris, 1981.
30. GILARD (D.), Tribunal Administratif, Forme Et Contenu De Requête Jurisclasseur Fiscal, volume n°11, édition technique, Paris, 1991.
31. GOUR (C.), MOLYNIER (J.), Procédure Fiscal, P.U.F, 1982.
32. GYRILE (D.), FOUQUET (O.), LATOURNERIE (M.A.), PLAGNET (B.), Les Grands Arrêtes De La Jurisprudence Fiscal, édition SYREY, 1991.
33. JOUANET (L.), l'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat, L.G.D.J, Paris.
34. LAMARQUE (J.), le contentieux de l'assiette de l'impôt, DALLOZ, Paris, 1999.
35. LAMBARD (M.), DUMONT (G.), Droit Administratif, 8^{ème} édition, DALLOZ, Paris, 2009.
36. LAURENCE (V.), la Doctrine Administrative Fiscale, l'harmattan, 1999.

قائمة المراجع

37. LOMBARD (M.), DUMONT (G.), Droit Administratif, 3ème édition, DALLOZ, Paris, 1999.
38. MAALAOUI (M.), Impôts Directs De Tunisie, PRICEWATERHOUSE, 2009.
39. MARTINEZ (J.C.), lettre ouverte aux contribuables, édition ALBIN MICHEL, 1985.
40. MESTAOUI (Y.), Le Contentieux Fiscal, juin 1998.
41. MESSI (M.), Nul N'est Censé Ignorer La Lois Fiscale, tome 02, L'HARMATTAN, Paris, 2007.
42. QARQORI (M.), La T.V.A Marocaine, Assiette Et Contentieux, 3ème édition, OMNIA, REBAT, 2001.
43. REZGUI (S.), Code Des Droit Et Procédures Fiscaux, Edition L'imprimerie Officielle De La République Tunisienne, Tunis, 2003.
44. ROUSSET (M.), contentieux administratif marocain, édition LA PORTE, RABAT, 2001.
45. SOLUS (H.), PERROT (R.), Droit Juridique Prive, tome 03, Delta, Paris, 1991.
46. THABET (K.), Le Contrôle Et Le Contentieux Fiscal, C.L.E, Tunis, 2003.
47. TROTABAS (L.), COTTERET (J.M.). Droit Fiscal, DALLOZ, Paris, 1997.
48. YAICH (A.), La Doctrine Administrative En Matière De Contrôle Fiscal Et De Contentieux De L'impôt, Première édition, RAOUF YAICH, Tunisie.
49. YAICH (A.), Théorie Fiscale, édition RAOUF YAICH, Tunisie.

II. Les Thèses Et Mémoires Universitaires:

A. Thèses doctorat :

1. BESBES (S.), Le Principe De Légalité De L'impôt En Droit Tunisien, thèse pour le doctorat d'état en droit public, faculté de droit et de sciences politique de Tunis, 2004/2005.
2. GADHOM (O.), La Doctrine Administrative Fiscale En Tunisie, thèse de doctorat en droit, faculté de droit de sfax, 2002-2003.
3. KRAIEM (S.), Le Juge compétent en Matière Fiscale, Thèse de doctorat en droit, Faculté de droit de sfax, 2006.

B. Mémoires :

4. CHERKAOUI (M.), Le Contentieux Fiscal Au Maroc, mémoire d'études supérieures de droit, faculté des sciences juridique, économique et sociales, université MOHAMED V, RABAT, 1982.

III. Les Articles :

1. AISSAOUI (Y.), ((Le Recours Devant Les Commissions Fiscales)), revue marocaine des contentieux, n° 5-6, 2007.
2. BEN ABDALAH (M. A.), ((Sommes-Nous En 1913 ?)), REMALD, n°31, 2000.
3. BEN ACHOUR (Y.), « Le Système De La Preuve En Droit Fiscale Tunisien, Au Regard De La Théorie General De La Preuve », revue tunisienne de fiscalité, centre d'études fiscales, faculté de droit de Sfax N°03, 2005.
4. BOUZAT (P.), ((la protection juridique du secret professionnel en droit pénal comparé)), revue des sciences criminelles et droit pénal comparé, 1950.
5. BERGERS (C.), ((Quelques Aspects Du Fardeau De La Preuve En Droit Fiscal)), doctrine, G.P, N°2, mars – avril 1983, Gazette du palais.

قائمة المراجع

6. FENDRI (K.), « Les Pouvoirs Du Juge Fiscal En Tunisie », revue tunisienne de fiscalité, n°05 2007.
7. FENDRI (K.), ((Le Particularisme De La Procédure Fiscale Contentieuse Du Contentieux De L'assiette De L'impôt)), R.J.L, n°03, mars 2002.
8. GHANEMI (M.A.), ((La Gestion Du Contentieux Fiscal Par L'administration Algérienne)), revue tunisienne de fiscalité, centre d'études fiscales, faculté de droit de sfax, n°3 , 2005 .
9. JENAYAH (R.) , ((Faut-Il Supprimer Les CSTU ?)), Etudes Juridiques, N°02, faculté de droit de sfax, 1992.
10. KAMMOUN (S.), ((La Nature Juridique Du Contentieux De L'imposition)), revue de la jurisprudence et de la législation, N°07, 2008.
11. KAMMOUN (S.),((la Taxation d'office)), revue de la jurisprudence et de la législation , N°2, février 2002.
12. KOSENTINI (M.), « L'expertise dans le contentieux fiscal », revue tunisienne de fiscalité, centre d'études fiscales, , Faculté de droit de sfax, n° 15, 2007 .
13. KRAIEM (S.), ((Le Ministère D'avocat Dans Le Contentieux Fiscal)), revue tunisienne de la fiscalité, faculté de droit de sfax, N°05,2007.
14. LE BERRE J.M.), ((Contentieux Fiscal Et Contentieux Administratif Général)), revue française de finances publiques, L.G.D.J, n° 17,1987.
15. SBIHI (M.), ((Le contentieux Fiscal Au Maroc «évaluation d'une expérience »)), revue tunisienne de fiscalité, centre d'études fiscales, faculté de droit de Sfax.
16. TALLINEAU (L.), ((La Particularisme De La Cause De La Demande Dans Le Contentieux De L'imposition)), revue de science et législation financière, 1976.
17. YELLES CHAOUICHE (B), ((Le Juge Fiscal En Algérie)), revue tunisienne de fiscalité, centre d'études fiscales, faculté de droit de Sfax.

IV. Les revues :

1. La Revue comptable et financière, n°87, 2010 l'édition YAICH raouf, Sfax.
2. Revue Tunisienne De Fiscalité, Faculté de droit, Sfax, n°15, 2007.

V. Les Notes :

1. Note N°5089 du 26 mai 1994, la direction générale, a défini la procédure à suivre devant la commission de conciliation.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
01	مقدمة
12	الباب الأول: مضمون منازعات الضرائب المباشرة وتسويتها في المرحلة الإدارية
14	الفصل الأول: ماهية المنازعة في الضرائب المباشرة
15	المبحث الأول: مفهوم المنازعة الضريبية
16	المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية
16	الفرع الأول: المعنى اللغوي
18	الفرع الثاني: المعنى الاصطلاحي
18	الفقرة الأولى: المعنى الواسع
20	الفقرة الثانية: المعنى الضيق
23	المطلب الثاني: مميزات المنازعة الضريبية
24	الفرع الأول: تشتت المنازعة الضريبية
24	الفقرة الأولى: العوامل التاريخية
26	الفقرة الثانية: العوامل الموضوعية
27	الفرع الثاني: خصوصية المنازعة الضريبية
28	الفقرة الأولى: خضوع موضوع المنازعة للقانون الضريبي
29	الفقرة الثانية: ازدواجية الاختصاص
30	الفقرة الثالثة: خصوصية الإجراءات المتبعة في النزاع
32	المطلب الثالث: أسباب المنازعة في الضرائب المباشرة
33	الفرع الأول: الأسباب القانونية
33	الفقرة الأولى: تعقيد النظم الضريبية المعاصرة
35	الفقرة الثانية: تعقيد إجراءات تطبيق الضريبة
35	الفقرة الثالثة: التعقيد في المصطلحات المستخدمة
37	الفرع الثاني: الأسباب الإدارية
38	الفقرة الأولى: السلطة التقديرية لإدارة الضرائب
42	الفقرة الثانية: الفساد الإداري والمالي

47	المبحث الثاني: أطراف منازعات الضرائب المباشرة
48	المطلب الأول: المكلف بالضريبة
50	الفرع الأول: تحديد الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة المباشرة
50	أولاً: في التشريع الجزائري
52	ثانياً: في التشريع المغربي
54	ثالثاً: في التشريع التونسي
55	الفرع الثاني: تحديد الأشخاص المعنوية الخاضعة للضرائب المباشرة
58	أولاً: في التشريع الجزائري
59	ثانياً: في التشريع المغربي
61	ثالثاً: في التشريع التونسي
62	المطلب الثاني: الإدارة الضريبية
63	أولاً: في التشريع الجزائري
66	ثانياً: في التشريع المغربي
68	ثالثاً: في التشريع التونسي
71	المطلب الثالث: ضوابط العلاقة بين طرفي المنازعة الضريبية
73	الفرع الأول: المبادئ العامة لفرض الضريبة
75	الفقرة الأولى: قاعدة العدالة
78	الفقرة الثانية: قاعدة اليقين
79	الفقرة الثالثة: قاعدة الملائمة
80	الفقرة الرابعة: قاعدة الاقتصاد
80	الفرع الثاني: حدود توازن العلاقة بين الطرفين
81	الفقرة الأولى: حقوق والتزامات المكلف بالضريبة
81	أولاً: حقوق المكلف بالضريبة
81	1- الحق في الاستعلام الضريبي
81	2- الحق في المساعدة الضريبية
82	3- إعادة المبالغ غير المستحقة

فهرس المحتويات

82	.....4- الحق في الاعتراض
83	.....5- الحق في الطعن القضائي
83	.....ثانيا:التزامات المكلف بالضريبة
83	.....1- الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي
84	.....2- الالتزام بدفع الضريبة
84	.....الفقرة الثانية: ضمانات المكلف بالضريبة
84	.....أولا: عدم إفشاء أسرار المكلفين
86	.....ثانيا: ضمانات المكلفين أثناء المراقبة والمراجعة الضريبية
86	.....1- إرسال إشعار بالتحقيق
86	.....2- منح أجل للتحضير
87	.....3- الاستعانة بمستشار
87	.....4- عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة
87	.....5- الإشعار بإعادة التقويم
87	.....6- الحق في تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر خلال عملية الرقابة
87	.....الفقرة الثالثة: سلطات الإدارة الضريبية والتزاماتها
88	.....أولا: سلطات الإدارة الضريبية وحقوقها
88	.....1- سلطة الفحص والرقابة
88	.....أ- الحق في الإطلاع
88	.....ب-الحق في الفحص الدقيق
89	.....2- سلطات الإدارة خلال عملية التحصيل
90	.....ثانيا: التزامات الإدارة الضريبية
92	.....المبحث الثالث: تحديد الطبيعة القانونية لمنازعات الضرائب المباشرة
93	.....المطلب الأول: تجاذب الدعوى الضريبية بين القضاء العادي والقضاء الإداري
93	.....الفرع الأول: تأصيل الجدل الفقهي
97	.....الفرع الثاني: موقف المشرع الجزائري و المقارن
100	.....المطلب الثاني: نطاق اختصاص القضاء الإداري في منازعات الضرائب المباشرة
101	.....الفرع الأول: التأصيل الفقهي في تحديد اختصاص القضاء الإداري

فهرس المحتويات

101	الفقرة الأولى: أنصار دعوى الإلغاء.....
103	الفقرة الثانية: أنصار دعوى القضاء الشامل.....
106	الفرع الثاني: موقف المشرع الجزائري والمقارن.....
108	الفرع الثالث: موقف القضاء الإداري.....
109	الفقرة الأولى: موقف القضاء الإداري بالمغرب.....
112	الفقرة الثانية: موقف القضاء في تونس.....
115	الفصل الثاني: نطاق ممارسة التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمقارن
116	المبحث الأول: إلزامية التظلم الإداري المسبق في منازعات الأساس.....
120	المطلب الأول: تنظيم التظلم الإداري في التشريعين الجزائري والمغربي.....
121	الفرع الأول: الأساس القانوني للتظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة.....
121	الفقرة الأولى: في التشريع الجزائري.....
125	الفقرة الثانية: في التشريع المغربي.....
127	الفرع الثاني: القيود الشكلية للتظلم الإداري.....
127	الفقرة الأولى: شكل التظلم.....
127	أولا: في التشريع الجزائري.....
128	ثانيا: في التشريع المغربي.....
13	الفقرة الثانية: تحديد المتظلم والجهة الموجه إليها.....
130	أولا: تحديد المتظلم.....
130	1- في التشريع الجزائري.....
132	2- في التشريع المغربي.....
134	ثانيا: تحديد الجهة المستقبلة للتظلم.....
134	1- في التشريع الجزائري.....
134	2- في التشريع المغربي.....
136	الفقرة الثالثة: التقيد بالآجال القانونية.....
136	أولا: في التشريع الجزائري.....
137	1- الآجال العامة.....
138	2- الآجال الاستثنائية.....

فهرس المحتويات

140	.....ثانيا: في التشريع المغربي
141	.....الفرع الثاني: القيود الموضوعية لتنظم الإداري
141	.....الفقرة الأولى: طلبات المكلف بالضريبة في التظلم
141	.....أولا: طلب تخفيض الضريبة بسبب سوء التقدير
142	.....ثانيا: طلب الإلغاء الكلي
143	.....الفقرة الثانية: التحديد القانوني للطلبات
143	.....أولا: في التشريع الجزائري
145	.....ثانيا: في التشريع المغربي
146	.....الفرع الثالث: سلطات إدارة الضرائب بشأن التظلم
147	.....الفقرة الأولى: التحقيق في التظلم
147	.....أولا: في التشريع الجزائري
147	.....1- إلزامية التحقيق
148	.....2- الجهة المختصة بالتحقيق
150	.....ثانيا: في التشريع المغربي
152	.....الفقرة الثانية: صدور القرار
152	.....أولا: في التشريع الجزائري
152	.....1- السلطة المختصة بإصدار القرار
154	.....2- محتوى القرار وتبليغه
156	.....ثانيا: في التشريع المغربي
158	.....المطلب الثاني: منازعات الأساس الضريبي في التشريع التونسي
159	.....الفرع الأول: منازعات التوظيف الإجباري
161	.....الفقرة الأولى: حالات التوظيف الإجباري للأداء
162	.....أولا: التوظيف الإجباري للأداء في إطار المراجعة الجبائية الأولية أو المعمقة
162	.....ثانيا: التوظيف الإجباري للأداء في حالة عدم إيداع التصاريح
164	.....الفقرة الثانية: السلطة المختصة بإصدار قرار التوظيف الإجباري
164	.....أولا: السلطة الأصلية
165	.....ثانيا: السلطة المفوض لها إصدار قرار التوظيف الإجباري
168	.....الفقرة الثالثة: مضمون قرار التوظيف الإجباري

فهرس المحتويات

170	الفرع الثاني: منازعات سحب النظام التقديري
173	المبحث الثاني: تطبيقات التظلم الإداري في منازعات التحصيل
175	المطلب الأول: ممارسة التظلم الإداري في منازعات التحصيل في التشريع الجزائري
176	الفرع الأول : منازعات إيقاف التحصيل
176	الفقرة الأولى: طلب تأجيل الدفع
176	أولاً: طلب تأجيل الدفع مع تقديم ضمانات على إثر تبليغ سند التحصيل
177	1- شروط طلب تأجيل الدفع
178	2- موقف إدارة الضرائب من طلب تأجيل الدفع
181	ثانياً: طلب إيقاف التسديد
182	ثالثاً: طلب تقديم تسهيلات في الدفع
183	الفقرة الثانية: الاعتراض على إجراءات المتابعة
183	أولاً: الاعتراض على سند المتابعة
184	1- الاعتراض على شكل سند التحصيل
184	2- الاعتراض على التحصيل القصري
186	ثانياً: طلب إلغاء حجز واسترجاع المحجوزات
187	ثالثاً: غلق المحل التجاري
188	الفرع الثاني: منازعة استرداد المبالغ المدفوعة
190	المطلب الثاني: ممارسة التظلم الإداري في منازعات التحصيل الضريبي في التشريع المغربي
193	الفرع الأول: نطاق المنازعات في التحصيل
194	الفقرة الأولى: منازعات إيقاف إجراء التحصيل
195	أولاً: حق المكلف في إيقاف التحصيل
196	1- الشروط الشكلية
196	2- الشروط الموضوعية
198	ثانياً: إيقاف التحصيل وفقاً للسلطة التقديرية للإدارة
200	الفرع الثاني: منازعات إجراءات التحصيل
200	الفقرة الأولى: المنازعة ضد أعمال المتابعة
201	الفقرة الثانية: المطالبة بالأشياء المحجوزة

فهرس المحتويات

203	الفقرة الثالثة: شروط التظلم في هذين النزاعين.....
203	أولاً: الشروط الشكلية.....
203	ثانياً: الشروط الموضوعية.....
205	الفقرة الرابعة: المنازعة في وجود الالتزام بالأداء.....
206	الفقرة الخامسة: النزاع حول الامتياز.....
207	المطلب الثالث : نطاق منازعات الاستخلاص في التشريع التونسي.....
209	المبحث الثالث: تقييم إجراء التظلم المسبق في منازعات الضرائب المباشرة
209	المطلب الأول: التظلم الإداري آلية ضرورية لحسم المنازعة في الضرائب المباشرة
210	الفرع الأول: مزايا التظلم المسبق بالنسبة لجمهور المكلفين بالأداء.....
211	الفرع الثاني: يساعد على خلق حوار بين الإدارة الضريبية والمكلف بالأداء.....
212	الفرع الثالث: تمكين الإدارة الضريبية من إجراء رقابة ذاتية.....
214	الفرع الرابع: تخفيف العبء على القضاء.....
215	المطلب الثاني: معوقات التظلم الإداري في المنازعات الضرائب المباشرة
215	الفرع الأول: طول وبطء إجراءات العمل الإداري وتعقيده.....
216	الفرع الثاني: عدم تأجيل دفع الضريبة موضوع النزاع.....
217	الفرع الثالث: عجز التظلم عن إيجاد حل للأخطاء الإدارية المرتكبة.....
218	الفصل الثالث: عرض منازعات الضرائب المباشرة على اللجان الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن
	المبحث الأول: تسوية النزاع على لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة في التشريع الجزائري
220	المطلب الأول: تكوين لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة وسير أعمالها.....
221	الفرع الأول: تكوين لجنة الدائرة للضرائب المباشرة وسير أعمالها.....
221	الفقرة الأولى: تكوين لجنة الدائرة للضرائب المباشرة.....
225	الفقرة الثانية: سير أعمال لجنة الدائرة للضرائب المباشرة.....
226	الفرع الثاني: تكوين لجنة الطعن في الضرائب المباشرة للولاية وسير أعمالها.....
226	الفقرة الأولى: تكوين لجنة الطعن في الضرائب المباشرة للولاية.....

فهرس المحتويات

229	الفقرة الثانية: سير أعمال لجنة الطعن في الضرائب المباشرة للولاية
230	الفرع الثالث: تكوين اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة وسير أعمالها
230	الفقرة الأولى: تكوين اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة
232	الفقرة الثانية: سير أعمال اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة
233	المطلب الثاني: آليات ممارسة لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة لصلاحياتها
233	الفرع الأول: نطاق اختصاص لجان الطعن في الضرائب المباشرة
236	الفرع الثاني: تقديم الطلب من طرف المكلف بالضريبة
238	الفرع الثالث: رأي لجان الطعن للضرائب المباشرة
238	الفقرة الأولى: المصادقة على رأي اللجان
240	الفقرة الثانية: بيانات الرأي الصادر عن اللجان وتبليغه
241	الفقرة الثالثة: حجية آراء اللجان
245	المبحث الثاني: عرض النزاع أمام اللجان الطعن الضريبي في التشريع المغربي
247	المطلب الأول: اللجان المحلية لتقدير الضريبة
247	الفرع الأول: تكوين اللجان المحلية لتقدير الضريبة
249	الفقرة الأولى: بالنسبة لرئيس اللجنة
251	الفقرة الثانية: بالنسبة لتمثيل الإدارة في اللجنة
252	الفقرة الثالثة: بالنسبة للعضو الممثل عن فئة المكلفين بالضريبة
255	الفرع الثاني: سير أعمال اللجنة المحلية لتقدير الضريبة
258	الفرع الثالث: نطاق اختصاص اللجان المحلية لتقدير الضريبة
259	الفرع الرابع: القرارات الصادرة عن اللجان التقدير المحلية وحجيتها
260	الفقرة الأولى: وثيقة القرار
261	الفقرة الثانية: حجية القرار
264	المطلب الثاني: اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية
265	الفرع الأول: تكوين اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية
267	الفرع الثاني: سير عمل اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة
270	الفرع الثالث: نطاق اختصاص اللجنة الوطنية للطعون المتعلقة بالضريبة
272	الفقرة الأولى: عدم اختصاص اللجنة الضريبية بمراقبة حسن تطبيق القواعد القانونية الإجرائية

فهرس المحتويات

276	..... الفقرة الثانية: عدم اختصاص اللجان الضريبية بتطبيق القواعد الموضوعية
277	..... الفرع الرابع: مقررات اللجان الطعن الفرعية المتعلقة بالضريبة
280	..... المطلب الثالث: تحديد الطبيعة القانونية للجان الطعن الضريبي في النظام المغربي
286	..... المبحث الثالث: لجان الطعن من أجل العفو في مجال الضرائب المباشرة
287	..... المطلب الأول: تكوين لجان الطعن من أجل العفو في مجال الضرائب المباشرة وسير أعمالها
288	..... الفرع الأول: تكوين لجنة الطعن الولائية من أجل العفو
289	..... الفرع الثاني: تكوين اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو
290	..... المطلب الثاني: نطاق اختصاص لجان الطعن من أجل العفو الضريبي
290	..... الفرع الأول: طلبات المكلفين بالضريبة
291	..... الفقرة الأولى: الشروط الشكلية
291	..... الفقرة الثانية: الشروط الموضوعية
292	..... الفرع الثاني: طلبات قابض الضرائب
293	..... الفرع الثالث: سير أشغال لجان الطعن من أجل العفو
294	..... الفرع الرابع: الجهة المختصة بالفصل في طلبات العفو بالمغرب
296	..... الفقرة الأولى: الطلب المقدم من الملزم
300	..... الفقرة الثانية: الطلب المقدم من القابض
300	..... الفقرة الثالثة: سير إجراءات النظر في الطلب الاستعطافي
302	..... الفقرة الرابعة: السلطة المختصة بالبث في الطلب الاستعطافي
306	الباب الثاني: دور القضاء في فض منازعات الضرائب المباشرة
308	الفصل الأول: ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغرب
309	..... المبحث الأول: نشر دعوى الضرائب المباشرة أمام قضاء الموضوع
310	..... المطلب الأول: الاختصاص المحلي
312	..... المطلب الثاني: شروط قبول الدعوى في الضرائب المباشرة
313	..... الفرع الأول: شروط ممارسة حق التقاضي في دعوى الضرائب المباشرة

فهرس المحتويات

313	الفقرة الأولى: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة ((المبدأ العام))
314	أولاً: تحديد الشروط في التشريع الجزائري
314	1- صفة تقاضي المكلف بالضريبة
316	2- شرط المصلحة في الدعوى
317	3- شرط الأهلية
318	ثانياً: تحديد الشروط في التشريع المغربي
319	الفقرة الثانية: رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب ((حالة شاذة تطرح إشكالا))
319	أولاً: في التشريع الجزائري
320	1- مرحلة ما قبل سنة 2008
320	أ- الطعن ضد طلب المكلف بالضريبة
320	ب- الطعن ضد رأي لجان الطعن الضريبي
321	2- مرحلة ما بعد سنة 2008
321	أ- ممارسة المدير الولائي للضرائب الطعن ضد رأي اللجنة الولائية للطعن
322	ب- مدى تمتع لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأهلية وصفة التقاضي
325	ج- مدى تمتع الشخصيات المذكورة في المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجنائية بصفة التقاضي
326	د- مدى صحة رفع الدعوى أمام الإدارية ضد اللجنة المركزية
327	ثانياً: في التشريع المغربي
330	الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالعريضة
335	الفقرة الأولى: في التشريع الجزائري
336	أولاً: الشروط العامة
336	1- أن تكون العريضة مكتوبة فردية وموقعة
338	2- أن تتضمن العريضة بيانات أطراف الخصومة والمحكمة وعدد النسخ
338	3- أن تتضمن العريضة ملخصاً للموضوع مع التعليل
341	ثانياً: الشروط الخاصة
345	الفقرة الثانية: في التشريع المغربي

فهرس المحتويات

348	..... الفرع الثالث: شرط الميعاد في دعوى الضرائب المباشرة
348	..... الفقرة الأولى: تحديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية
348	..... أولا: في التشريع الجزائري
349	..... 1- ميعاد رفع الدعوى بالنسبة للمكلف بالضريبة
354	..... 2- ميعاد رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب
355	..... ثانيا: في التشريع المغربي
355	..... 1- تحديد آجال الطعن القضائي في حالة صدور مقرر عن لجان الطعن الضريبي
357	..... 2- آجال الطعن القضائي في حالة إتباع إجراءات التظلم الإداري
363	..... الفقرة الثانية: سريان ميعاد رفع الدعوى وتمديده
363	..... أولا: حالات قطع ميعاد رفع الدعوى الضريبية
363	..... 1- الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة
365	..... 2- شطب الدعوى الضريبية
366	..... ثانيا: حالات وقف ميعاد رفع الدعوى الضريبية
366	..... 1- القوة القاهرة
367	..... 2- طلب المساعدة القضائية
368	..... المبحث الثاني: قضاء الاستعجال في منازعات الضرائب المباشرة
370	..... المطلب الأول: شروط قبول دعوى الاستعجال في منازعات الضرائب المباشرة
370	..... الفرع الأول: الشروط العامة لدعوى الاستعجال في منازعات الضرائب المباشرة
371	..... الفقرة الأولى: شرط الاستعجال
375	..... الفقرة الثانية: شرط عدم المساس بأصل الحق
380	..... الفرع الثاني: الشروط الخاصة لدعوى الاستعجال في منازعات الضرائب المباشرة
381	..... الفقرة الأولى: شرط رفع دعوى في الموضوع
383	..... الفقرة الثانية: شرط تقديم الضمانات

فهرس المحتويات

387	الفقرة الثالثة: شرط الجدية في المنازعة.....
394	المطلب الثاني: حالات تدخل قضاء الاستعجال في منازعات التحصيل
394	الفرع الأول: تطبيقات قضاء الاستعجال الإداري في الجزائر.....
394	الفقرة الأولى: في مجال منازعات التحصيل الجبري.....
394	أولاً: الغلق المؤقت للمحلات.....
397	ثانياً: الحجز الإداري.....
400	ثالثاً: بيع المحجوزات.....
402	الفقرة الثانية: منازعات إيقاف التحصيل.....
403	الفرع الثاني: تطبيقات قضاء الاستعجال الإداري في المغرب.....
403	الفقرة الأولى: الطلبات الرامية إلى إيقاف إجراءات حجز وبيع المنقولات.....
404	الفقرة الثانية: الطلبات الرامية إلى رفع الحجز التحفظي والحجز لدى الغير.....
405	الفقرة الثالثة: الطلبات الرامية إلى إيقاف الإنذار الضريبي لبطلان إجراءاته.....
406	الفقرة الرابعة: الطلبات الرامية إلى التصريح بعدم صحة إجراءات الإكراه البدني.....
413	الفصل الثاني: إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها في التشريعين الجزائري والمغربي
414	المبحث الأول: إجراءات التحقيق في دعوى الضرائب المباشرة وإثباتها
415	المطلب الأول: إجراءات التحقيق في دعوى الضرائب المباشرة
415	الفرع الأول: خصائص إجراءات التحقيق.....
417	الفرع الثاني: سير إجراءات التحقيق العامة.....
417	الفقرة الأولى: في التشريع الجزائري.....
422	الفقرة الثانية: في التشريع المغربي.....
422	أولاً: إجراءات البحث قصد تعميق النقاش الضريبي.....
422	ثانياً: إجراءات البحث قصد الإطلاع على الملف الجبائي.....
423	الفرع الثالث: إجراءات التحقيق الخاصة.....
423	الفقرة الأولى: التحقيق الإضافي.....
424	الفقرة الثانية: مراجعة التحقيق.....
426	الفرع الرابع: الخبرة.....
429	الفقرة الأولى: تعيين الخبير.....

فهرس المحتويات

431	الفقرة الثانية: رد الخبير.....
432	الفقرة الثالثة: سير عملية الخبرة ونتائجها.....
438	الفقرة الرابعة: تحديد مصاريف الخبرة.....
439	الفقرة الخامسة: سقوط الخبرة في حالة صدور أمر بالخبرة.....
442	المطلب الثاني: الإثبات في الدعوى الضرائب المباشرة
442	الفرع الأول: عبء الإثبات.....
446	الفرع الثاني: وسائل الإثبات.....
446	الفقرة الأولى: وسائل الإثبات الخاصة.....
447	أولا: محضر المعاينة.....
449	ثانيا: محضر الرقابة الجبائية.....
452	الفقرة الثانية: الإثبات بالوسائل العادية.....
453	أولا: الإثبات بالكتابة.....
454	1- الأوراق الرسمية.....
457	2- الأوراق العرفية.....
458	3- المحرر الإلكتروني.....
459	ثانيا: نسبية الإثبات بالبينة.....
460	ثالثا: الإثبات بالقرائن.....
460	1- القرائن القانونية.....
461	2- القرينة القضائية.....
463	رابعا: حجية الشيء المقضي بت.....
465	خامسا: الإثبات بالإقرار.....
465	1- الإقرار القضائي.....
466	2- الإقرار غير القضائي.....
468	المبحث الثاني: الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة
469	المطلب الأول: صدور الحكم في دعوى الضرائب المباشرة
470	الفرع الأول : شكل ومحتوى الحكم القضائي.....
474	الفرع الثاني: تبليغ الحكم وآثاره.....
475	الفقرة الأولى: تبليغ الحكم.....

فهرس المحتويات

475	الفقرة الثانية: الآثار المترتبة عن الحكم
479	المطلب الثاني: الطعن في الحكم بالطرق العادية
480	الفرع الأول: الطعن بالمعارضة
483	الفرع الثاني: الطعن بالاستئناف
485	الفقرة الأولى: شروط قبول الاستئناف
485	أولاً: الأحكام القابلة للاستئناف
487	ثانياً: الشروط المتعلقة بالمستأنف
489	ثالثاً: الشروط المتعلقة بعريضة الاستئناف
491	رابعاً: ميعاد رفع الطعن بالاستئناف
493	الفقرة الثانية: الآثار المترتبة عن الاستئناف
498	المطلب الثالث: الطعن في الحكم بطرق الطعن غير العادية
498	الفرع الأول: الطعن بالنقض
500	الفرع الثاني: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة
501	الفقرة الأولى: شروط ممارسة الاعتراض
502	الفقرة الثانية: الإجراءات المتبعة في الطعن بالاعتراض وآثاره
503	الفرع الثالث: الطعن بالتماس إعادة النظر
504	الفقرة الأولى: شروط قبول الطعن بالالتماس
508	الفقرة الثانية: آثار التماس إعادة النظر
509	الفرع الرابع: دعوى تصحيح الخطأ المادي
513	الفصل الثالث: منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء في تونس
515	المبحث الأول: نقل منازعات الضرائب المباشرة من اللجان الخاصة إلى المحكمة الابتدائية
516	المطلب الأول: فشل التجربة داخل اللجان الخاصة
516	الفرع الأول: إلغاء لجنة المراضاة
517	الفقرة الأولى: هيكل غير محايدة وخاضعة لجهة الإدارة
519	الفقرة الثانية سقوط اللجنة في الروتين الإداري
520	الفرع الثاني: إلغاء اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري
521	الفقرة الأولى: تركيبة تناصفية وغير متوازنة
522	الفقرة الثانية: غموض الطبيعة القانونية للجنة التوظيف الإجباري

فهرس المحتويات

525	المطلب الثاني: ولاية المحكمة الابتدائية على منازعات الضرائب المباشرة
528	الفرع الأول: تمثيل أطراف الدعوى الضريبية
528	الفقرة الأولى: تمثيل إدارة الضرائب
531	الفقرة الثانية: تمثيل المكلف بالضريبة
536	الفرع الثاني: عريضة افتتاح الدعوى وأجالها
540	الفرع الثالث: مرحلة الصلح أمام المحكمة الابتدائية
540	الفقرة الأولى: إلزامية إجراء الصلح
544	الفقرة الثانية: مدة مرحلة الصلح
546	الفقرة الثالثة: صلاحيات القاضي المقرر في مرحلة الصلح
548	المطلب الثالث: سلطات القاضي العادي في منازعات الضرائب المباشرة
548	الفرع الأول: سلطة القاضي في تعيين الخبير
549	الفقرة الأولى: أنواع الاختبار
549	أولاً: الاختبار العادي
551	ثانياً: اختبار إعادة الاحتساب
553	الفقرة الثانية: إجراءات إتمام الاختبار
553	أولاً: تعيين الخبير
555	ثانياً: تقرير الخبير وحججه
557	الفرع الثاني: الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة
561	الفقرة الأولى: الكتابة وسيلة إثبات أساسية
563	الفقرة الثانية: الإثبات بالقرائن
567	الفرع الثالث: صدور الحكم في الدعوى
572	المبحث الثاني: منازعات الاستخلاص وتكريس أوجه الطعن في مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية
572	المطلب الأول: منازعات الاستخلاص
574	الفرع الأول: الاعتراض على سندات التنفيذ الجبائية
576	الفقرة الأولى: حالات الاعتراض على السند التنفيذي
576	الفقرة الثانية: إجراءات الاعتراض أمام محكمة الاستئناف
578	الفقرة الثالثة: آثار الاعتراض على سند التنفيذ وصدور الحكم

فهرس المحتويات

579	..... الفرع الثاني: القيام ضد أعمال التنبع
580	..... الفرع الثالث: منازعات الاسترجاع
581	..... الفقرة الأولى: طلبات الترجيع الناتجة عن توظيف الأداء
583	..... الفقرة الثانية: طلبات الترجيع المرتبطة بالاستخلاص
584	..... المطلب الثاني: تكريس حق التقاضي على درجتين في منازعات الضرائب المباشرة
585	..... الفرع الأول: شروط وإجراءات الطعن بالاستئناف
588	..... الفرع الثاني: آثار الطعن بالاستئناف و صدور الحكم
591	..... المطلب الثالث: رقابة التعقيب أمام المحكمة الإدارية
594	..... الفرع الأول: إجراءات الطعن أمام المحكمة الإدارية
598	..... الفرع الثاني: سلطات قاضي التعقيب في منازعات الضرائب المباشرة
600	..... الفقرة الأولى: الرقابة المرنة على تطبيق القانون الجبائي الإجرائي
600	..... أولاً: الرقابة على سلامة الإجراءات السابقة لقرار التوظيف الإجباري
603	..... ثانياً: الرقابة على سلامة قرار التوظيف الإجباري ذاته
604	..... الفقرة الثانية: رقابة صارمة على تطبيق القانون الجبائي المادي
605	..... أولاً: الخطأ في القانون
609	..... ثانياً: الخطأ في الوقائع
611	..... الفرع الثالث: صدور قرار التعقيب
615	..... الخاتمة
631	..... قائمة المراجع
662	..... فهرس المحتويات

ملخص:

تتمتع منازعات الضرائب المباشرة بخصوصية تجعلها متميزة عن غيرها من المنازعات الإدارية، نظرا لكونها تجمع طرفين غير متكافئين إدارة الضرائب التي تسعى إلى فرض وتحصيل الضريبة لفائدة الخزينة العامة، والمكلف بالضريبة والذي يسعى إلى حماية ثروته، ناهيك عن تفرداها بخاصية التشتت إذ يتم الفصل فيها من خلال مرحلتين:

المرحلة الأولى وتمر عبر القناة الإدارية وجسدها كل من المشرع الجزائري والمغربي من خلال إلزامية التظلم الإداري أمام إدارة الضرائب، وتدخل لجان إدارية للطعن في الضرائب المباشرة، فأصبحت هذه المرحلة حاسمة وضرورية يتبعها المكلف بالضريبة للدفاع عن نفسه عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك للأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة ، كما تعد وسيلة لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، غير أن المشرع التونسي يرى بعدم صلاحية هذه المرحلة فتخلى عنها في منظومته الجبائية.

أما المرحلة الثانية والتي تتدخل فيها الرقابة القضائية باعتبارها من أهم الطرق التي يتمتع فيها المكلف بالضريبة بكامل حقوق الدفاع كما أنها تضع حدا لتعسف إدارة الضرائب، إذ يتمتع فيها القاضي بسلطات واسعة للفصل في دعاوى الضرائب المباشرة، والتي إن تشابه المشرع في كل من الجزائر والمغرب في تنظيمها من خلال منح الاختصاص للقضاء الإداري، فقد اختلفت عنهما المشرع التونسي بتطبيقه لنظام الازدواجية القضائية في نفس النزاع، مما أدى إلى تشتتته بين هيئات القضاء العادي والقضاء الإداري.

Préambule :

Le contentieux des taxes directs jouit d'une particularité la distinguant d'autres contentieux administratifs, étant donné qu'elle réunit deux parties inégaux ; l'administration fiscale qui veille à imposer et percevoir les impôts au profit de la trésorerie publique, et le contribuable qui cherche à protéger sa fortune, sans parler de son unicité quand à sa particularité de dispersion, en effet, elle se fait statuer suivant deux phases :

La première: passe par la voie administrative et un énorme corps de législateurs Algériens et Marocain, à travers l'obligation du recours administratif par devant l'administration fiscale, et l'intervention de comités administratifs pour récuser les impôts directs, une étape devenu cruciale et nécessaire, suivit par le contribuable pour se défendre, quand elle vise à rattraper les fautes commises par l'administration. Aussi, elle est considérée comme étant un moyen pour corriger ses fautes avant de recourir à la justice, Cependant, le législateur tunisien ne croit pas à la validité de cette étape dans son système fiscale, c'est pourquoi il y renonce.

La deuxième : c'est la ou intervient le contrôle juridictionnel, comme étant l'un des moyens les plus importants dans lequel le contribuable jouit des pleins droits de la défense, aussi il met fin au abus de l'administration fiscale, puisque le juge jouit des larges pouvoirs pour statuer des procès d'impôts directs, qui, malgré la similitude de son organisation par le législateur en Algérie comme au Maroc, en accordant la compétence à la juridiction administrative, le législateur Tunisien y diffère en appliquant le système juridictionnel double dans le même litige, ce qui cause sa dispersion entre les juridictions ordinaires et le contentieux administratif.