

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة ماستر

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الفرع: حقوق

التخصص: قانون إداري

رقم:

إعداد الطالب(ة):

1- سليم معمري

2- أحمد الصالح لقاط

يوم: 2025/06/03

دور المنازعة الجبائية في حماية حقوق المكلف بالضريبة

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة بسكرة	أستاذ	جلول شيتور
مشرفا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر قسم ب	ياسين جراي
مناقشا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر قسم ب	زرزور بن نولي

السنة الجامعية: 2024-2025

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

People's Democratic Republic of Algeria

Ministry of High Education and Scientific
Research
Mohamed Khider University of Biskra
Faculty of Law and Political Science
Law Department



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أدناه، السيد(ة): اسماعيل حمادي

الصفة: طالب

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية/ رخصة سياقة رقم: 209893520

الصادرة بتاريخ: 2023/12/26 عن دائرة/كلية: بسكرة

المسجل بكلية: الحقوق والعلوم السياسية، قسم: الحقوق.

والمكلف بإنجاز أعمال بحث: مذكرة ماستر، خلال الموسم الجامعي: 2024 - 2025

تحت عنوان: دور المناهج الجامعية في حماية

حقوق المكلف بالضرائب

إشراف الاستاذ(ة): ياسمين حمادي

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير النزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث وفق ما ينص عليه القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 2020/12/27
المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2025/05/25

إمضاء المعني بالأمر

اسماعيل حمادي



تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

أنا المعضي أناها، السيد(ة): أحمد جمال لقال

الصفة: طالب

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية/ رخصة سياقة رقم: 20.36.02.42.3
الصادرة بتاريخ: 2019/10/30 عن دائرة / بلدية: القطنة
المسجل بكلية: الحقوق والعلوم السياسية، قسم: الحقوق.

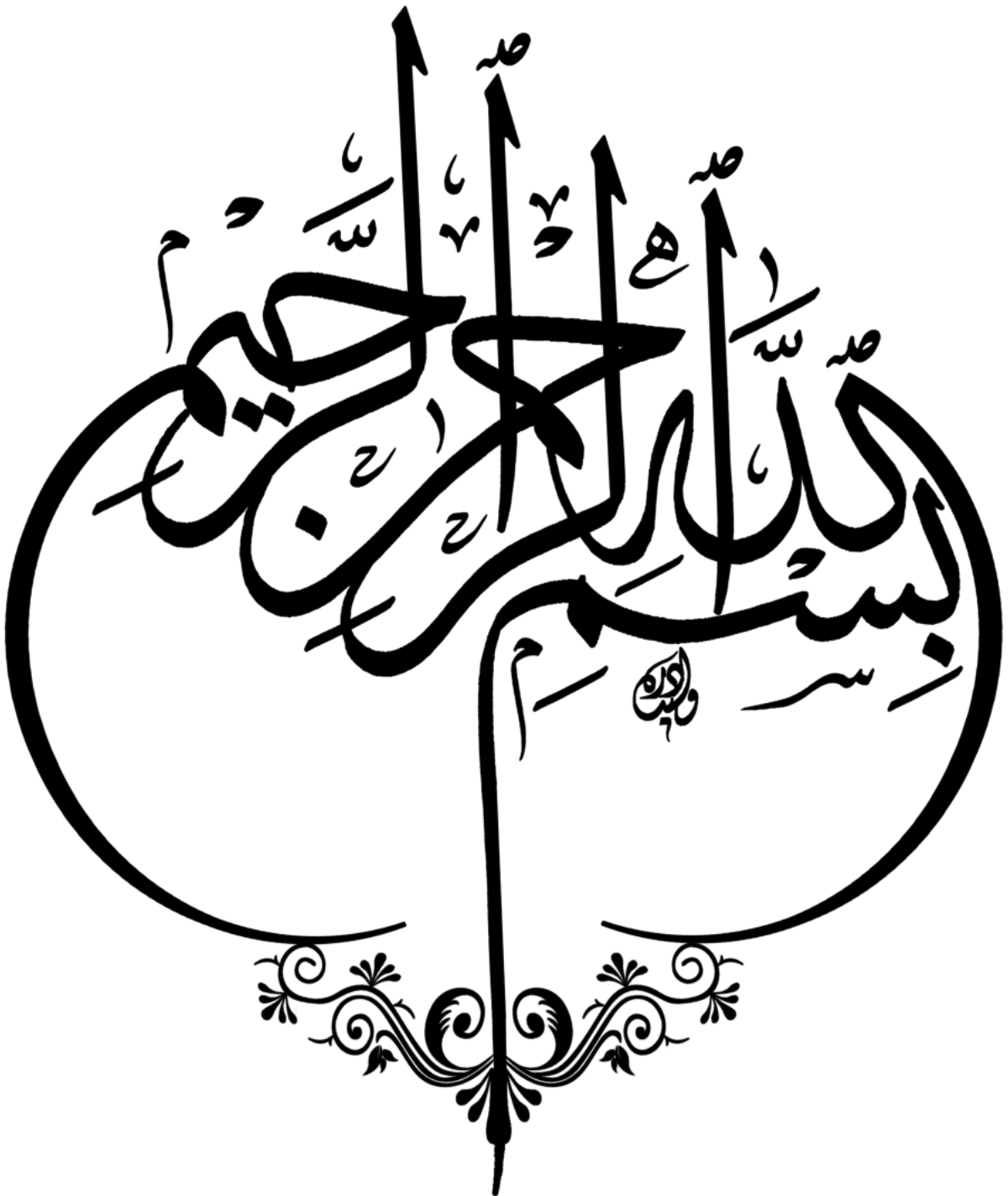
والمكلف بتجز أعمال بحث : مذكرة ماستر، خلال الموسم الجامعي: 2024 - 2025

تحت عنوان: دور الممارسات الجاهلة في حماية حقوق
المكلف بالخراسية
إشراف الأستاذ(ة): ياسمين جباري

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير النزاهة الأكاديمية
المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينص عليه القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 2020/12/27
المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2024/05/02

إمضاء المعضي بالأمر



إهداء

"ربي أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي
وأن أعمل صالحاً ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

أهدي ثمار العمل الممتد على سنوات دراستي

إلى من علمني النجاح والصبر

إلى من إفتقدته في مواجهة الصعاب

ولم تمهله الدنيا لأرتوى من حنانه

يا من أحمل إسمك بكل فخر

يا من أعيش أفتقدك طوال العمر

أهدي هذا البحث إلى روح أبي رحمه الله.

إلى أعز ما أمتلك في هذه الدنيا

وإلى طريقي المستقيم وإلى طريق الهداية

إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل

وإلى أعز سند لي في الدنيا والدتي...

وإلى الزوجة الكريمة والأبناء والإخوة والأخوات الأعزاء

وأهلي وأقاربي وأنسبائي جميعهم حفظهم الله وأطال في عمرهم

إلى كل زملاء والأصدقاء كل بإسمه

إلى زملاء الوظيفة على مختلف مستوياتهم

إلى كل من أسهموا في إعلاء راية العلم على مستوى هذه الجامعة

وغيرها من الجامعات الجزائرية من عمداء ودكاترة وطلبة وإداريين.

سليم معمري

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا الى اللذان قال فيهما الرحمان
"وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة
وقل ربي إرحمهما
كما ربياني صغيرا "
أمي الحبيبة و أبي الغالي شفاه الله
و الى كل الذين وستعهم قلوبنا و لم تسعهم سطورنا

أحمد الصالح لقاط

شكر

الحمد لله والصلاة والسلام على أشرف خلق الله

دائماً وأبداً الشكر لله تعالى على توفيقنا في إنهاء هذا العمل المتواضع

فربي لك الحمد كله، ولك الشكر كله، ولك الفضل كله

على جميع النعم التي أنعمت بها علينا

ومن لم يشكر الله لم يشكر الناس

وعليه، ما يسعنا إلا أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير والعرفان

والثناء إلى أستاذنا المشرف الدكتور ياسين جرادي الذي تقبلنا وبصدر رحب

وإشرافه لنا لهذا العمل المتواضع وتقديمه النصائح والتوجيهات

والإرشادات خلال مسارنا لإعداد المذكرة ومراجعتها

فهو بذلك مدين لنا بفضل لا ينسى.

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة الأفاضل كل بإسمه

والذين تكرموا ووقفوا وقدموا جاهدين لنا من توجيهات و نصائح

والذين رافقونا طيلة مسارنا الدراسي

كل أساتذة كلية الحقوق بجامعة محمد خيضر بسكرة

أيضا لا ننسى أن نتوجه بالشكر إلى اللجنة القيمة

و الأساتذة الأفاضل الذين تكرموا بمناقشتنا وإثرائهم

لنا بكل معلومة أو ملاحظة قيمة لموضوعنا.

والله ولي التوفيق

قائمة المختصرات

قانون الإجراءات الجبائية	ق.إ.ج
قانون الإجراءات المدنية والإدارية	ق.إ.م.إ
قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	ق.ض.م.ر.م
قانون المالية	ق.م
قانون المالية التكميلي	ق.م.ت
الجريدة الرسمية	ج.ر
الطبعة	ط
دون طبعة	د.ط
دون ناشر	د.ن
دون سنة نشر	د.س.ن
صفحة	ص
page	P

مقدمة

في ظل التحولات الاقتصادية الإقليمية والعالمية خاصة وأمام تراجع أسعار النفط أصبحت التنمية الاقتصادية هي الشغل الشاغل والقضية الأساسية للحكومة الجزائرية وفرض تحد كبير أمام النظام الضريبي الجزائري، والمتمثل في البحث على بدائل جديدة لضمان إيرادات مالية دائمة ومنتظمة للخزينة العمومية من أجل الإنفاق العام وتمويل عملية التنمية والمقصود بالإيرادات المالية كل الموارد التي تجنيها أجهزة الدولة المكلفة بذلك من مختلف المصادر والأنشطة المحلية والإستثمارات الخارجية، تأتي الضرائب على رأس هذه الإيرادات المختلفة والمهمة المفروضة على دخل الأفراد والشركات بمختلف أنشطتها، وكذلك الضرائب المفروضة على المواد والخدمات والضرائب المترتبة عن ممارسة بعض الأعمال والمهن والضريبة على القيمة المضافة والرسوم على الإستهلاك وحقوق التسجيل ورسم الطابع.

تعتبر الضريبة وسيلة الدولة التي تستظهر فيها تمتعها بسلطاتها العامة تجاه الأشخاص التابعين لها سياسيا وإقتصاديا وإجتماعيا، وهم ملزمون بدفعها وما يترتب عليه هذا الإلتزام من واجبات متفرعة يرجع إلى التكليف الذي أسس له النص القانوني من خلال جملة من الإعتبارات والمسائل التي متى توافرت عد الشخص مكلفا حسب قانون الضرائب.

وقد تثار عدة منازعات بين إدارة الضرائب وبين المكلفين بالضريبة بمناسبة قيام الإدارة بعملياتها، فالمنازعة الجبائية تعني من جهة الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المكلف والإدارة الجبائية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها، والمشرع الجزائري ترك للمكلف الحرية بتحديد الضريبة في إطار إقراره بها، ففي حالة عدم الإقرار بكل العناصر التي تفيد في تحديد الوعاء الضريبي، يفتح المجال لتصحيح هذا الوعاء من طرف إدارة الضرائب.

إلا أنه بما تتمتع به الإدارة الضريبية من سلطة تكون في غالب الأحيان في موقف المدعى عليه القوي، مما قد ينتج عنه عدة تعسفات قد تخل بحقوق الخاضعين للضريبة مما يستدعي الحفاظ على حقوق وإقامة توازن بين حقوق هذا الأخير وحق الخزينة في إستيفاء الضريبة باعتبارها المورد الأساسي لها، فسن بذلك المشرع مجموعة من الحقوق و الضمانات المخولة للمكلفين بالضريبة تلزم الإدارة الضريبية باحترامها.

إن الحماية القانونية للمكلف بالضريبة متوفرة في النصوص التشريعية والتي تم تكريسها دستوريا في الجزائر إبتداء من دستور 1976 ووصولاً إلى الدستور الحالي لسنة 2020 نستخلصها في ثلاث مبادئ رئيسية: بحيث يرجع المبدأ الأول منها في تحديد السلطة التي يحق لها لوحدتها إحداث مختلف الضرائب وتنظيمها من حيث وعائها ومعدلاتها وهو مبدأ قانونية الضريبة، بينما يرجع المبدأ الثاني في ضبط كيفية سريان الضريبة من حيث الزمان وهو عدم رجعية الضريبة، وأما المبدأ الثالث فيرجع في حماية المكلفين بالضريبة من حيث المحافظة على قراراتهم المالية وعدم إرهاب كاهلهم بأعباء ضريبية تفوق طاقتهم على التحمل وهو مبدأ العدالة الضريبية، لذلك يفترض أن تكون الضريبة عادلة لكي يتقبلها المكلفون بالضريبة.

كما أن المشرع الجزائري قام بحصر إجراءات المنازعات الضريبية أو الجبائية في قانون خاص صدر ضمن قانون المالية لسنة 2002 هو قانون الإجراءات الجبائية بعد أن كانت تنظمه قوانين الضريبة المباشرة بالرسوم على رقم الأعمال، لذلك كله قمنا بتقسيم النزاع الضريبي إلى مرحلتين أساسيتين في المرحلة الأولى يثار فيها النزاع الضريبي بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية إما على مستوى الإدارة نفسها أو على مستوى لجان الطعن المختلفة التي أوجبها المشرع لهذا الغرض أساساً، أما المرحلة الثانية وهي التي تلي بموجبها يتم إنتقال النزاع الضريبي من مستوى الإدارة الضريبية إلى مستوى القضاء الإداري.

أهمية الموضوع :

هذا الموضوع يحظى بأهمية كبيرة سواء بالنسبة للمكلفين بالضريبة أو الإدارة الضريبية ويتضح ذلك من خلال أهميته العلمية والعملية:

1- الأهمية العلمية: تتمثل الأهمية العلمية فيما يلي:

- معرفة الحقوق و الضمانات القانونية المقررة للمكلف بالضريبة التي تمنحه حق الدفاع عن نفسه أمام إدارة الضرائب، كما تعطي الفرصة للإدارة لتصحيح أخطائها.
- لم تعد تشكل مجرد مورد مالي للخزينة العمومية، بل أصبحت أداة في يد الدولة تشجع بها الإستثمار وتنهض بها بالإقتصاد الوطني.

- معرفة الضمانات القبلية والبعدية لمرحلة الرقابة الجبائية وخاصة ما يتعلق بحق الإشعار المسبق بالتحقيق وكذا حق الإطلاع وحق الرد.

2- الأهمية العملية: تتمثل فيما يلي:

- إن كثرة المنازعات المتعلقة بالضريبة والتي أصبحت تشكل الحيز الأكبر من القضايا المعروضة على القضاء الإداري تبرز الأهمية العملية للموضوع والتي تتجلى في محاولة العمل على تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية للحد من كثرة هذه القضايا.

- يبرز هذا البحث مجمل الإجراءات العملية التي على المكلف بالضريبة القيام بها من أجل الإستفادة من الحقوق والضمانات القانونية.

- يعتبر التظلم أو الشكاية وسيلة حوار مع إدارة الضرائب يلجأ إليها المكلف بالضريبة عند عدم رضاه بقيمة الضريبة وهو خيار عملي ناجح منحه المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة ولحمايته من تعسف الإدارة.

أهداف الموضوع :

لقد كان السعي من وراء هذه الدراسة يكمن في محاولة الوصول إلى أهداف عدة أهمها:

- الإحاطة بمجمل الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.
- نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة.
- إبراز مجمل الحقوق والضمانات الكفيلة بحماية حقوق المكلف بالضريبة.
- محاولة تحيين موضوع البحث على إثر النصوص القانونية الجديدة و المتعلقة بالموضوع.

أسباب إختيار الموضوع:

هناك أسباب ذاتية وأخرى موضوعية دفعتنا لدراسة هذا الموضوع، وهي:

• الأسباب الذاتية: وتتمثل في:

- الرغبة في إكتساب خبرة في هذا المجال الخاص بالمنازعات الجبائية ودورها في حماية حقوق المكلفين بالضريبة.
- موضوع يساهم في تكوين وتوزيع المعارف في مجال القانون الإداري باعتبار الإجراءات الجبائية تشغل حيزا مهما من هذا القانون.
- محاولة خلق قيمة مضافة لهذه الدراسة.

- تغيير النظرة السلبية التي أخذها المجتمع منذ القدم حول الضرائب واستبدالها بنظرة إيجابية وذلك من خلال إعتبار الضرائب مورد هام يساهم في التنمية الإقتصادية والإجتماعية.

• الأسباب الموضوعية: وهي:

- محاولة تسليط الضوء على موضوع المنازعات الجبائية والمراحل المتبعة لحل النزاع.
- الدور الذي تؤديه المنازعات الجبائية في حماية حقوق المكلف بالضريبة من خلال منحه لمجموعة من الضمانات والحقوق.

- معرفة مختلف الإجراءات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة لحماية حقوقه.

- لأنه موضوع هام لارتباطه بالظروف المالية في الدولة والخزينة العمومية.

صعوبات الدراسة:

لا يخلو أي بحث من صعوبات تواجهه عبر جميع مراحلها، ولكنها لا تثني الباحث عن مواصلة إنجازها وإتمامه بل قد تحفزه في أحيان كثيرة، ومن أبرز وأهم ما واجهناه من صعوبات تتعلق بتلك الطبيعة التقنية والفنية للموضوع والصعوبة حتى في خصوصية مصطلحاته وارتباطه الشديد بمجالات العلوم المالية والمحاسبية والتجارية، حيث أنه من الصعب الإحاطة بكل تفاصيله لما يتطلبه ذلك من إطلاع واسع على كل مجالات هذه العلوم، إضافة لكثرة التعديلات والتتبعات الدورية الواردة على التشريعات الضريبية عبر قوانين المالية المختلفة ناهيك عن قلة المراجع المتخصصة في المجال الجبائي، حيث أن عديد المؤلفات والأبحاث تتناول دراسة هذا المجال بوجه عام ونظري في أغلبها من دون التفصيل في جزئياته الكثيرة وغيرها والمتفرعة والمرتبطة فيما بينها وبين تفاصيل أخرى مكملة لها بقوانين المالية والمحاسبة والتجارة، وكما أن هذه الدراسات غير محينة بحسب التعديلات والتتبعات الواردة بقوانين المالية لكل سنة سواء منها العادية أو التكميلية.

الدراسات السابقة:

يعتبر هذا البحث تكملة وتعميقا لمجموعة من البحوث والدراسات التي سبقته، والتي عالجت هذا الموضوع، ومن بين أبرز الدراسات التي كانت تصب في نفس سياق البحث:

- يحي بدائرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تم تقديمها على مستوى كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة باتنة سنة 2012، وقد عالجت هذه الدراسة إشكالية: "إلى أي مدى



وفق المشرع الجزائري في حماية المكلفين بالضريبة" من خلال الضمانات القانونية المقررة لهم في مواجهة سلطات الإدارة الجبائية في مجال فرض الحقوق الضريبية وتحصيلها وحقهم في التنازع حولها؟ حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن حماية المكلف بالضريبة تتحقق بوجه عام في إطار تنظيم ضريبي تبنى أحكام تشريعاته على الشفافية والوضوح والمرونة.

- فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، البحث عبارة عن مقال منشور بمجلة العلوم القانونية والسياسية سنة 2017، وقد تمحورت إشكالية الدراسة حول: "ماهي الضوابط الموضوعية والإجرائية لتسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري؟" وتوصلت إلى أن التسوية القضائية للمنازعات الضريبية أمام الهيئات الإدارية تخضع للعديد من الضوابط الموضوعية والإجرائية التي لا بد من مراعاتها واحترامها من قبل أطراف المنازعة الضريبية بغية الوصول إلى حل ينهي النزاع.

- فاطمة زعزوعة، الحماية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في القانون العام، تم تقديمها على مستوى كلية الحقوق بجامعة تلمسان سنة 2013، عالجت هذه الدراسة إشكالية: "ماهي الحماية القانونية أو الضمانات التي منحت للمكلف بالضريبة سواء قبل البدء في التحقيق الجبائي أو بعد الإنتهاء منه أو بمناسبة التصحيح الجبائي؟"، وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها ضرورة التأكيد على الحماية القانونية لحقوق وحرية الأفراد التي يتمتع بها المكلف، والتي ينبغي ألا تكون مصدرا للجدل أو النقاش باعتبار أنها حقوق أولية يجب التسليم بها وإقرارها لجميع المكلفين بالضريبة.

- بن جعفري رمضان، حق المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية، البحث عبارة عن مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، تم تقديمها على مستوى كلية الحقوق جامعة أدرار للسنة الجامعية 2016/2017، والتي تهدف إلى الإجابة على الإشكالية التالية: "فيما تتمثل الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية في مراحلها الإدارية والقضائية في التشريع الضريبي الجزائري والتشريعات المقارنة؟"، كما أستخدم في هذه الدراسة المنهج التحليلي والوصفي والمنهج المقارن، وتتفق مع الدراسة موضوع الحال من خلال الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة من الناحية الموضوعية وتختلف معها



في أن بعض الضمانات القانونية وخاصة تلك المتعلقة بالأجال متغيرة عن هذه الدراسة، وذلك نظرا للتغيير المستمر للقوانين الضريبية بموجب قوانين المالية السنوية.

إشكالية الدراسة:

ومن خلال ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هي الضمانات والحقوق التي منحها المشرع الجزائري لحماية حقوق المكلف بالضريبة؟

و تتدرج ضمن الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية نوجزها فيما يلي:

أ/ ما هي أبرز حقوق المكلف بالضريبة في مرحلة النزاع الإداري؟

ب/ ما هي أبرز حقوق المكلف بالضريبة في مرحلة النزاع القضائي؟

ج/ كيف تساهم إجراءات المنازعات الجبائية في حماية حقوق المكلفين بالضريبة؟

المنهج المتبع:

ولقد تم الإعتماد بموضوع دراستنا على المنهج الوصفي وكذا المنهج التحليلي اللذان يعتبران الأنسب لهذا الموضوع من خلال وصف المفاهيم وتحليلها كونها الأقرب للإستعمال والتوظيف، ويتم ذلك بالإطلاع على القدر الكافي من النصوص القانونية ومحاولة تحليلها مدعمين العمل ببعض الإجتهادات القانونية وما نص عليه المشرع الجزائري.

تقسيم الدراسة:

من خلال ما سبق الإشارة إليه تم تقسيم بحثنا إلى فصلين، تناولنا في الفصل الأول الحماية الإدارية لحقوق المكلف بالضريبة، أما في الفصل الثاني تناولنا الحماية القضائية لحقوق المكلف بالضريبة، حيث قسمنا الفصل الأول إلى مبحثين والفصل الثاني إلى مبحثين حيث خصصنا الفصل الأول للحماية الإدارية لحقوق المكلف بالضريبة و الذي قسمناه إلى مبحثين :

المبحث الأول الحقوق المكفولة للمكلف بالضريبة بمقتضى الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني ضمانات المكلف بالضريبة بعد صدور قرار إعادة التقويم.

و خصصنا الفصل الثاني للحماية القضائية لحقوق المكلف بالضريبة و الذي قسمناه إلى مبحثين :

المبحث الأول الدعوى الضريبية.

المبحث الثاني ضمانات الطعن في حكم المحكمة الإدارية.



الفصل الأول:

الحماية الإدارية لحقوق المكلف بالضريبة

الفصل الأول: الحماية الإدارية لحقوق المكلف بالضريبة

يعتمد النظام الجبائي المعمول به في تأسيس الضريبة على نظام التصريح من قبل المكلف بالضريبة، إذ يفترض فيه الصحة، إلا أنه ومخافة من إستعمال الغش أو التهرب الضريبي من قبل المكلف بالضريبة عن طريق التصريح الكاذب إعتد المشرع وسيلة الرقابة الجبائية عن طريق التحقيق والذي يتجلى في مراقبة صحة التصريحات ومدى مصداقيتها ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة كالمراقبة في السجلات والإستدراك وغيرها من الحقوق التي منحت للإدارة الجبائية عند قيامها بالرقابة الجبائية على المكلف بالضريبة.

ولقد منح المشرع المكلف بالضريبة بالموازاة مع ما للإدارة من حقوق، حقوقاً له تحميه من تعسف الإدارة الجبائية من بداية إجراءات عملية التحقيق الى نهايتها، كما أن له حقوقاً يستفيد من إستخدامها إذا لم يقتنع بتأسيس الوعاء الضريبي، تكون أمام الإدارة وضدها، كما له أن يلتجأ الى لجان الطعن، ولذلك سنتطرق في هذا الفصل الى مبحثين، الحقوق المكفولة للمكلف بالضريبة بمقتضى الرقابة الجبائية (المبحث الأول)، وضمانات المكلف بالضريبة بعد صدور قرار إعادة التقييم (المبحث الثاني).

المبحث الأول

الحقوق المكفولة للمكلف بالضريبة بمقتضى الرقابة الجبائية

إن العدالة الضريبية تتطلب الصدق وسلامة البيانات الواردة في تصريحات المكلف بالضريبة، ومن هنا جاء حق إدارة الضرائب وسلطتها في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي، وبالتالي التحقق من سلامة ما جاء في التصريحات من بيانات ووثائق حتى يتم الفرض الضريبي على أساس من العدالة، وعليه فإن التصريح لا يعتد به إلا في حدود مطابقته للواقع وحقيقة الأمر ونصوص القانون⁽¹⁾.

(1) أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، سبتمبر 2013، ص 190.

وعلى هذا الأساس يمكن القول بأن تأسيس الوعاء الضريبي يقوم على نظام تصريحي من قبل المكلف بالضريبة والأساس الذي تقوم الرقابة عليه هو التحقيق في هذه التصريحات عن طريق عدة أنواع من هذه التحقيقات كالتحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق أو المجل في الوضعية الجبائية الشاملة وكذا التحقيق المصوب وغيرها من التحقيقات، هنا منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة حقوقا وضمانات تحميه من تعسف الإدارة عند إجرائها لهذه العملية، لذلك سوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، حيث سنتطرق في (المطلب الأول) إلى حقوق المكلف بالضريبة المقترنة بإجراء التحقيق، أما في (المطلب الثاني) حقوق المكلف بالضريبة التالية لعملية التحقيق.

المطلب الأول: حقوق المكلف بالضريبة المقترنة بإجراء التحقيق

كما سبق وذكرنا بأن مصالح الرقابة الجبائية لها عدة صور وأشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وأنها تجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة من المكلف وتستخدم أشكال هذه الرقابة حسب الحالة، أو طبيعة الشخص المراد التحقيق معه⁽¹⁾، إلا أنه وبالموازاة مع هذه التحقيقات لا بد من التأكيد على أن للمكلف بالضريبة حقوقا تحميه لدى إجراء هذه العملية بمختلف أشكالها، وعلى الرغم من تعدد هذه التحقيقات إلا أن أغلب الضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة موحدة فيها، وعليه فقد قسمنا هذا المطلب إلى خمسة فروع، الحق في الإعلام أو الإشعار بالتحقيق (الفرع الأول)، وحق المكلف الاستعانة بمستشار (الفرع الثاني) وتحديد مدة التحقيق بعين المكان (الفرع الثالث)، و الحق في منع إجراء رقابة ثانية (الفرع الرابع)، و حق المكلف في سرية المعلومات المطع عليها (الفرع الخامس).

الفرع الأول: الحق في الإعلام (الإشعار بالتحقيق)

لا يمكن أن تجرى الرقابة الجبائية ومراقبة التصريحات وما بعدها من أنواع التحقيق إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق الإشعار بالتحقيق المسبق⁽¹⁾.

(1) المواد 4/20، 20 مكرر 3، 3/21، 6/33 من قانون 21/01، الصادر بتاريخ 2001/12/12، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 08/24، المؤرخ في 2024/11/24، المتضمن قانون المالية لسنة 2025.

ويتم الإعلام بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوق وواجبات المكلف بالضريبة على أن يستفيد هذا الأخير من مدة للتحضير قدرها عشرون (20) يوما للتحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة وثلاثون (30) يوما بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حيث يرسل برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف⁽¹⁾.

ففي التحقيق في المحاسبة يرسل الإشعار إلى الشخص ذاته ، وإن كان الشخص معنويا فإنه يرسل إلى ممثله القانوني كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام للشركة طبقا للمادة 638 من القانون التجاري، وإذا تعلق بالتحقيق المعمق فإنه يرسل للمكلف شخصيا، وفي حالة غيابه يسلم إلى أحد أقربائه، وفي هذا الصدد يرى مجلس الدولة الفرنسي أن ذلك يعتبر تبليغا صحيحا بتسليم الإشعار إلى زوجة المعني، وإذا كان المكلف في السجن فإنه يرسل إلى مدير المؤسسة العقابية المحبوس بها، وفي حالة التسوية القضائية فإنه يرسل إلى المدين طبقا للمادة 273 من القانون التجاري أيضا، وفي حالة الإفلاس أو التصفية فإنه يرسل إلى المصفي طبقا لنص المادتين 244 و 767 من نفس القانون⁽²⁾.

وقد عمد المشرع إلى تضمين هذه الوثيقة الرسمية ببعض البيانات والمعلومات الضرورية للفهم الجيد لعمليات التحقيق، حيث يجب أن يبين الإشعار بوضوح السنوات التي ستكون محل التحقيق، كما يجب أن يظهر الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل، الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة البطلان بالإجراء والمتمثل في أن المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء عملية التحقيق، وقد أكد على هذه الشكالية مجلس الدولة في القرار الصادر عن مجلس قضاء باتنة بتاريخ 2001/03/16، ضد إدارة الضرائب متمثلة في المديرية الولائية للضرائب لولاية باتنة، نظرا لعدم إحترامها للشكالية السابقة المتعلقة بضرورة إعلام المكلف بخضوعه للتحقيق⁽³⁾.

(1) اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، دار الهدى للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 24 .

(2) ابراهيم عبيدات و عبد الرحيم عصمانية و نجيب سوير، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، سنة 2007، ص 15 .

(3) عبد الرحيم لواج، منير لواج، دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة وإدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 1، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2022، ص 93.

الفرع الثاني: حق المكلف الإستعانة بمستشار

يعتبر النص على حق المكلف بالضريبة في الإستعانة بمستشار من أهم البيانات التي يتضمنها الإشعار بالتحقيق الذي توجهه الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة قبل قيامها بالتحقيق الجبائي كما ذكرنا سابقا، بحيث يعتبر مجرد الإشارة إلى هذا الحق ضمانا قائمة بذاتها.

و تعتبر هذه الضمانة من أولى و أبرز الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي، بحيث عرفت هذه الضمانة في النصوص الفرنسية المطبقة في الجزائر بعد الإستقلال، ثم أدرجت في قانون الضرائب المباشرة لسنة 1976 و أخيرا كرس في قانون الضرائب المباشرة و قانون الرسوم على رقم الأعمال الجديد.

فباستقراء المادة 20 ف4 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على مايلي: "يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية، وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة"⁽¹⁾.

أما المادة 21 ف3 تقضي بمايلي: أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.

من المادتين المذكورتين نجد أن المشرع الجزائري حرص على ضرورة تنبيه المكلف بالضريبة محل الرقابة الجبائية سواء كانت رقابة في المحاسبات أو رقابة في الوضعية الجبائية الشاملة على ضرورة الإستعانة بمستشار، وأن هذا الإجراء قد يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق في حال إغفاله، و يتم التبليغ أو التنبيه على ضرورة الإستعانة بمستشار أثناء القيام بإرسال الإشعار بالتحقيق إلى المكلف بالضريبة محل التحقيق⁽²⁾. يعني أنه من واجب الإدارة الجبائية إعلامه بأن له الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره هو.

(1) فاطمة الزهراء زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه

في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013/2012، ص 191.

(2) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، الجزائر، منشورات 2025، ص 13.

إلا أنه يستوجب التويه على أن ضمانات الإستعانة بمستشار لا تعني بالضرورة حضور ووجود المستشار أثناء عملية التحقيق فإذا غاب المستشار عن التحقيق أو رفض المكلف بالضريبة الإستعانة به رغم صحة إعلامه بذلك في الإشعار بالتحقيق لا يؤثر سلبا على مجريات التحقيق و السير الحسن لعملية الرقابة(1).

ومن خلال هذا نستنتج أن حضور المستشار إختيارية و عدم حضوره لا يؤدي لبطلان الإجراءات، بينما عدم الإشارة إلى ضرورة الإستعانة بالمستشار في التحقيق يترتب على إغفالها بطلان إجراءات التحقيق(2).

الفرع الثالث: تحديد مدة التحقيق بعين المكان

حدد المشرع الجزائري المدة القانونية لإجراء التحقيق من قبل المفتش الجبائي، حيث أن هذه المدة المقررة قانونا تختلف حسب شكل الرقابة، فهي تختلف بالنسبة للتحقيق في المحاسبة عنه في التحقيق المصوب وعن التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، ومن خلال تقييد المشرع للمدة الزمنية لمباشرة التحقيق قد وفر حماية للمكلف بالضريبة من أي تعسف قد يصدر من الإدارة الجبائية، وسنتناول في هذا الفرع المدة القانونية في أنواع التحقيق الثلاث (التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة) والاستثناءات الواردة على ذلك.

أولا : التحقيق في محاسبة المكلف

إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية والمتعلقة بسنوات مالية مقللة(3).

وفي هذا الصدد نص المشرع الجزائري على أنه لا يمكن تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق المحاسبي، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص(4).

(1) سيد أعر محمد، الضمانات الممنوحة للمكلف بالتحقيق الجبائي، مجلة الواحات والبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد

2، جامعة غرداية، الجزائر، 2020، ص ص 08، 09.

(2) صدر عن المحكمة العليا عن الغرفة الإدارية - سابقا - تحت ملف رقمه 104152 ، و التي أيدت من خلاله قرارا صادرا عن مجلس قضاء وهران دليل على تكريس هذه الضمانة، التي كانت ممنوحة للسيد (ب.م) قبل التحقيق بموجب المادة 378 (ق ض م) - سابقا - و التي كانت تنص على إلزامية الإشارة إلى الإستعانة بمستشار أثناء التحقيق.

(3) المادة 20 ف1، من (ق.إ.ج).

(4) المادة 20 ف5، من (ق.إ.ج).

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج (1 مليون دج)، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
 - كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج (2 مليون دج)، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- وتجدر الإشارة إلى أنه يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، في حالة ما إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج (5 مليون دج)، و 10.000.000 دج (10 مليون دج)، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها كما يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر.

ثانيا : التحقيق المصوب في محاسبة المكلف

يقصد بهذا التحقيق الإجراء الذي يقوم به أعوان الإدارة الجبائية لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.، ويكون هذا التحقيق كذلك عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية⁽¹⁾.

وفي هذا المقام نص المشرع على أنه لا يمكن، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين⁽²⁾.

ثالثا : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف

تناول المشرع هذا النوع من الرقابة في المادة 21 من (ق.إ.ج)، وهي الرقابة التي تخص الأشخاص الطبيعية، وتستهدف المقارنة بين الدخل الذي صرح به المكلف وممتلكاته، فضلا عن الوضعية المالية لخزينته ونمط معيشته لكشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به ومن خلال إجراء مقارنة بين مداخل المكلف بالضريبة⁽³⁾.

(1) المادة 20 مكرر ف1 و 2، من (ق.إ.ج).

(2) المادة 20 مكرر ف4، من (ق.إ.ج).

(3) وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة دورية، جامعة الجزائر1، 2017، د ن، العدد 11، ص 290.

وبالرجوع إلى ق.إ.ج، نجد أن المشرع نص على أنه لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، لفترة تفوق السنة (01)، ويبدأ سريان هذه المدة إعتباراً من تاريخ إستلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق المعمق(1).

رابعاً : الإستثناءات الواردة على مدد التحقيق

إن المبدأ العام يقضي بأن التحقيق الجبائي محدد من حيث الزمان، إذ لا يمكن للإدارة الجبائية بأي حال من الأحوال أن تتجاوز المدد المنصوص عليها قانوناً(2)، غير أن هذا المبدأ لا يؤخذ على إطلاقه بحيث يرد عليه مجموعة من الإستثناءات. إن هذه الأخيرة وردت كعقاب على سوء نية وتصرف المكلف بالضريبة أثناء التحقيق، وينتج عنها عدم إلتزام الإدارة بالمدة المقررة قانوناً.

فقد نصت المادة 20ف5 من (ق.إ.ج) على أنه " لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه في حالة إستعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كافية أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد المكلف بالضريبة في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه" وبالتالي يمكن أن نستخلص من هذه المادة ثلاث حالات يمكن فيها للإدارة الجبائية خرق مدد التحقيق:

1- حالة إستعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً، أي إكتشاف الإدارة أثناء التحقيق أن المكلف بالضريبة أراد تغيير الحقيقة من أجل تخفيض أو إلغاء الضريبة المفروضة عليه أو الحصول على إعفاءات أو تعويضات من الخزينة، الأمر الذي يستلزم على الإدارة إجراء تحقيق أكثر تعميقاً وأطول مدة.

2- حالة تقديم المكلف بالضريبة معلومات غير كافية وغير صحيحة أثناء التحقيق وهو تصرف سلبي مع الإدارة الجبائية وعدم تعاونه معها أثناء التحقيق ساعياً إبعادها عن الحقيقة.

3- حالة عدم رد المكلف بالضريبة ضمن الآجال على طلبات التوضيحات والتبريرات وهذه الحالة تثبت أن المكلف بالضريبة يريد ربح الوقت من أجل إعادة ترتيب وثائقه ليظهر بمظهر صحيح.

ففي كل الحالات المذكورة أعلاه تمدد المدة و ذلك لتمكين الإدارة الجبائية من إستكمال تحقيقها و التدقيق و التعمق فيه أكثر للوصول إلى الحقيقة.

(1) المادة 21 ف4، من (ق.إ.ج).

(2) العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص95.

أما الإستثناء الآخر فنصت عليه المادتان 20 و 21 من (ق.إ.ج)، ويتعلق الأمر بأن الإدارة الجبائية عندما تنتهي من إجراء التحقيق سواء التحقيق في المحاسبات أو التحقيق المعمق لا يجوز لها الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا أدلى بمعلومات غير كافية أو خاطئة خلال التحقيق، أو يكون قد إستعمل أساليب تدليسية والهدف من عدم إعادة التحقيق بالنسبة لنفس الفترة ونفس المادة الضريبية، هو كما ذكرنا سابقا أن فترة التحقيق محددة بمدة معينة لا يمكن تجاوزها، فإذا فرضنا أنه يمكن إعادة التحقيق على نفس الوضعية من جديد فما هو الجدوى من وضع هذه المدة إذن⁽¹⁾. و بالنظر الى هذا فهي ضمانات ضعيفة لصالح المكلف بالضريبة في مواجهة التعسف المحتمل للإدارة.

الفرع الرابع : ضمانات عدم تجديد التحقيق الجبائي

لا يجوز للإدارة الجبائية بعد إنتهاء التحقيق أن تقوم بتحقيق جديد لنفس الضرائب ونفس الفترة، وهي تعتبر ضمانات كرسها المشرع لصالح المكلف بالضريبة وتستمد هذه الضمانات أساسها من الطابع النهائي لإجراء الرقابة الجبائية.

فعند إنتهاء التحقيق وتقديم نتائجه للمكلف بالضريبة لا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد إلا في حالات إستثنائية حددها قانون الإجراءات الجبائية، حيث سنقوم بتوضيح هذه الضمانات عن طريق ذكر المبدأ العام لها ثم نعطي الإستثناءات الواردة عليها والتي تمنع المكلف بالضريبة من الإستفادة من هذه الضمانات وذلك فيما يلي:

أولا : المبدأ العام لهذه الضمانات

إذا إنتهت الإدارة الجبائية من عملية التحقيق في وضعية المكلف بالضريبة وتم بعد ذلك تحديد مبالغ التقويمات الجديدة بصفة نهائية وقبل بها المكلف بالضريبة، فإنه في هذه الحالة لا يمكن لها أن تقوم بإعادة التحقيق مرة أخرى وفي نفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة.

وقد نص المشرع الجزائري على هذا المبدأ في المادة 20 ف7 من (ق.إ.ج) فيما يخص التحقيق في المحاسبة، بنصها " في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه" ونفس المبدأ نص عليه المشرع فيما يتعلق بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف وذلك في المادة 21 ف6 من نفس القانون المذكور أعلاه.

(1) راجع المادتين 20 ف5 و 21 ف4، من (ق.إ.ج).

ولكن حتى يمكن إعمال هذه الضمانة يجب أن يكون التحقيق الأول قد وصل إلى نهايته لأنه إذا لم ينته التحقيق الجبائي فإن هذه الضمانة لا تجد تطبيقها وبالتالي يجب معرفة متى ينتهي التحقيق، كما أنه يجب أن يكون التحقيق الثاني من نفس طبيعة التحقيق الأول يتعرض لنفس المحتوى من حيث الضرائب التي يمسه، حتى يمكن إعمال هذه الضمانة⁽¹⁾.

أولاً : الإستثناءات الواردة على المبدأ العام لهذه الضمانة

لقد أورد المشرع الجزائري على هذه الضمانة إستثناءات، يمكن للإدارة الجبائية في حالة تحققها أن تقوم بإعادة التحقيق الذي قامت به، وهذه الإستثناءات هي كالتالي:

1/ قيام المكلف بالضريبة بمناورات تدليسية

أشار المشرع الجزائري في (ق.إ.ج)، أنه في حالة إستعمال المكلف بالضريبة لطرق ومناورات تدليسية فإنه في هذه الحالة يحق للإدارة الجبائية أن تقوم بإعادة التحقيق الجبائي وفي نفس الضرائب والرسوم التي حقق فيها في التحقيق الأول⁽²⁾.

لكن المشرع أغفل عن تقديم توضيح لهذه الطرق والمناورات التدليسية التي يقوم بها المكلف وهذا ما يجعلنا نعود إلى الفقه حيث عرفها بأنها "إقدام المكلف بالضريبة بصورة واعية وإرادية على وضع تدابير من شأنها الظهور بمظهر الحقيقة ولكنها تعمل على تخفيض أو إلغاء الضريبة، أو الحصول بدون وجه حق ومن غير الثابت على تعويضات من الخزينة"⁽³⁾.

ومن خلال إستقرائنا لهذا التعريف نستنتج العناصر الواجب توافرها لاعتبار أن هذه الطرق التي إستعملها المكلف طرقاً تدليسية وهي كالتالي:⁽⁴⁾.

أ/ وجود القصد في إرتكاب الخطأ.

ب/ وجود عنصر مادي يتمثل في إخفاء الخطأ أو إظهاره كعملية مشروعة تؤدي إلى إنقاص أو إخفاء سلطة الإدارة في الرقابة.

(1) حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، 2014/2013، ص 87.

(2) المواد 20 ف8، 21 ف6، من (ق.إ.ج).

(3) ابراهيم عبيدات، عبد الرحيم عصمانية، نحيب سوير، مرجع سابق، ص 40.

(4) حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، مرجع سابق، ص 90.

2/ تقديم المكلف بالضريبة لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق

يقوم الأعوان المكفون بالتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف بطلب كل المعلومات المتعلقة بنشاط المكلف بالضريبة، سواء إذا كان التحقيق يخص محاسبة المكلف، أو بالنسبة للتحقيق في الوضعية الشاملة للمكلف وعلى هذا الأخير أن يلتزم بتقديم معلومات صحيحة وموثوقة وغير ناقصة لكي يستفيد من الضمان المتعلق بعدم تجديد التحقيق.

الفرع الخامس: حق المكلف في سرية المعلومات المطع عليها

من المعروف أن الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة مكفولة دستوريا بحيث تنص المادة 47 من التعديل الدستوري لسنة 2020 " لكل شخص الحق في حماية حياته الخاصة وشرفه " لكل شخص الحق في سرية مراسلاته واتصالاته الخاصة في أي شكل كانت⁽¹⁾.

إن كل ما يتعلق من أمور بالمادة الضريبية للمكلف هي في الأصل تكتسي طابعا سريا في مجمله أو في بعض منها والتي يرغب المكلف بأن لا يطلع عليها أحد، والسر لغة يعني "مايكنم ويخفى فهو كل خبر يقتصر العلم به على عدد محدود من الأشخاص" كما عرف بأنه " كل معلومة مقررة لها أن تكون مكتوبة" أو هو "الشيئ الذي يعرفه شخص واحد أو قلة من الناس".

من خلال هذه التعاريف يلاحظ بأنها تدور حول إخفاء السر، والمادة الضريبية الخاصة بالمكلف تخفى إما رغبة منه أو بحكم الوظيفة، أي أن الإدارة لا بد لها من كتمان أسرار المكلف لأنهم هم المعنيون بالإطلاع على الأمور المالية و التجارية من الإيرادات والنفقات الخاصة بالمكلف بالضريبة⁽²⁾.

جاءت أحكام المواد من 65 إلى 69 من (ق.إ.ج) التي تضمنت أحكاما تخص الإلتزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 منه: "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة

(1) أنظر المادة 47 ف1 و 2 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج ر، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، ص13.

(2) فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماجستير في الحقوق والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2012/2011، ص 112.

المضافة وحتى الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به، إلا أن الأحكام الواردة في المادة 301 تبطل حالة وقوع نزاع أو إذا قدمت الإدارة طعنا أمام لجان الطعن⁽¹⁾، حينها لا تكون الإدارة ملزمة بالسر المهني إزاء قاضي التحقيق الذي يستنتقهم حول وقائع موضوع الشكوى، كما لا يكونون ملزمين به إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة والهيئات التأديبية التابعة لها بالمعلومات اللازمة للفصل بكل دراية في الطلبات والشكاوى المعروضة عليها.

وأيا في حالة وجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال الذي أنجزه المكلف بالضريبة أن تدلي الإدارة بالمعلومات التي في حوزتها ولا تلزم بالسر المهني وذلك لمعرفة الأعمال المنجزة من قبل المكلف بالضريبة⁽²⁾.

المطلب الثاني: حقوق المكلف بالضريبة التالية لعملية التحقيق

بعد إنتهاء العون المحقق من إجراء الرقابة الجبائية للمكلف بالضريبة و تحديد الأساس الذي تبنى عليه الضريبة، يقوم المفتش المحقق بعدها بإستدعاء المكلف بالضريبة المحقق معه من أجل حضور أشغال إختتام التحقيق، ويتم هذا الإستدعاء بواسطة رسالة موصى عليها تتضمن تاريخ وساعة ومكان الإجتماع، وعندما ينتهي الإجتماع يختم بمحضر إختتام الأشغال كما يجب أن يتضمن الإستدعاء تنبيه المكلف بالضريبة بأن له الحق في إختيار مستشار يحضر معه هذا الإجتماع ويوقع عليه المفتش الرئيسي المحقق والمكلف بالضريبة المحقق معه وإذا رفض هذا الأخير التوقيع يشار في المحضر أنه قد رفض التوقيع⁽³⁾.

وبعد إختتام أشغال التحقيق وإنقضائه يستفيد المكلف بالضريبة من ضمانات متعلقة بإجراء التقويم والتي سنوردها في حق المكلف الإعلام بنتائج التحقيق (الفرع الأول)، و حق الرد أو الاعتراض (الفرع الثاني)، و خصم الحقوق الناتجة عن التحقيق (الفرع الثالث)، والإعفاء من بعض الإلتزامات بموجب التقادم (الفرع الرابع).

(1) مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، د ط، الجزائر، ص 39 .

(2) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، د ط، 2012، ص ص 48، 49.

(3) نور الدين زرقون، محاضرات غير منشورة في المنازعات الجبائية، ألفت لطلبة الحقوق، تخصص قانون إداري، ماستر 01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014.

الفرع الأول: حق المكلف الإعلام بنتائج التحقيق

بعد إنقضاء التحقيق يمكن للمكلف بالضريبة طلب نتائج التحقيق التي توصل إليها المحقق حول مجمل الحقوق والضرائب التي تجعله مدين، وذلك من الإدارة الجبائية بحيث إنه يجب على هذه الأخيرة تبليغه بنتائج التحقيق والأساس الضريبي المتحصل عليه بعد عملية الرقابة⁽¹⁾.

ويكون الإعلام بتبليغ النتائج عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالتقويم ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20ف6 من (ق.إ.ج)، كما يجب أن يكون الوصل مفصلاً بشكل كاف ومعللاً، وتذكر فيه الحقوق التي يمكن للمكلف أن يستعين بها والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوماً، وقبل إنقضاء أجل الرد فإنه على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير ذلك وإذا لم يرد في الفترة المحددة فإنه يعتبر قبول ضمنى،⁽²⁾ وخلافاً لذلك يتعين على الإدارة الجبائية تبلغ المكلف بالضريبة بالنتيجة حتى في غياب إعادة التقويم، وهذا إستثناء مرتبط في التحقيق المعمق فقط حيث يراعى فيه شرط الرسالة الموصى عليها مع إشعار بالتقويم فيجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بكفاية ومبرراً بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وصياغة ملاحظاته أو التصريح بقبوله⁽³⁾.

الفرع الثاني : حق الرد أو الاعتراض على نتائج التحقيق

يعد حق الرد ضماناً أساسية مكفولة و محمية بنصوص قانونية، حيث كرسها المشرع الجزائري بموجب نصوص قانونية تضمنها قانون الإجراءات الجبائية، إذ يحق للمكلف بالضريبة بأن يدلي بملاحظاته أو إعلان موافقته أو رفضه للتقويمات التي قامت بها الإدارة الجبائية وذلك في أجل أربعين (40) يوماً بالنسبة للتحقيق في المحاسبة (المادة 20 ف6) وثلاثين (30) يوماً بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (المادة 20 مكرر 5)⁽⁴⁾، كما يحق للمكلف بالضريبة خلال هذا الأجل القانوني الإستفسار عن مختلف النقاط التي يكتنفها الغموض أو حول كيفية وضع هذه التقويمات، و عليه يمكن للمكلف بالضريبة بأن يقبل التصحيحات المقررة أو يقدم ملاحظات بشأنها.

⁽¹⁾ Alim Brahim, *Le contrôle fiscal*, mémoire defin d'étude, IEDF, septembre, 1997, p 2.

⁽²⁾ فريدة زناتي، مرجع سابق، ص 78.

⁽³⁾ العيد صالح، مرجع سابق، ص 50.

⁽⁴⁾ أنظر المادتين 20 ف6 والمادة 20 مكرر ف5، من (ق.إ.ج).

أولاً : قبول المكلف بالضريبة التصحيحات الواردة في الإشعار بالتقويم.

حالات قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات الواردة في الإشعار بالتقويم قد تأخذ صور متعددة بحيث قد يكون القبول ضمناً أو صريحاً:

1. القبول الضمني : يعتبر قبول المكلف بالضريبة ضمناً، إذا لم يقدم أي رد من طرفه في الأجل القانوني الممنوح له إذ يفسر سكوته قبولاً ضمناً.

2. القبول الصريح : و يكون في حالة ما إذا قدم موافقته للتصحيحات الكتابية و ضمن الآجال القانونية السابقة لذلك، و إما أن يكون قبولاً جزئياً كأن يقبل بجزء من هذه التصحيحات فقط.

و تجدر الإشارة أيضاً إلى أن إرادة المكلف بالضريبة تسري عليها القواعد العامة من حيث عيوب الإرادة.

ثانياً: تقديم المكلف بالضريبة ملاحظاته بشأن التصحيحات.

من المعمول به و المتعارف عليه أن الإدارة الجبائية تحدد نموذج خاص بالإشعار في ورقة مزدوجة، في الصفحة الأولى تخصصه للبيانات والمعلومات العامة C بالتقويم نموذج 4 حول المكلف بالضريبة وتوقيع العون المحقق، و في الصفحة الثانية تستعرض مجريات التحقيق وأسس فرض الضريبة، و في الصفحة الثالثة تخصصه لرأي المكلف بالضريبة بشأن التصحيحات إلا أن هذا لم يمنع من أن يدلي المكلف بالضريبة برأيه شفاهة، بحيث لم يورد المشرع أي تفصيل عن الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة، و عليه يمكن لهذا الأخير أن يقدمه شفاهة أو كتابة، و لكن تعتبر الملاحظات المقدمة في شكل كتابي و المرسلة في رسالة موصى عليها مع وصل الإستلام أكثر ضماناً من مجرد ملاحظات شفوية، سواء من حيث إثبات تاريخها أو محتواها، و يجب أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة ممضية من طرفه أو ممن لهم الحق في التصرف باسمه، و إلا أعتبرت من قبل الإدارة بأنها لا تحتوي على رفض هذا الأخير، و هذه الملاحظات يمكن أن تكون رفضاً قاطعاً للتصحيحات أو أن تتضمن مجموعة من الأدلة و الحجج التي يتعين على الإدارة الرد عليها⁽¹⁾ غير أنه لا يمكن للإدارة أن تقوم بأي إجراء في حق المكلف بالضريبة إلى غاية نهاية المدة القانونية و أي إجراء خلال هذه المدة يقع تحت طائلة بطلان الإجراء و قد يترتب عليه بطلان التقدير متى أثاره المكلف بالضريبة إلا في حالة تصحيح خطأ مادي أو خطأ في الحسابات أين تعيد الإدارة الجبائية إرسال التصحيحات بنفس الطريقة.

(1) ابراهيم عبيدات، عبد الرحيم عصمانية، نجيب سوير، مرجع سابق، ص 33.

الفرع الثالث: خصم الحقوق الناتجة عن التحقيق

إذا كان التحقيق متزامنا في الرسوم على رقم الأعمال أو الرسوم المماثلة أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، يستفيد المكلف في هذه الحالة ودون طلب مسبق منه، من خصم للحقوق البسيطة الناتجة عن التحقيق، من الترفيعات الموقعة على أساس فرض الضريبة⁽¹⁾ ويجرى هذا الخصم بالكيفيات التالية:

أولاً: يخصم المزيد من الرسوم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة، المتعلق بالعمليات المجراة أثناء سنة مالية معينة بالنسبة لتأسيس وعاء الضريبة على أرباح الشركات، من نتائج هذه السنة المالية ذاتها.

ثانياً: في حالة ما إذا تم في وقت لاحق، منح تخفيضات أو إرجاعات من مبلغ الرسوم والضرائب التي كانت محل خصم المشار إليها أعلاه، تلتحق عند الإقتضاء، هذه التخفيضات أو الإرجاعات، ضمن شروط القانون العام بالأرباح أو المداخل المحققة خلال السنة المالية الجارية في تاريخ الأمر بالصرف.

ثالثاً: تطبق الأحكام المشار إليها في النقطتين أعلاه وضمن نفس الشروط في حالة التحقيقات المنفصلة في الرسوم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة أو في الضريبة على الدخل الإجمالي أو في الضريبة على أرباح الشركات، وتجدر الإشارة إلى أن الخصم المنصوص عليه فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة لا يتم، إلا إذا سبق إنهاء التحقيق في أسس هذه الرسوم قبل التحقيق في أساس الضريبة على الدخل الإجمالي وعلى أرباح الشركات.

الفرع الرابع: الإعفاء من بعض الإلتزامات بموجب التقادم

التقادم هو مضي مدة معينة على إستحقاق الدين دون المطالبة به من طرف الدائن يترتب على ذلك حقه في المطالبة به إذا تمسك من له مصلحة فيه، فهو وسيلة للتخلص من الإلتزام بعد مضي هذه المدة⁽²⁾.

(1) المادة 319، من الأمر رقم 76/101، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 08/24، المؤرخ في 24/11/2024، المتضمن قانون المالية لسنة 2025، ج ر رقم 84.

(2) عمجية بويحمد، رزيقة بورنان، التقادم المسقط في القانون المدني الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، 06/2016، ص 06.

ما يمكن إستنتاجه من هذا التعريف أنه في حالة ما إذا لم تباشر أو تطالب الإدارة الجبائية بحقها من المكلف باعتبارها هي الدائن في العلاقة الضريبية فإن هذا الحق يسقط بمرور مدة زمنية معينة دون المطالبة به، حيث نص المشرع الجزائري في المادة 39 من (ق.إ.ج) أن عمل الإدارة يتقادم بمرور أربع (04) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يلي:

أولاً: تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

ثانياً: القيام بأعمال الرقابة.

ثالثاً: قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

غير أنه في حالة لجوء المكلف بالضريبة إلى طرق تدليسية، يبدأ حساب مدة التقادم إبتداء من اليوم الذي يمكن فيه لأعوان إدارة الضرائب معاينة وجوب الحقوق أو المخالفات⁽¹⁾.

المبحث الثاني

ضمانات المكلف بالضريبة بعد صدور قرار إعادة التقويم

بعد الإنتهاء من عملية الرقابة الجبائية وجميع التحقيقات التي تقوم بها الإدارة، تقوم هذه الأخيرة بتأسيس الوعاء الضريبي، الذي عليه يحدد قيمة الضريبة، وللمكلف بالضريبة الحق في الطعن ضد قرار الإدارة الجبائية في حال عدم إقتناعه بأساس الوعاء الضريبي الذي توصلت إليه الإدارة الجبائية بحيث يتقدم المكلف بالضريبة إلى الجهة مصدرة القرار، لكي تراجع نفسها وتعتبر هذه المرحلة نقطة أساسية وهامة بحيث تعمل على حماية المكلف من تعسف الإدارة من جهة، وإمكانية حسم النزاع قبل اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة من جهة أخرى.

وعليه سنتلخص دراستنا في هذا المبحث إلى التظلم أو الشكاية أمام إدارة الضرائب كإجراء إلزامي (المطلب الأول) وضمانات المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن كإجراء إختياري (المطلب الثاني).

(1) عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 52.

المطلب الأول: التظلم (الشكاية) كإجراء إلزامي أمام إدارة الضرائب

يتواجد المكلف بالضريبة بشكل دائم في مواجهة الإدارة الضريبية، التي قد تخطئ في تحديد الوعاء الضريبي، أو في تقدير الضرائب وتحصيلها، كما من الممكن أن تتعسف في حقه وهي تقوم بأداء وظيفتها القانونية، الأمر الذي يؤدي على الأرجح إلى وقوع نزاع ضريبي بينهما.

في هذا النزاع لا يكون المكلف بالضريبة عادة في نفس مركز الإدارة الضريبية، فحالة إختلال التوازن بينهما ظاهرة للعيان، وهذا أمر طبيعي، فالإدارة تقف في مركز أعلى وديونها تجاه المكلف بالضريبة ديونا ممتازة تحصل بالأولوية وتتقدم على غيرها.

يدرك المشرع جيدا طبيعة هذه العلاقة بين طرفين متناقضين في مصالحهما وأهدافهما لهذا سعى إلى إعادة التوازن بينهما ومنع تعسف الإدارة، فأمد المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات القانونية التي إبتغى من ورائها حمايته من هذا التعسف المحتمل.

ومن بين هذه الضمانات نجد الشكوى الضريبية، هذه الوسيلة القانونية كانت محل نقاش واسع من طرف الفقهاء والباحثين حول مدى قدرتها على حماية المكلف بالضريبة والوصول بها إلى نيل حقوقه.

وعليه سنحاول التطرق والإلمام بما للمكلف بالضريبة من حقوق و ضمانات بمقتضى هذا الإجراء وفقا للإجراءات المعمول بها أمام الإدارة الجبائية، بداية من مفهوم الشكوى الضريبية (الفرع الأول)، ثم نطاق تقديم الشكوى الضريبية (الفرع الثاني)، و الشروط المحددة لجعل الشكوى الضريبية فعالة في حماية المكلف بالضريبة (الفرع الثالث)، و قرار مدير الضرائب بالتخفيض (الفرع الرابع)، و الحق في تبليغ القرار للمكلف بالضريبة (الفرع الخامس).

الفرع الأول: مفهوم الشكوى الضريبية

تعد الشكوى الضريبية وسيلة لدفع الإدارة نحو مراجعة قراراتها، بحيث تقوم بمراقبة نفسها بنفسها دون تدخل من أي طرف خارجي⁽¹⁾، وبهذا تعد خطوة مهمة وأداة أولية في يد المكلف بالضريبة من أجل الدفاع عن نفسه أمام الإدارة حتى تقوم بمراجعة عميقة لما أقرته من ضرائب في حقه.

(1) هشام باهي، محمد بن محمد، شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد 12، العدد 01، مارس، 2020، ص 474.

لا نكاد نجد تعريفاً مباشراً وصريحاً للشكوى الضريبية في التشريع الجزائري، لكنها موجودة معنى بوصفها تظلماً إدارياً مشروطاً لصحة رفع الدعوى أمام القضاء الإداري في القرارات التي تصدرها إدارة الضرائب.

جاء في معجم لسان العرب لابن منظور أن كلمة الشكوى هي:

- "شكوت فلانا أشكوه شكوى وشكاية، إذا أخبرت عنه بسوء فعله بك، وتعنى إظهار ما يصفك به غيرك من المكروه"⁽¹⁾.

من المعنى اللغوي يتجلى لنا أن مفهوم الشكوى هو إخبار جهة معينة بالظلم الذي وقع على المشتكي لغرض إزالته.

إصطلاحاً تعرف الشكوى على أنها:

"تعبير المجني عليه عن إرادته في أن تتخذ الإجراءات الجنائية الناشئة عن الجريمة"⁽²⁾. واضح من خلال هذا التعريف تأثره بالفقه الجنائي، لأنه يقدم مفهوماً مرتبطاً بوقوع جريمة كان ضحيتها المجني عليه، وبالتالي يقدم شكوى للجهات المعنية بغرض إسترداد حقوقه والقصاص من الجاني.

في المجال الإداري، عادة ما ترتبط الشكوى بتسمية التظلم الإداري المسبق، وبالتالي يصبح مفهوم الشكوى كما يلي:

"أن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته إلتماساً إلى الإدارة بإعادة النظر في قرارها الذي سبب إضراراً بمركزه القانوني"⁽³⁾.

أما الشكوى الضريبية فيمكن تعريفها على أنها:

"مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة وحماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية"⁽⁴⁾.

(1) ابن منظور، لسان العرب، دار صادر، بيروت، المجلد 14، د.س.ن، ص 439.

(2) محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجزائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1995، ص 119.

(3) حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص 09.

(4) فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 116.

كما عرفت على أنها: "أول طريق أوجب المشرع على المكلف سلوكه عندما يريد الاعتراض على قرار السلطة المالية أي الطعن في صحة قرار التقدير الضريبي"⁽¹⁾.
 مما سبق يتضح لنا أن الشكوى الضريبية هي أولى مراحل المنازعة الضريبية، وهذه الأخيرة تتميز بخصوصية عن باقي المنازعات الإدارية، إذ لا بد من سرعة الوصول للاستقرار الضريبي، لأن بقاء النزاع مستمرا يضر بمصالح الدولة التي تمثلها مديرية الضرائب، وذلك في صورة عدم دخول الإيرادات اللازمة وفي التوقيت المناسب، كما يضر بمصالح المكلف بالضريبة في صورة عدم وضوح مستقبل هذا النزاع مع احتمال تضاعف الأعباء المالية التي يتحملها⁽²⁾.

نسجل هنا أن عدم وجود تعريف تشريعي للشكوى الضريبية يؤدي حتما إلى قراءات عدة للنصوص القانونية التي توطر هذه المسألة، فتقليلًا للنزاع الضريبي ولأهمية تقديم تعريف للشكوى الضريبية، يفترض بالمشرع أن يقوم بتحديد مفهومها دفعا لكل لبس محتمل وإسهاما منه في الإستقرار الضريبي لكلا الطرفين إدارة ومكلفا بالضريبة.

فهدف توفير حماية مناسبة مرتبط دائما بتوضيح المفاهيم القانونية التي جاء بها المشرع أما تركها للاجتهادات القضائية والآراء الفقهية، قد تجعل هدف الحماية في مثل هذه الحالات صعب التحقق بالشكل الذي يريده المشرع.

الفرع الثاني: نطاق تقديم الشكوى الضريبية

حدد المشرع النطاق الذي ينبغي أن تقدم فيه الشكوى الضريبية، سواء ما تعلق بنوع الضريبة أو الجهة المختصة بقبولها، وذلك حتى لا يترك مجالاً للإدارة في التقلت من معالجتها.

(1) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 292.

(2) وفاء عبد الباسط، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007، ص 35.

منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض عن طريق تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب كمرحلة أولى⁽¹⁾، وهي شرط جوهرى حتى يحفظ المكلف بالضريبة حقه في اللجوء للقضاء تحت طائلة رفض دعواه⁽²⁾، ولكنه حدد له نطاق معين تقدم فيه.

يمكن تحديد هذا النطاق إلى نوعين: تبعا لنوع الضريبة، وتبعا للجهة المختصة بقبولها.

أولا: نطاق تقديم الشكوى الضريبية تبعا لنوع الضريبة

نصت المادة 71 من (ق.إ.ج) على وجوب توجيه الشكاوى إلى إدارة الضرائب، ولم تحدد هذه المادة نوع معين من الضرائب، ولأن قانون الإجراءات الجبائية يعتبر قانونا عاما للقوانين الضريبية جميعا⁽³⁾، فإنه يمكننا القول أن جميع الشكاوى في أي نوع من أنواع الضرائب الواردة في القوانين الخاصة معنية بهذا الإجراء.

وبالتالي، سواء كانت الشكوى تتعلق بقانون الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو تتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة، أو تلك المتعلقة بقانون التسجيل أو قانون الرسم على رقم الأعمال وأخيرا تلك التي تتعلق بقانون الطابع، فجميعها تخضع لذات الحكم الوارد أدناه من ناحية خضوعها لقانون الإجراءات الجبائية.

فيما سبق كان لكل شكوى في أحد القوانين المذكورة أنفا نطاق خاص بها، فالشكوى المتعلقة بالضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة، كانت تدخل ضمن إختصاص قانون الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة، وهكذا دواليك، إلى أن تم توحيد هذه الإجراءات بموجب تعديل قانون الإجراءات الجبائية بقانون المالية لسنة 2002⁽⁴⁾.

هذا التوحيد في نطاق تقديم الشكوى الضريبية يخدم بالدرجة الأولى المكلف بالضريبة الذي سيجد نفسه خاضعا لقانون واحد وإجراءات واحدة وشروط واحدة، ورد ذكرها في قانون الإجراءات الجبائية، ولكم أن تتخيلوا لو خضعت الشكاوى لكل القوانين سالفة الذكر، الأمر

(1) فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص 89.

(2) فضيل كوسة، نفس المرجع، ص 133 .

(3) يحي بدابرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص: قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011/2012، ص 34.

(4) أنظر القانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر العدد 79، الصادرة بتاريخ 2001/12/23، يعدل ويتمم قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

الذي يصعب حتما من مهام المكلف بالضريبة في الدفاع عن نفسه ويقلل من فعالية هذه الوسيلة بوصفها حمائية أقرت لمصلحته.

ثانياً: نطاق تقديم الشكاوى الضريبية تبعا للجهة المختصة بقبولها

حدد المشرع الجهة المختصة بقبول الشكاوى الضريبية، ولم يتركها لاجتهاد ورأي المكلف بالضريبة، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

- تختص المراكز الجوارية للضرائب بدراسة الشكاوى التي يقدمها المكلف بالضريبة وطلبات الإعفاء الموجهة له، هذا المركز يعتبر الأقرب للمكلف بالضريبة وبإمكانه تقديم المساعدة اللازمة له⁽¹⁾.

- تختص مراكز الضرائب بدراسة كل الطعون المقدمة من قبل المكلف بالضريبة والمتعلقة بتقدير الضريبة أو تحصيلها أو الإعفاء منها أو إلغاء الغرامات والعقوبات المقررة في حقه⁽²⁾.

- تختص المديرية الولائية للضرائب بدراسة الشكاوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وتنظيم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات في المستويات الدنيا منها، وتمسك الملفات المرتبطة بها⁽³⁾.

- تختص المديرية الجهوية للضرائب بمتابعة المنازعات بين المكلف بالضريبة والإدارة يمكنها دراسة طلبات الطعن لغرض الإعفاء من الضريبة وتوجيهها للجان الجهوية⁽⁴⁾.

- تختص مديرية كبريات المؤسسات بدراسة الشكاوى المقدمة لها وتتابع المنازعات الإدارية والقضائية وتدرس طلبات الإعفاء من الضريبة⁽⁵⁾.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن المشرع أتاح للمكلف بالضريبة العديد من المصالح لتقديم شكواه أمامها بحسب الحال، وهو ما يعتبر شكلا من أشكال التيسير عليه، لدعم حمايته وتأكيد أهمية الشكاوى في توفير الحماية اللازمة له.

(1) أنظر المادتين (26) و (27) من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المؤرخ في 2006/12/18، المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/12/24.

(2) أنظر المادة (20) من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المؤرخ في 2006/12/18، المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، السالف الذكر.

(3) أنظر المادة (17) من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المؤرخ في 2006/12/18، المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، السالف الذكر.

(4) أنظر المادة (08) من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المؤرخ في 2006/12/18، المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، السالف الذكر.

(5) أنظر المادة (03) من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المؤرخ في 2006/12/18، المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، السالف الذكر.

هناك من الفقه من إنتقد تقديم الشكوى الضريبية أمام الجهة الإدارية بدعوى أن هذا ينافي العدل، بينما رأى آخرون أن الإدارة الضريبية أدرى من غيرها بإجراءات التقدير والتحصيل لأنها هي من تولت العملية منذ البداية(1).

الفرع الثالث: الشروط المحددة لجعل الشكوى الضريبية فعالة في حماية حقوق المكلف

أوجب المشرع على المكلف بالضريبة الذي يريد مخاصمة الإدارة الضريبية حول الضرائب المفروضة عليه أو عملية التحصيل أو الإستفادة من الأحكام التشريعية وجوب مباشرة النزاع الضريبي برفع شكواه أمام الإدارة الضريبية(2).

حتى تعتد الإدارة بالشكوى الضريبية وتكون فعالة في حمايته، وضع المشرع مجموعة من الشروط يجب أن تستوفيها تحت طائلة الرفض(3)، وهناك شروط شكلية وأخرى موضوعية:

أولاً: الشروط الشكلية للشكوى الضريبية

يشترط لصحة الشكوى الضريبية شروطاً شكلية لا بد من توافرها حتى تتمكن إدارة الضرائب من النظر فيها(4)، وهي عبارة عن العديد من المعلومات التي يجب أن تتضمنها هذه الشكوى نذكر منها:

1- لا تخضع الشكوى الضريبية لحقوق الطابع،

2- تقدم الشكوى بصفة فردية بشكل عام، ويجوز للمكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم بشكل جماعي وكذا أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضريبة المفروضة على شركتهم تقديم شكوى جماعية(5).

(1) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص 297.

(2) يوسف قاشي، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، مجلة معارف، المجلد 12، العدد 23، ديسمبر 2017، ص 198.

(3) محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 2، ديسمبر 2019، ص 63.

(4) فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 90.

(5) حسين فريجة، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 19.

2- تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن الشكوى كذلك ما يلي:

- ذكر الضريبة المعترض عليها،
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إظهار الإنذار وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع،
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف،
- توقيع صاحبها باليد⁽¹⁾.

يشترط توقيع الشكوى من طرف المكلف بالضريبة شخصيا أو من طرف من يوكله غير أنه يعفى من هذا الإجراء الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحد والتي ليس لها عمل تجاري خاص بها، وكذلك المحامي إذا كان مسجلا لدى المصالح الجبائية المعينة بهذه الصفة⁽²⁾.

وفي حالة عدم إكمال الشروط الشكلية الواردة أعلاه، تقوم الإدارة الضريبية باستدعاء المكلف بالضريبة بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وذلك لتكملة ملف الشكوى وتقديم جميع الوثائق الثبوتية التي تدعم طلباته، وهذا في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوما يحتسب من تاريخ إستلام الرسالة، مع ملاحظة أن الآجال المنصوص عليها في المادتين (76) و (77) من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكنها أن تسري إلا إعتبارا من تاريخ إستلام إدارة الضرائب لجواب المكلف بالضريبة على طلبها، وإذا تعذر رد المكلف بالضريبة أو لم يكمل رده في خلال الثلاثين (30) يوما المذكورة سابقا، يقوم المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول⁽³⁾.

بالنظر إلى الإجراءات التي أقرها المشرع لمصلحة المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة يتضح لنا ما يلي:

- 1- حرص المشرع على إحاطة المكلف بالضريبة بمجموعة من الإجراءات الحمائية في مرحلة الشكوى الضريبية حتى لا تضيع حقوقه أمام إدارة الضرائب،

(1) المادة 73 ف1، من (ق.إ.ج).

(2) عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2008، ص 24.

(3) المادة 73 ف3، من (ق.إ.ج).

- 2- تسهيل إجراءات اللجوء للشكوى الضريبية وذلك بأن جعلها غير خاضعة للطابع وخضوعها لهذا الأخير يمكن أن يجعلها تمثل عبئاً مالياً على المكلف بالضريبة تمنعه من اللجوء إليها،
- 3- اشتراط تقديمها بشكل منفرد - إلا في حالات نادرة وخاصة- يدل على رغبة المشرع في التأكد من نية المكلف بالضريبة في الدفاع عن نفسه ويقينه بمشروعية طلبه ومن ثم تحفيزه على متابعة الشكوى حتى تؤدي للنتائج المأمولة منها،
- 4- النص على ضرورة إحتواء الشكوى على البيانات المتعلقة بالضريبة وجدول تسجيلها وإرفاقها بالوثائق الثبوتية، تفسر على أنها بيانات مساعدة لإدارة الضرائب لتسريع وتيرة الشكوى وحل النزاع الإداري في أقرب وقت ممكن،
- 5- اشتراط توقيع المعني باليد للتأكد من إتيان إرادته لتحقيق الشكوى من تقديرات إدارة الضرائب ورغبته في العدول عن قرارها وتصحيحه،
- 6- إمكانية تقديم الشكوى الضريبية من طرف شخص يوكله المكلف بالضريبة طبقاً للمادة 75 من (ق.إ.ج)⁽¹⁾، يندرج ضمن إطار دعم فعالية الشكوى الضريبية وتسهيل إجراءاتها، فقد يتعرض المكلف بالضريبة لظروف قاهرة تمنعه من تقديمها فيعوضه الوكيل في ذلك.

ثانياً: الشروط الموضوعية للشكوى الضريبية

إلى جوار الشروط الشكلية التي وضعها المشرع لصحة الشكوى المقدمة لإدارة الضرائب هناك شروطاً موضوعية يجب على الشكوى الضريبية أن تستوفيها حتى يمكن الإعتداد بها هذه الشروط تتمثل في الدفع والطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة، وسنوضحها في ما يلي:

1- إلزامية تضمين الشكوى الضريبية الدفع

أقر القانون ضرورة أن تحوي الشكوى الضريبية مختلف الدفع، أي الإدعاءات التي إعتد عليها المكلف بالضريبة لتبرير حقه أو خطأ الإدارة في تقديره، وهذه الدفع تنقسم إلى قسمين: دفع شكلي وأخرى موضوعية:

(1) هشام باهي، محمد بن محمد، مرجع سابق، ص 475.

أ- الدفوع الشكلية:

وهي تلك الدفوع التي تتعلق بإجراءات المتابعة، كأن تقوم الإدارة الضريبية بالرقابة الفجائية للمكلف بالضريبة دون إعلامه مسبقاً ودون تبليغه بالتحقيق، وهو ما يخالف النصوص القانونية التي تحكم الإجراءات الملزمة لها⁽¹⁾، فالإخلال الإجرائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يشكل دفعا للمكلف بالضريبة يمكنه استخدامه لإسقاط قرارات الإدارة والغائها⁽²⁾، وحتى تقبل الدفوع الشكلية يجب ما يلي:

- أن يكون الدفع قانونياً،
- أن يكون الدفع جوهرياً،
- مقدم من ذي صفة،
- مقدم في الآجال القانونية المحددة له.

ب- الدفوع الموضوعية:

وهذا النوع من الدفوع يتعلق بالأخطاء المادية التي إرتكبتها إدارة الضرائب عند تقدير الضريبة أو تحصيلها، فقد تكون أخطاء تتعلق بحساب مبالغ الضريبة أو خطأ في تحديد وعاء الضريبة وهكذا.

يمكننا إيجاز أنواع الأخطاء التي ترتكبا إدارة الضرائب فيما يلي:

- **الخطأ المادي البسيط** : وهو الخطأ الواضح والجلي الذي يمكن أن ترتكبه إدارة الضرائب ضد المكلف بالضريبة⁽³⁾، كأن تخطئ في العملية الحسابية لمبلغ الضريبة، أو تطبق نسبة مئوية غير تلك التي نص عليها القانون.
- تعتبر الإدارة الضريبية الجهة الوحيدة التي توجد بحوزتها كافة المعلومات والمستندات والوثائق الخاصة بالمكلف بالضريبة بناء على تصريحاته⁽⁴⁾، وبالتالي فهي من تمتلك قدرة إكتشاف الخطأ المادي ومن ثم تصحيحه في حالة إرتكابه.

(1) وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 291.

(2) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 36.

(3) يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 52.

(4) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومو للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،

2008، ص 194.

• الخطأ في تقييم القاعدة الضريبية: وفي هذه الحالة تعد مصلحة الضرائب تقديراتها بناء على وضعية الأملاك السابقة، فيقوم المكلف بالضريبة بمراجعة الإدارة ويطلب منها إعداد التقدير وفق الحالة الحقيقية للأملاك التي تغيرت مع الزمن واعتمادها كقاعدة للوعاء الضريبي⁽¹⁾.

يمكن في هذه الحالات للمكلف بالضريبة تقديم شكوى للإدارة الضريبية، ومناقشتها في ما يدعيه كتابة أو شفاهة.

يسمح الحوار المباشر بين المكلف بالضريبة والإدارة الوقوف وبدقة على المركز القانوني لكل طرف، وذلك من خلال تبادل وجهات النظر وما يثيره كل طرف من إشكالات قانونية في تقدير الضريبة⁽²⁾، كما يعد هذا الحوار مبني على أساس حسن النية المشترك بين الطرفين ويستهدف مشاركة المكلف بالضريبة في الإجراءات المتبعة مما يقلل من مخاطر النزاع الضريبي ويدعم الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة⁽³⁾.

وبالتالي تؤدي الشكوى هنا دورها في المراجعة والتدقيق والإقناع، وعدم اللجوء للخيار القضائي، فتكون لها الفعالية المطلوبة والمرجوة إذا تحقق هذا الهدف في تصحيح الأخطاء إن وجدت.

2- إلزامية تضمين الشكوى الضريبية الطلبات

زيادة على الدفوع التي فرضها المشرع إيرادها في الشكوى الضريبية، أقر القانون كذلك ضرورة أن تحوي الشكوى الضريبية مختلف الطلبات حتى تستبين الإدارة الضريبية ما هو مطلوب منها.

من بين الطلبات التي يمكن للمكلف بالضريبة تقديمها للإدارة الضريبية نجد طلب تأجيل دفع قيمة الضرائب المتنازع عليها، وحتى يقبل طلبه بتأجيل الدفع، يجب على المكلف بالضريبة مراعاة الشروط التالية:

(1) فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 132 .

(2) عبد الحليم سعدي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، جوان 2017، ص 194.

(3) أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 196.

- تقديم شكواه في الآجال والشروط المحددة قانوناً،
- التحديد صراحة في شكواه المبلغ المتنازع عليه والمراد تأجيل دفعه،
- تحديد القيمة أو على الأقل تحديد القواعد التي يتم عليها حساب التخفيض،
- إخبار القابض المسؤول عن التحصيل بواسطة رسالة نموذجية، عن نية المشتكي في تأجيل دفع الضريبة المتنازع عليها،

- تقديم ضمانات خاصة لتغطية مبلغ الضرائب، التي يمكن أن تمنح لأجلها آجال للدفع. كما يمكن أن يكون الطلب الذي قدمه المكلف بالضريبة يتعلق بإلغاء الضريبة، وهنا بعد نظر الإدارة في الشكوى الضريبية، يفترض أن تصدر إحدى القرارات التالية⁽¹⁾:

- رفض الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة في حالة عدم التأسيس القانوني لها.
- منح التخفيض الكلي للمشتكي وبالتالي إبراء ذمة المكلف بالضريبة من الدين الواقع على عاتقه،
- منح تخفيض جزئي، أي أن الإدارة الضريبية تقوم بإجابة المكلف بالضريبة على جزء من طلباته.

كذلك يستطيع المكلف بالضريبة طلب إسترداد المبلغ المدفوع والمحجوزات، يقدمه للإدارة الضريبية، وهذا قبل الشروع في بيعها بالمزاد العلني، في حالة عدم تسديد ما عليه في الآجال الممنوحة، أو لم يتحصل على أجل إضافي من القائم بالمتابعة⁽²⁾.

إن تضمين الشكوى الضريبية مثل هذه الطلبات وضبطها بشروط محددة يمكنها أن تسمح بحل الإشكال الواقع بين هذين الطرفين، كما يمكن إعتبار هذه الإجراءات أنها تراعي مصلحة المكلف بالضريبة، لأنها تفضل التسوية الودية بدل اللجوء إلى لجان الطعن أو النزاع القضائي.

وبالتالي في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بقرار الإدارة الضريبية، فيمكنه اللجوء إلى وسائل أخرى قررها المشرع لحمايته لنيل حقه، مثل لجان الطعن المختلفة أو القضاء.

(1) عمار زعبي، أمانة سلطاني، "الشكوى الضريبية: ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة"، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد الرابع، عدد 2، جامعة حمة لخضر، الوادي، نوفمبر، 2020، ص 10.

(2) عمار زعبي، أمانة سلطاني، نفس المرجع، ص 10.

3- إلزامية احترام المواعيد القانونية لتقديم الشكوى الضريبية

ضبط المشرع هذه الإجراءات الحمائية للمكلف بالضريبة بآجال قانونية حتى لا يفقد حقه في الشكوى ولا في اللجوء إلى القضاء إذا أراد ذلك.

نصت المادة (72) من قانون الإجراءات الجبائية على آجال تقديم الشكوى الضريبية (مثال مادة الوعاء الضريبي)، بقولها:

"أ- مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى"⁽¹⁾.

إذن كقاعدة عامة يجب أن يقدم المكلف بالضريبة شكواه في حدود 31 ديسمبر إنطلاقاً من تاريخ إدراج الجدول في التحصيل وليس إنطلاقاً من صدور قرار فرض الضريبة. لكن هناك آجال إستثنائية إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجداول، وهذه الآجال كما يلي⁽²⁾:

أ- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف، فإن الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد إثر وقوع خطأ في الإرسال.

ب- حالة الخطأ أو التكرار في فرض الضريبة: الأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلاً بوجود الخطأ أو التكرار في فرض الضريبة.

ت- إذا تعلق الأمر باقتطاع من المصدر للضريبة محل النزاع: في هذه الحالة فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.

كما يزخر القانون ببعض الآجال الخاصة الأخرى الموجودة بموجب قوانين خاصة مثل الرسم العقاري، تهديم عقار مبني، توقف مؤسسة عن النشاط... الخ، وهي آجال تحتاج إلى متابعة خاصة من طرف المكلف بالضريبة.

(1) المادة 72 من (ق.إ.ج)، معدلة بموجب المواد 43 ق.م/2007 و 39 ق.م/2009 و 15 ق.م/2013 و 33 ق.م.ت/2015 و 45 ق.م/2017 و 18 ق.م/2019 و 62 ق.م/2020 و 31 ق.م.ت/2020 و 104 ق.م/2025.

(2) سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع: قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2007/2008، ص ص 28، 29.

الفرع الرابع: قرار مدير الضرائب بالتخفيض

لا يصدر هذا القرار من مدير الضرائب للولاية إلا بعد إجراء عملية التحقيق في الشكاية التي قام بها المكلف بالضريبة، حيث يقوم المفتش بدراستها من جانبها الشكلي والموضوعي كما يحصل المفتش على بعض التوضيحات من قبل المكلف، والتي لها علاقة بالموضوع فقط وإجراء التحقيقات في عين المكان، إذ يقوم بزيارة المؤسسات العمومية والجماعات المحلية ويستخلص الوثائق التي يرى بأنها قد تساعده في تحقيقه، وهنا قد يكتشف مفتش الضرائب أخطاء قد وقعت فيها الإدارة يخبره فيها عن الخطأ المرتكب الذي يجعل من مدير الضرائب بالولاية يسارع بإتخاذ قرار بالتخفيض الكلي بعد قبول الشكوى كلياً وإعفاؤه من دفع الضريبة المباشرة المفروضة عليه، إلا أن مدير الضرائب بالولاية قد يقبل بجزء من الشكوى ويرفض جزء آخر منها، فهنا للمكلف بالضريبة الحق في أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة، وفي كلا الحالتين فإن مدير الضرائب للولاية عند إتخاذه قرار بالتخفيض فإنه يحزر قرار يوجه إلى قابض الضرائب المختلفة المختص حتى يتمكن هذا الأخير من عدم تحصيل أو إعادة مبلغ التخفيضات إذا كان المبلغ قد حصل من المكلف فعلاً⁽¹⁾.

الفرع الخامس: الحق في تبليغ القرار للمكلف بالضريبة

بعد صدور قرار المدير الولائي للضرائب فإن للمكلف بالضريبة الحق في أن يبلغ بهذا القرار ويكون التبليغ في العنوان الحقيقي الذي إختاره هو. و في فرنسا أعتبر تبليغ القرار المتخذ من طرف الإدارة من النظام العام ويجب إحترامه حيث أن التبليغ في الموطن الحقيقي للمشتكي هو الذي يجعل مواعيد الطعن تسري من يوم إستلام الرأي المتضمن القرار، ولقد حكم مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 04 ماي 1973 بأن الرأي المتضمن تبليغ قرار المدير الذي أرسل بصفة قانونية إلى موطنه المختار وأمضت زوجة المكلف وصل الإستلام في غيبته، يعد هذا تبليغاً قانونية وتسري عليه مواعيد الطعن، كما أنه يلاحظ في الواقع العملي أن أغلب التبليغات الموجهة للمكلف عن طريق مصالح البريد والمواصلات على الرغم من أنها مضمونة الوصول إلا أن أكثر من 90 % تعود للمصالح

(1) حسين فريجة، مرجع سابق، من ص 24 إلى 26.

الجبائية لسبب أو لآخر الشيء الذي يعقد الأمر في ميدان الإثبات وبالأخص من جهة الإدارة ولذا فإننا نرى كحل لهذه الإشكالية، أن توظف الإدارة الجبائية أعوان يكون من إختصاصهم تبليغ مختلف الوثائق والقرارات لأصحابها، وبالأخص سندات الدفع والإشعارات الخاصة بالتقديرات التلقائية للوضع الجبائية للمكلفين حتى يزول الإشكال المطروح⁽¹⁾.

المطلب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن

سعيًا منها لأداء وظيفتها القانونية وضمان تمويل الخزينة العمومية بالموارد الكافية، تقوم إدارة الضرائب بتحصيل مختلف أنواع الضرائب المقررة قانونًا من المكلفين بها. أثناء عملية التحصيل وتقدير الضريبة والوعاء الذي تحتسب منه والنسب المئوية التي حددها القانون، قد يثور نزاع بينها وبين المكلف بالضريبة حول هذا المسائل التقديرية. ولأن الإدارة الضريبية تتواجد في مركز قوة بينما المكلف بالضريبة في مركز ضعف أمامها، لم يترك المشرع للإدارة الضريبية السلطة المطلقة في التقدير النهائي للضريبة بل أشرك معها هيئات أخرى مساعدة حتى لا تتعسف في أداء مهامها. لهذا رغبة منه في إحداث التوازن في العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة أنشأ المشرع مجموعة من الهيئات الإدارية وظيفتها إعادة النظر في تقدير الضريبة والعمل على إنصاف الطرف المتضرر سواء أكان المكلف بالضريبة أم الإدارة الضريبية، تسمى هذه الهيئات لجان الطعن الإدارية.

ومن بين هذه اللجان نجد اللجنة الولائية للطعن، وعليه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى خمسة فروع: مؤشرات حماية المكلف بالضريبة في تشكيلة اللجان الولائية للطعن (الفرع الأول)، و دلائل حماية المكلف بالضريبة في إختصاصات اللجان الولائية للطعن (الفرع الثاني)، و تسهيل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن (الفرع الثالث)، و حماية المكلف بالضريبة من خلال مواعيد الطعن أمام اللجان الولائية للطعن (الفرع الرابع)، و حماية المكلف بالضريبة من خلال طبيعة آراء اللجان الولائية للطعن (الفرع الخامس).

(1) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 32.

الفرع الأول: مؤشرات حماية المكلف بالضريبة في تشكيلة اللجان الولائية للطعن

أنشأ المشرع الجزائري اللجنة الولائية للطعن لتكون بذلك اللجنة الأولى التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة في حالة عدم إستجابة الإدارة الضريبية لشكواه، أو عدم تحقق مطالبه، لهذا سنبحث الحماية التي توفرها هذه اللجنة للمكلف بالضريبة بداية بتشكيلتها العضوية.

تدرس هذه اللجان الطعون المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أو من الإدارة، إذ أن دور هذه اللجان هو المحافظة على توازن القوى بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية التي عادة ما تتمتع بسلطات إستثنائية في المتابعة والتحصيل وفرض الغرامات المتعلقة بذلك⁽¹⁾.

تغيرت تشكيلة اللجنة الولائية للطعن أكثر من مرة إستجابة لمجموعة من الظروف التي مرت بها البلاد، وتبعاً للأهداف التي ترسمها السلطات العمومية، لتستقر سنة 2016 عند تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2016.

حيث أصبحت تشكيلة اللجنة الولائية للطعن تتكون من:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً؛
 - عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي؛
 - ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
 - ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
 - ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات؛
 - ممثل (1) عن غرفة التجارة والصناعة للولاية؛
 - ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛
 - المدير الولائي للضرائب، أو، حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو ممثليهم الذين لهم، على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.
- يمكن للجنة أن تضم خبيراً موظفاً بصوت إستشاري إذا إقتضت الحالة، يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الولائي للضرائب.

(1) سليم قصاص، مرجع سابق، ص 66.

لجان الطعن الولائية تنشأ لدى كل ولاية، وتختص حصراً بالنظر في الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال فقط، دون سائر الطعون. من خلال التشكيلة السابقة يتضح لنا تغليب ممثلي الهيئات المهنية عن الجانب الإداري إذ نجد ممثل عن المجلس الشعبي الولائي وهو منتخب، وكذا ممثلي ثلاث غرف يكونون منتخبين أما ممثلي الإدارة فعددهم ثلاثة: التجارة والصناعة والضرائب، في حين الرئيس دوره تقني بحيث لا يمثل محافظي الحسابات.

فهناك نصف عدد أعضاء اللجنة الولائية للطعن بإمكانهم الدفاع عن المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية التي يمثلها عضو واحد فقط.

يمكننا القول أن المشرع حاول النأي بهذه اللجنة عن الطابع الإداري البحت، وذلك سعياً منه لترسيخ الثقة في اللجنة وجعلها جهة تتميز بالإنصاف والعدل والحياد، لهذا كان من الطبيعي أن تمثل الإدارة فيها ولكن بنسبة غير مؤثرة على رأيها.

كما أن المشرع أسند رئاسة اللجنة الولائية للطعن إلى محافظ حسابات، وهذا بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، على خلاف ما كان سابقاً، وإسناد رئاسة اللجنة إلى محافظ حسابات يبين الحياد المطلق لهذه اللجنة، ونوايا المشرع الصادقة في جعلها لجنة منصفة للمكلف بالضريبة، على إعتبار أن دور محافظ الحسابات لا يعدو أن يكون التأكد من أن الإدارة الضريبية قامت بعملها وفق منطوق القانون، وأنها لم تتعسف في ذلك، ولم ترتكب أخطاء في التحصيل أو حساب الضريبة أو تحديد وعائها يمكن أن ينجر عنه تعديل أو إلغاء ما قامت به.

مع ذلك نعتقد أن تولى قاض في رئاسة اللجنة الولائية للطعن كما كان سابقاً في قانون الإجراءات الجبائية سنة 1991، يعطي لهذه اللجنة مصداقية وحياد أكبر، على إعتبار أن سلك القضاء أكثر إستقلالية في عملهم من الأسلاك الأخرى، وأكثر إهتماماً بتقدير حماية الطرف الضعيف في هذه العلاقة التعاقدية المختلفة.

كما نلاحظ أن تمثيل مجموعة من الغرف التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة في مجالات التجارة والصناعة والفلاحة وكذا محافظي الحسابات، يمكنه أن يعزز حماية المكلف بالضريبة أكثر، إذ أن هذه الغرف تتشكل عادة من المكلفين بالضريبة، ولهذا وجودهم

في اللجنة الولائية للطعن يصب في اتجاه توفير الحماية اللائقة لهم من أي تعسف محتمل من الجانب الإداري.

يظهر لنا أن تمثيل الجانب الإداري كان عادلا وضروريا، لأن وجود ممثلين عن المديرية الولائية للتجارة والصناعة والضرائب، يمكنه أن يسهم في تعزيز النقاش أكثر حول أهمية إقرار الضريبة ودفعها لمصلحة الدولة والمزايا المتأتية عن ذلك للمكلف بالضريبة، وهو ما يؤدي إلى خلق توازن داخل اللجنة بين مصلحتين متعارضتين لكنهما متكاملتين في النهاية. هذه المديرية الثلاث مرتبطة بشكل مباشر بالمكلفين بالضريبة، أداء وتقديرا ورقابة ولهذا وجودهم بالغ الأهمية في هذه اللجنة.

نعتقد أن اللجنة بتشكيلتها المذكورة سابقا، مع الملاحظات التي ذكرناها بإمكانها أن تعتبر ضمانا فعالة لحماية المكلف بالضريبة من أي تعسف محتمل من جانب الإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: دلائل حماية المكلف بالضريبة في إختصاصات اللجان الولائية للطعن

مثما حدد المشرع تشكيلة اللجنة الولائية للطعن، فقد وضح كذلك إختصاصاتها ومجال تدخلها في حماية المكلف بالضريبة، حتى تؤدي دورها المنوط بها على أحسن وجه. بالرجوع إلى مجال إختصاص هذه اللجان من خلال المادة 70 من قانون المالية لسنة 2016، نجد أن الأمر مرهون بطبيعة الضريبة محل الطعن وبموضوع الطعن ومبلغ الضريبة محل الطعن، إضافة للهيئة الإدارية المختصة بتسيير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة⁽¹⁾.

حيث نصت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:
"تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي"⁽²⁾.

(1) عمار زعبي، أمانة سلطاني، ضمانات المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن، المجلة الجزائرية لحقوق والعلوم السياسية، المجلد الخامس، عدد 2، جامعة حمة لخضر، الوادي، نوفمبر، 2020، ص ص 31، 32.
(2) أنظر نص المادة 81 مكرر ف6، من (ق.إ.ج).

واضح من خلال المادة السابقة أن المشرع وضع سقفا ماليا رسم به حدود إختصاصات اللجنة الولائية للطعن، وهذا في حالة القضايا النزاعية التي لا تفوق مبالغها الإجمالية عشرون مليون دينار جزائري.

كما إشتراط أن تكون المنازعة الضريبية المعروضة على اللجنة الولائية للطعن قد صدر بشأنها قرار سابق بالرفض الكلي أو الجزئي من قبل الإدارة الضريبية.

ناهيك عن أن المنازعات المعروضة على اللجان الولائية للطعن يشترط فيها أن تكون متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، كما سبق بيانه، والرامية إما إلى تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الإستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽¹⁾.

تجتمع اللجنة بناء على إستدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر. ولا يصح إجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم. ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الإستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ إنعقاد إجتماعها⁽²⁾.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا. وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة⁽³⁾.

يرى بعض الفقه أن اللجنة الولائية للطعون هي لجان إدارية ذات ولاية قضائية أو إختصاص قضائي⁽⁴⁾.

غير أن واقع الحال لا يثبت ذلك قياسا على إلزامية آرائها، وكذا طبيعة الإجراءات المقامة على مستوى هذه اللجان، إذ تفنقر لتلك التي تميز القضاء مثل المرافعات الوجيهة حقوق الدفاع... الخ.

(1) أنظر نص المادة 81 ف1، من (ق.إ.ج).

(2) أنظر نص المادة 81 مكرر ف7، من (ق.إ.ج).

(3) أنظر نص المادة 81 مكرر ف8، من (ق.إ.ج).

(4) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص 306.

عموما، يظهر من خلال الإختصاصات القانونية التي حددها المشرع للجان الولائية للطعن ما يلي:

- 1- إقتصار الإختصاصات على نوعية محددة من الضرائب، وهو أمر يضعف من ضمانات الحماية للمكلف بالضريبة؛
- 2- وضع سقف لحجم الضرائب محل المنازعة، صحيح يخفف العبء عن اللجان الولائية للطعن لكنه يقلل من حماية المكلف بالضريبة، لأنه لن يستفيد من هذه الضمانة في حالة نزاع أكبر قيمة؛
- 3- يقع إختصاص اللجنة الولائية للطعن ضمن نطاق إختصاص مركز الضرائب الذي يتبع له المكلف بالضريبة؛ هذا الأمر يسهل مسألة حماية المكلف بالضريبة ونياله حقوقه لوضوح نطاق الإختصاص.

الفرع الثالث: تسهيل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن

إشترط المشرع لقبول طعن المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية أن يكون قد قدم شكوى أمام الإدارة الضريبية، كما حدد شكل الطعن، بإخضاعه لنفس شروط الشكوى الضريبية المذكورة في المواد 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية.

وإن كان المشرع تناول الشكوى الضريبية أمام الإدارة الضريبية وحدد شكلها وشروطها فإنه بالقياس ووفقا لنص القانون، يكون الطعن أمام اللجان الولائية للطعن تحكمه الشروط التالية:

- 1- لا يخضع الطعن لحقوق الطابع،
- 2- يقدم الطعن بصفة فردية بشكل عام (1).
- 3- تحت طائلة عدم القبول، يجب أن يتضمن الطعن كذلك ما يلي:
 - ذكر الضريبة المعترض عليها،
 - بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إستظهار الإنذار وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع،

(1) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 19.

- عرض ملخص لوسائل وإستنتاجات الطرف،
- توقيع صاحبه باليد(1).

4- **يتضمن الطعن دفع المكلف بالضريبة:** وهي تلك الدفع التي تتعلق بإجراءات المتابعة كأن تقوم الإدارة الضريبية بالرقابة الفجائية للمكلف بالضريبة دون إعلامه مسبقا ودون تبليغه بالتحقيق، وهو ما يخالف النصوص القانونية التي تحكم الإجراءات الملزمة لها(2) فالإخلال الإجرائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يشكل دفعا للمكلف بالضريبة يمكنه إستخدامه لإسقاط قرارات الإدارة وإلغائها(3).

5- **يتضمن الطعن طلبات المكلف بالضريبة:** وهذا النوع من الدفع يتعلق بالأخطاء المادية التي إرتكبتها إدارة الضرائب عند تقدير الضريبة أو تحصيلها، فقد تكون أخطاء تتعلق بحساب مبالغ الضريبة أو خطأ في تحديد وعاء الضريبة.
يمكن للمكلف بالضريبة أن يوكل أي شخص لإنابته في تقديم الطعن، شرط إستظهار وكالة قانونية محررة، وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل(4).

واضح من خلال ما سبق أن المشرع الجزائري يستهدف تسهيل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن حتى يتمكن المكلف بالضريبة من نيل حقوقه المشروعة، غير أنه يجب ملاحظة أن النص على شروط الطعن وشكله يثير التساؤل: هل أراد به المشرع تسهيل إجراءات الطعن؟ أم تقييد أطراف المنازعة الضريبية؟

إذا إعتمدنا الرأي الأول سنقول أن تحديد شروط وشكل الطعن هو تسهيل من طرف المشرع للمكلف بالضريبة لأنه يفيد بإمكانية قبول الطعن إذا كانت تحترم الأشكال والشروط التي وضحها القانون، وهو ما يعني أن المشرع الجزائري قدم التسهيلات اللازمة لحماية المكلف بالضريبة عندما سهل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن بتحديد شروطها وتوضيحها مسبقا.
أما إذا إعتمدنا الرأي الثاني سنقول بأن تحديد شروط وشكل الطعن يشكل تقييدا لأطراف المنازعة الضريبية، ذلك أننا سنكون أمان إحتماالية رفض الطعن شكلا لعدم إحترامه الشروط

(1) أنظر نص المادة 73 ف1، من (ق.إ.ج).

(2) وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 291.

(3) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 36.

(4) هشام باهي، محمد بن محمد، مرجع سابق، ص 475.

المنصوص عليها قانوناً، وهو أمر قد يفقد المكلف بالضريبة فرصة مهمة لحمايته، مع أننا ندرك أن ما يقوم المشرع بتوضيحه ليس بغرض الإضرار بأحد الأطراف، وإنما يستهدف حمايتهما وتحقيق مصالحهما المتعارضة والوصول بالتالي للعدالة المنشودة.

يرفق الطعن الذي يقدمه المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن بالوثائق الثبوتية الضرورية لتأكيد صحة ما يدعيه من تجاوز وأخطاء في حقه، كما يجب أن لا تتجاوز طلباته تلك التي قدمها سابقاً في شكواه أمام الإدارة الضريبية.

الفرع الرابع: حماية المكلف بالضريبة من خلال مواعيد الطعن أمام اللجان الولائية للطعن

بخصوص المواعيد التي قررها المشرع لتقديم الطعن أمام اللجان الولائية للطعن، فإننا نجد مواعيد عامة وأخرى خاصة.

الأجل العام للطعن هو أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إستلام قرار الإدارة وهو ما نصّت عليه المادة 80 ف1 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، بقولها:

"1- يمكن، حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إستلام قرار الإدارة..."(1).

ويبدو أن المشرع إستنسخ نفس القرار على الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن، إذ تنص المادة 830 ف1 من (ق.إ.م.إ) رقم 13/22 على ما يلي:

"يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه"(2).

بينما تنص المادة 829 من ذات القانون على ما يلي:

"يحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة (04) أشهر، يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي..."(3).

(1) أنظر نص المادة 80 ف1، من (ق.إ.ج).

(2) أنظر نص المادة 830 ف1، من القانون رقم 13/22، المؤرخ في 2022/07/12، المعدل والمتمم للقانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر، عدد 48، صادرة بتاريخ 2022/07/17.

(3) أنظر نص المادة 829 ف1، من القانون رقم 13/22.

فيما يخص آجال تبليغ الإستدعاء للمكلف بالضريبة فهي عشرون (20) يوما قبل تاريخ إجتماع اللجنة الولائية للطعن، ونعتقد أن هذه المدة كافية لكي يأخذ المكلف بالضريبة إستعداداته لإقناع أعضاء اللجنة بصحة إدعاءاته(1).

أما آجال تبليغ آراء اللجنة فهي عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة الولائية للطعن، وهذه المدة كذلك كافية لكي تتضج اللجنة رأيا وتبلغه للمعنيين به(2). نشير هنا إلى أن القانون يلزم اللجنة الولائية للطعن بتبليغ المدير الولائي للضرائب رأي اللجنة، وكذا تبليغ المكلف بالضريبة، وهو ما نصت عليه المادة 81 ف3 من (ق.إ.ج) بقولها:

"ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر واحد، إبتداء من تاريخ إستلام رأي اللجنة"(3).

وهذا أمر منطقي للغاية لكون المعنيين بشكل مباشر بالنزاع هما الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، ويسمح التبليغ للمعني بالجوء للقضاء في حالة عدم رضاه على نتائج إجتماع اللجنة الولائية للطعن.

الفرع الخامس: حماية المكلف بالضريبة من خلال طبيعة آراء اللجان الولائية للطعن

تنص المادة 81 مكرر 1 من (ق.إ.ج) على ما يلي:

"يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا. وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة".

وفق هذه المادة فإن اللجنة الولائية للطعن تصدر آراء فيما عرض عليها من نزاع، ولقد أثارت لفظة " آراء " التساؤل حول مدى إلزاميتها كضمانة حمائية للمكلف بالضريبة؟

(1) أنظر نص المادة 81 مكرر 1 ف7، من (ق.إ.ج).

(2) أنظر نص المادة 81 مكرر 1 ف8، من (ق.إ.ج).

(3) أنظر نص المادة 81 مكرر 1 ف3، من (ق.إ.ج).

إستعمال المشرع للفظة " آراء " يوحى بعدم إلزامية ما تصدره اللجنة الولائية للطعن، كما يوحى بأن دورها يقتصر فقط على تقريب وجهات النظر والمصالحة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية دون أن يحوز قرارها إلزامية التنفيذ⁽¹⁾، وهو ما يعني كذلك عدم قابلية الطعن في هذه الآراء أمام القضاء الإداري بسبب عدم إلزاميتها⁽²⁾، إذ ما الداعي إلى ذلك؟ لكن بالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المادة 81 ف4 من (ق.إ.ج) تنص على ما يلي:

"تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسيب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي"⁽³⁾.

واضح من خلال المادة السابقة أن رأي اللجنة الولائية للطعن ملزم للإدارة الضريبية فلفظة "نافذة" تفيد حيازة رأي اللجنة للقوة التنفيذية والإلزام، غير أن الإدارة الضريبية تستطيع أن تتخلص من إجبارية الرأي في حالة ما إذا خالف نصا تشريعا أو تنظيميا ساري المفعول وهذا في إعتقادنا أمر منطقي لعدم مشروعية الرأي في ظل مخالفته للنصوص قانونية.

واشترط القانون قيام الإدارة الضريبية بتسبب قرار رفضها حتى يأخذ طابع الرسمية ويمكن للمكلف بالضريبة الطعن فيه وتقوم الهيئات القضائية المختصة بمراجعته، وهو ما نصت عليه المادة 81 ف3 من (ق.إ.ج) بقولها:

"يجب أن تعلل الآراء الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي. وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر إنتهاء إجتماع اللجنة من طرف الرئيس"⁽⁴⁾.

ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر واحد، إبتداء من تاريخ إستلام رأي اللجنة".

(1) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 53.

(2) عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 59.

(3) أنظر نص المادة 81 ف4، من (ق.إ.ج).

(4) أنظر نص المادة 81 ف3، من (ق.إ.ج).

كما أن لفظة "نافذة" تفيد كذلك نفاذ الرأي في مواجهة المكلف بالضريبة مثلما هو الحال مع الإدارة الضريبية⁽¹⁾، ومن لم يقتنع بجدوى رأي اللجنة الولائية للطعن فعليه باللجوء للقضاء الإداري.

(1) درين زاقي، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص: الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2016/2017، ص 54.

خلاصة الفصل الأول

مما سبق بيانه أعلاه، يمكن القول، بأن مجمل الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في هذه المرحلة بمختلف أشكالها وأنواعها سواء أمام مصلحة الضرائب أو لجان الطعن الإدارية من بداية إجراءات التحقيق على مستوى محل المكلف وصولاً إلى رفع الشكاية أمام إدارة الضرائب أو الإلتجاء إلى لجان الطعن فإنه يتمتع فيها بالعديد من الحقوق، الهدف منها هو عدم وصول النزاع إلى الجهات القضائية، وتختلف هذه الضمانات باختلاف نوع التحقيق ومستواه والمرحلة التي يتم فيها.

والجدير بالذكر هنا أن هذه الضمانات والحقوق على الرغم من أنها مقترنة بمنازعات قائمة بين المكلف والإدارة، إلا أن معظم الملاحظات التي تثار أثناء النزاع وخاصة في الإجراءات المقترنة بالتحقيق تحمل جزءاً إيجابياً يتمثل في إقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلف، حيث يمكنها أن تؤدي إلى التقليل من النزاع مستقبلاً.

كما أنه يمكن القول بأن المشرع الجبائي قد وفق إلى حد ما في إنصاف المكلف بالضريبة بإعتباره الطرف الأضعف ومنحه حقوقاً تحميه من تعسف الإدارة، ذلك إذا كانت حقوق وواجبات كلا الطرفين أو النزاع الجبائي يقف عند هذه المرحلة، ولكن النزاع الجبائي لا يقف هنا، بل قد ينتقل من المرحلة الإدارية إلى دعاوى أمام القضاء، كما أن الذي يعاب في هذه المرحلة بطء إجراءاتها بداية من الإعلام بالتحقيق وصدور نتائجه وكذلك عند الشكاية أمام الإدارة والإجراءات المعقدة التي تكثر فيها، والغموض الذي يكتنف لجان الطعن الولائية وكثرة الإجراءات الإدارية في هذه المرحلة.

كل هذه العراقيل جعلت من المكلفين بالضريبة يصعب عليهم الإلمام بهذه الأمور فيفقدوا بذلك حقوقهم، ولذلك نلتمس من المشرع الجبائي النظر إلى هذه النقاط بعين الإعتبار، إضافة إلى ذلك كثرة المواعيد وذلك بأن يوحدتها ويبسط من إجراءات الرقابة الجبائية والتظلم الإداري المسبق وأن ينظر كذلك في طبيعة القرارات التي تصدر من لجان الطعن ويزيد من فعاليتها.

الفصل الثاني:

الحماية القضائية لحقوق المكلف بالضريبة

الفصل الثاني: الحماية القضائية لحقوق المكلف بالضريبة

إذا لم يتمكن المكلف بالضريبة من إستيفاء حقه في المرحلة الإدارية أمام الإدارة الجبائية أو لجان الطعن فعليه الإنتقال من المرحلة الإدارية في المنازعات الجبائية إلى المرحلة القضائية وهذا هو الإمتياز القضائي الممنوح له في هذه المرحلة وذلك لكي ينازع من أجل حقوقه عن طريق رفع دعوى ضريبية أمام الجهات القضائية المختصة.

هذه المرحلة تعتبر مرحلة حاسمة في حل النزاع الضريبي ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، فكما إشملت المرحلة الأولى الضمانات المرتبطة بالتحقيق، والشكوى أمام الإدارة الجبائية والإلتجاء الى لجان الطعن الإدارية، فإن المرحلة القضائية أيضا تحتوي على ضمانات محددة بموجب نصوص قانونية، منها ما يندرج ضمن الدعوى الضريبية والخيارات الممنوحة للمكلف بالضريبة بعد الفصل في الدعوى في حال إذا لم يقتنع بالحكم الصادر من المحكمة و لم يرضى به، وذلك عن طريق الطعن في حكم المحكمة، كما يتمتع أيضا بامتياز التدابير المستعجلة وهذا ماسنحاول دراسته في هذا الفصل بداية من الدعوى الضريبية (المبحث الأول) إلى ضمانات الطعن في حكم المحكمة الإدارية (المبحث الثاني).

المبحث الأول

الدعوى الضريبية

إن الدعوى القضائية هي الوسيلة القانونية التي سنتها التشريعات لأصحاب الخصومة للجوء بمقتضاها إلى السلطة القضائية المختصة لحماية حقوقهم، كما عرفت بأنها: " كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض الكلي أو الجزئي للضريبة التي تم إقرارها⁽¹⁾ ومن المعلوم أن المنازعات الضريبية تشمل كل ما له علاقة بقانون الضرائب، وبما أننا بصدد المرحلة القضائية فإنها تخضع لأحكام المادة 82 من (ق.إ.ج) والمواد 800، 801، 803، 805، 810 (ق.إ.م.إ.)، أما الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة في هذه المرحلة فإنها تحوي ضمانات منها ما يأتي ضمن شروط قبول الدعوى الضريبية التي تهدف إلى التصريح بوجود الحق، وعدم مراعاة أحد الشروط من قبل المكلف فإنه يؤدي به إلى فقدان حقه في رفع الدعوى الضريبية، ومن الضمانات ما يأتي ضمن المواعيد، كما تأتي أيضا الحقوق الفرعية أو الطلبات المقترنة بسير الدعوى والتي تتعلق بمراجعة التحقيق وطلب الخبرة.

كل هذه الضمانات لا يمكن للمكلف أن يستفيد منها إلا بعد إلتجاءه للقضاء برفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية ولتفصيل ذلك، قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب: الضمانات المقترنة بالشروط العامة لرفع الدعوى الجبائية (المطلب الأول)، الضمانات المقترنة بالشروط الخاصة لرفع الدعوى الجبائية (المطلب الثاني)، الضمانات المرتبطة بسير الدعوى الضريبية (المطلب الثالث).

المطلب الأول: الضمانات المقترنة بالشروط العامة لرفع الدعوى الجبائية

إن رفع الدعوى الضريبية أمام الجهات القضائية الإدارية تعتبر الخطوة الأولى في مرحلة المنازعات الضريبية، خاصة أن المشرع الجزائري قيد هذه المرحلة بمجموعة من الإجراءات القانونية والشروط الضرورية التي يجب توفرها في المكلف بالضريبة أثناء عرضه للنزاع الضريبي أمام القاضي الإداري التي تسمح له وتلزمه في نفس الوقت الإثبات في موضوع النزاع أو الخلاف طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية، فمباشرة الدعوى

(1) حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994، ص 12.

الضريبة تكون وفقا لأحكام المادة 82 (ق.إ.ج)⁽¹⁾، والمادة 13 (ق.إ.م.إ)⁽²⁾ مرتبطة أساسا بشروط قبول الدعوى وعرض النزاع الضريبي على القاضي الإداري من طرف المكلف بالضريبة، بحيث ينتج عن عدم إحترام هذه الشروط عدم قبول الدعوى شكلا، ولتفصيل ذلك قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى أربعة فروع على النحو التالي: صفة التقاضي (فرع أول) المصلحة في التقاضي (فرع ثان)، أهلية التقاضي كشرط لصحة الإجراءات (فرع ثالث) العريضة وشروطها (فرع رابع).

الفرع الأول : صفة التقاضي

يكون المكلف بالضريبة شخصا "طبيعيا كما قد يكون شخصا اعتباريا يفرض عليه القانون التزامات ضريبية متعددة، ويقرر له حقوقا و ضمانات مختلفة، في مقابل السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية"⁽³⁾، فله حق الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة، بما في ذلك سند التحصيل، التحصيل القسري، إلغاء الحجز أو الاعتراض عليه، والاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري.

صفة التقاضي تعني: "المركز القانوني للشخص الذي يمنح له الحق في المطالبة بحق معين، إذ أن المدعي يكون في مركز المعتدى عليه، أما خصمه المدعى عليه فيعتبر في مركز المعتدي"⁽⁴⁾.

إن المشرع الجزائري حدد بموجب المادة 13 (ق.إ.م.إ)⁽⁵⁾، شرط الصفة في المدعي والمدعى عليه، واعتبر هذا الشرط من النظام العام، وأجاز للقاضي إثارتة من تلقاء نفسه في أي مرحلة من مراحل التقاضي وفقا للمادة 68 (ق.إ.م.إ)⁽⁶⁾.

(1) أنظر المادة 82 من (ق.إ.ج).

(2) هشام باهي، محمد بن محمد، مرجع سابق، ص 469.

(3) محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنائها، دراسة مقارنة مع إشارة خاصة للتشريع الضريبي اليمني والمصري والأمريكي والفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2012، ص 115.

(4) أنيسة يحيوي، "إجراءات رفع الدعوى"، محاضرة أقيمت بمحكمة المنصورة، مجلس قضاء برج بوعرييج، 2006/05/30، ص 05.

(5) هشام باهي، محمد بن محمد، مرجع سابق، ص 470.

(6) هشام باهي، محمد بن محمد، نفس المرجع، ص 470.

الفرع الثاني: المصلحة في التقاضي

تعني المصلحة في اللغة الصلاحية. فالقول بأن الشخص أهل لعمل ما، يعني صلاحيته لهذا العمل⁽¹⁾. أما في الفقه تعرف على أنها: "الفائدة العملية التي تعود على المدعي من لجوءه للقضاء"⁽²⁾. كما تعرف على أنها: "الحاجة إلى حماية القانون"⁽³⁾.

أكدت المادة 13 (ق.إ.م.إ) على أنه "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له مصلحة في ذلك سواء قائمة أو محتملة يقرها القانون". حيث يجب على رافع الدعوى الضريبية أن تتحقق له المصلحة من رفع الدعوى، كما أن القانون الجزائري يقر على أن هذه المصلحة يجب أن تكون قانونية، أي أنها تستند إلى حق أو مركز قانوني، بحيث يكون الهدف من الدعوى هو حماية هذا الحق أو المركز القانوني، فالمكلف بالضريبة الذي يرفع النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية يحاول حماية حقه ومصالحته أمام الإدارة الضريبية.

الفرع الثالث: أهلية التقاضي كشرط لصحة الإجراءات

يقصد بأهلية التقاضي أهلية الأداء لدى الشخص الطبيعي، هذه الأهلية التي تخول للشخص الطبيعي أو المعنوي صلاحية التقاضي للدفاع عن حقوقه، ومصالحه المشروعة والتي يستمدّها من الشخصية القانونية التي يتمتع بها⁽⁴⁾.

نظم القانون المدني أحكام الأهلية في المواد 40 و 49 و 50 منه، بحيث تتعلق المادة 40 بأهلية الأشخاص الطبيعية⁽⁵⁾، أما المادتان 49 و 50 من نفس القانون⁽⁶⁾، فتتعلقان بأهلية الأشخاص الاعتبارية⁽⁷⁾، أما في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجد أنه لم يتناول

(1) الطاهر قاسي، الشروط الشكلية لدعوى الإلغاء في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2012، ص 99.

(2) أمل جبر ناصر، قواعد المرافعات والإثبات في منازعات الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية القانون، جامعة ذي قار، الناصرية، العراق، 2015، ص 69.

(3) عائشة غنادرة، دور القاضي الإداري وحدود سلطاته في رقابة المشروعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2014، ص 36.

(4) لمياء خزار، دور مجلس الدولة في المنازعات الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012، ص 33.

(5) أنظر المادة 40 من القانون رقم 05/07، المعدل والمتمم، الصادر بتاريخ 2007/05/13، المتضمن القانون المدني، ج ر، العدد 31، الصادرة بتاريخ 2007/05/13.

(6) أنظر المادة 49 من القانون المدني، نفس المصدر.

(7) عبد الرؤوف مسعودي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011، ص 151.

عنصر الأهلية في المادة 13 التي إقتصرت على ذكر الصفة والمصلحة، وإنما ذكر المشرع ضمن القسم الرابع المعنون بـ: "الدفع بالبطلان" من الفصل الثاني من الباب الثالث المعنون بـ: "في وسائل الدفاع"، وذلك في المادة 64 من نفس القانون⁽¹⁾، فأصبحت بذلك شرطا من شروط مباشرة الخصومة، وليست شرطا من شروط قبول الدعوى، وبالرجوع لقانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن المشرع الجزائري حدد الأطراف المعنوية في المادة 828 (ق.إ.م.إ.)⁽²⁾، هذا الأخير جاء فيه النص على الأهلية في المادة 64، ضمن الدفع ببطلان الإجراءات وجعلها من النظام العام، يثيرها القاضي الإداري من تلقاء نفسه، وبالتالي فعدم توفر شرط الأهلية في المكلف بالضريبة يترتب عليه عدم صحة الإجراءات وفقا لأحكام المادة 65 (ق.إ.م.إ.)⁽³⁾

الفرع الرابع: العريضة وشروطها

يقصد بالعريضة: "مجموعة من الطلبات، تقديمها غير مقيد بأوضاع خاصة"⁽⁴⁾. كما تعرف على أنها: "ورقة بحثية يحررها المدعي بنفسه، أو عن طريق وكيله قصد عرض وقائع قضيته، وتحديد طلباته للمحكمة"⁽⁵⁾.

إذا توفرت في المكلف بالضريبة الشروط السابقة الذكر من "صفة ومصلحة"، يمكن له تقديم طلب إلى الجهة القضائية المختصة، عن طريق إفتتاح دعوى باعتبارها محرك الخصومة مع مراعاة إحترام شروط قبولها، ومن خلال العريضة يتضح موضوع الطلب، فطبقا لأحكام المادة 83 ف1 (ق.إ.ج.)، فإن الدعوى الضريبية ترفع أمام المحكمة الإدارية بـ:

أولا: عريضة مكتوبة موقعة من صاحبها عند تقديمها، أو من وكيل

مع مراعاة تطبيق المادة 75 من نفس القانون، من خلال وجوب إستظهار الوكيل لوکالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الضريبية، مع عدم إشتراط المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، ولا على إجراء المؤسسة المعنية تقديم وكالة.

(1) هشام باهي، محمد بن محمد، مرجع سابق، ص 471.

(2) أنظر المادة 828 من (ق.إ.م.إ.).

(3) عبد الوؤف مسعودي، مرجع سابق، ص 152.

(4) فاطمة الزهراء زعزوعة، تسوية المنازعات الضريبية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2005، ص 85.

(5) أنيسة يحيوي، مرجع سابق، ص 06.

ثانياً: عرضاً موجزاً للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس الدعوى

ويقصد بها: تحديد موضوع الطلب المرغوب فيه من وراء الدعوى الضريبية، من خلال تقديم عرض موجز عن الوقائع بطلبات محددة، تدعمها الوسائل التي تم بموجبها تأسيس الدعوى الضريبية، فوجود المبررات القانونية والوسائل المؤسسة للدعوى الضريبية ضرورية، كي لا تتحول العريضة إلى مجرد حديث عام، لا يستند إلى أي مرجعية قانونية أو موقف قضائي يستقر عليه⁽¹⁾، وبالرجوع للمادة 83 ف2 و 3 (ق.إ.ج)، نجدها أكدت على هذا الشرط بالعرض الموجز للوقائع المتصلة بالدعوى، والعرض الصريح للوسائل المثبتة لصحة الإدعاء⁽²⁾.

ثالثاً: الإشارة عند الإقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى

تهدف هذه البيانات إلى تحديد هوية أطراف الخصومة وعناوينهم والجهة القضائية التي تنظرها، وهو الأمر الذي له تأثير على إجراءات سيرها، وهي الإجراءات التي أوكل المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مهمة تسييرها للمستشار أو القاضي المقرر المعين لهذا الغرض، قد تتأثر إدارته لها بإغفال هذه البيانات والخطأ فيها⁽³⁾. كما أوجبت المادة 08 (ق.إ.م.إ) شرط إحترام اللغة العربية أثناء الإجراءات، والمذكرات وتقديم المستندات باللغة العربية، أو مصحوبة بترجمة رسمية إلى هذه اللغة، تحت طائلة عدم القبول⁽⁴⁾، ومن الشروط التي وردت في قانون الإجراءات الجبائية على عنصر العريضة ما يلي:

1- تحرير العريضة على ورق عادي غير خاضع لحقوق الطابع: يقصد بدمغ العريضة: "تحريرها على ورق عادي عليه الطابع الضريبي (طابع الدمغة) الخاضع لقانون الطابع"⁽⁵⁾.

بعد صدور القانون رقم 12/07، المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ألغت المادة 28 منه⁽⁶⁾

(1) لمياء خزار، مرجع سابق، ص 46.

(2) أنظر المادة 83 ف2 و 3 من (ق.إ.ج).

(3) محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، بن عكنون، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2010، ص 225.

(4) أنظر المادة 08 من (ق.إ.م.إ).

(5) عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص 101.

(6) أنظر المادة 28 من القانون رقم 12/07، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، المؤرخ في 30/12/2007، ج ر، عدد 82، الصادرة بتاريخ 31/12/2007، ص 11.

التي عدلت بالمادة 83 ف1 من قانون الإجراءات الجبائية، ما كانت تنص عليه هذه الأخيرة بوجوب تحرير الدعوى على ورق مدموغ.

وفي حالة تقديمها من طرف وكيل، يتعين توفره على وكالة قانونية، تحرر وجوبا على ورق مدموغ وتسجل قبل قيام الوكيل بالتصرف الذي ترخص به المادة 83 والمادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، غير أنه يعفى من تقديم الوكالة، المحامون والأشخاص الذين يستمدون من وظيفتهم وصفتهم الحق في التقاضي، باسم المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

2- **تسبب العريضة:** وفقا لأحكام المادة 25 (ق.إ.م.إ.)، فإنه يتحدد موضوع النزاعات بالإدعاءات التي يقدمها الخصوم في عريضة إفتتاح الدعوى ومذكرات الرد، غير أنه يمكن تعديله بناء على تقديم طلبات عارضة، إذا كانت هذه الطلبات مرتبطة بالإدعاءات الأصلية كما تتحدد قيمة النزاع بالطلبات الأصلية والإضافية، وبالطلبات المقابلة أو المقاصة القضائية وعليه فإن المادة المذكورة أعلاه تلزم المكلف بالضريبة تسبب كل إعتراضاته وطلباته تسببا كافيا وقانونيا، في عريضته المقدمة للقاضي الإداري، مع تحديد طلباته بدقة التي وردت في الشكوى الضريبية التي طرحت أمام المدير الولائي.

وطبقا للمادة 821 (ق.إ.م.إ.)، فإنه بعد إستيفاء الشروط المتعلقة بالعريضة ومحتواها يقوم "المكلف بالضريبة" بإيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة، مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

3- **إرفاق العريضة بإشعار تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب المتنازع فيه:** تطبيقا للمادة

83 ف2 (ق.إ.ج.)⁽²⁾، والمادة 819 (ق.إ.م.إ.)، حيث أوجبنا أن تكون العريضة مصحوبة بالقرار الإداري المطعون فيه تحت طائلة عدم القبول.

فإذا كانت الدعوى ضد قرار صادر عن الإدارة الضريبية يجب أن ترفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، وكذا إشعار تبليغ القرار الذي يرد فيه المدير الولائي على شكوى المكلف بالضريبة وإشعار تبليغ رأي لجان الطعن الإدارية إن وجد⁽³⁾

(1) محمد بوجمعة، إدارة المنازعات الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009، ص 74.

(2) أنظر المادة 83 ف2، من (ق.إ.ج.).

(3) فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 16، جامعة حمة لخضر، الوادي، جوان 2017، ص 442.

وإذا ثبت أن هذا المانع يعود إلى إمتناع الإدارة الضريبية تمكين المكلف بالضريبة من القرار المطعون فيه، أمرها القاضي الإداري المقرر بتقديمه في أول جلسة ويستخلص النتائج القانونية المترتبة عن هذا الإمتناع.

المطلب الثاني: الضمانات المقترنة بالشروط الخاصة لرفع الدعوى الجبائية

بالإضافة إلى الشروط العامة المنصوص عليها في المادة 13 (ق.إ.م.إ) الواجب توفرها في المكلف بالضريبة أثناء رفعه الدعوى الضريبية، هناك شروط خاصة يجب إستكمالها تم النص عليها في قانون الإجراءات الجبائية المتمثلة في شرط رفع الشكوى الضريبية أو التظلم الإداري المسبق (الفرع الأول)، مواعيد الدعوى الجبائية المرفوعة من المكلف بالضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: شرط رفع الشكوى الضريبية (التظلم الإداري المسبق)

من أنجع وسائل الرقابة على أعمال الإدارة الرقابة الإدارية الذاتية، حيث تراقب الإدارة "الضريبية" نفسها بنفسها، وتراجع قراراتها غير المشروعة وغير الملائمة، وذلك من تلقاء نفسها أو بناء على تظلم يقدم من ذوي الشأن، كون التظلم الإداري هو أحد وسائل تحريك هذه الرقابة لما لها من جذور تاريخية تعود إلى مرحلة الإدارة القاضية، لكنها بقيت سائدة إلى عصرنا الحالي، لأهميتها في مجال حل النزاعات الإدارية، كالنزاع الضريبي بالطرق الودية، إذ تعود بالفائدة على المصلحة العامة للإدارة "الضريبية" وكذلك على مرفق العدالة والمصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة (1).

فمن الناحية القانونية، نجد أن المادة 803 (ق.إ.م.إ)، أشارت إلى إمكانية تقديم الشخص للتظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار الإداري في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 من نفس القانون (2).

(1) لمياء خزار، مرجع سابق، ص 48.

(2) أنظر المادة 830 من (ق.إ.م.إ).

أما أساس هذه القاعدة بالنسبة للإجراءات الخاصة بالمنازعة الضريبية، فنجدها في المواد من 70 إلى 73 (ق.إ.ج)، فيما يتعلق بمنازعات الوعاء الضريبي، والمادة 74 والمادتين: 145 و 146 المتعلقة بمنازعات التحصيل وإجراءات المتابعة، كما حددت الشكوى الضريبية بمجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية:

أولاً: الشروط الشكلية للشكوى الضريبية

بمراجعة المادة 173 (ق.إ.ج) لسنة 2025، نجد أنها تضمنت جملة الشروط الشكلية، الواجب توافرها في الشكاية، تتمثل في:

1- يجب أن تقدم الشكاية كأصل عام بشكل فردي، أي متعلقة بمكلف واحد وإستثناءا يمكن أن تقدم شكوى جماعية، أي أن تشمل مجموعة من المكلفين وذلك في حالة فرض الضريبة عليهم جماعيا، أو أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة.

2- حسب الفقرة الثانية من المادة 73 (ق.إ.ج)، لا يشترط تقديم الشكاية على ورق مدموغ، بل يكفي تحريرها على ورق عادي، أي أنها لا تخضع لحقوق الطابع (1).

3- تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى:

- ذكر الضريبة المعترض عليها، وذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إستظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع (2).
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.
- توقيع الشكوى باليد من طرف صاحبها.

(1) محمد بن أعراب، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعات الجبائية، الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات الإدارية "واقع وأفاق"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 11/10/2015، ص ص 06، 07.

(2) عباس زاوي، جدلية تحديد الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية، مجلة المفكر، المجلد 04، العدد 02، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، جوان 2019، ص 330.

نشير إلى أنه يمكن للمكلف بالضريبة حسب المادة 75 (ق.إ.ج) لسنة 2025، أن يوكل أي شخص لإنابته في تقديم الشكوى، شرط إستظهاره وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الضريبية، وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل. كما يتعين على المكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني، الذي عين ممثلاً عنه بصفته موكلاً، التصديق على توقيعه، لدى المصالح المؤهلة قانوناً.

غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة للمحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين، ولا على إجراء المؤسسة المعنية. والأمر كذلك، إذا كان الموقع قد أعذر شخصاً بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى. كما يجب على كل مشتك، أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطناً بالجزائر، والأمر سواء إذا كان الموقع قد أعذر شخصاً بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى. كما يجب تحت طائلة البطلان، أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل، قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها، كما يجب على كل مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطناً له بالجزائر⁽¹⁾.

ثانياً: الشروط المتعلقة بمحتوى الشكاية (موضوعها)

إشترطت المادة 73 ف4 (ق.إ.ج)، أن تحتوي الشكاية وذلك تحت طائلة البطلان على عرض ملخص لوسائل دفاع المشتكي واستنتاجاته من خلال:

1- عرضاً ملخصاً لوسائل الدفاع والأسانيد المعتمدة عليها من قبل المعارض، بغية تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة، وهنا يجب التمييز بين الطلبات التي يكون موضوعها أخطاء بسيطة، وتلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي⁽¹⁾.

2- حالة الخطأ البسيط: يقدم المكلف بالضريبة شكواه، موضحاً بدقة الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية، كارتكاب خطأ في تطبيق نسبة مئوية غير مناسبة أثناء تقدير قيمة رقم الأعمال⁽²⁾.

(1) أنظر المادة 75، من (ق.إ.ج).

(2) فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2010، ص 83.

ثالثا: مواعيد الشكوى الضريبية

لقد رتب المشرع الجزائري مواعيد معقولة، يمكن من خلالها للمكلف بالضريبة أن يقدم شكواه النزاعية وهي كمبدأ عام تقدر بسنة، غير أن هذا المبدأ ترد عليه إستثناءات وفقا للمادة 72 ف1 (ق.إ.ج)، فنقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل، أو حصول أحداث توجب تقديم الشكوى، وهنا يقصد المشرع الأسباب الموضوعية التي تبرز تقديم الشكوى النزاعية، غير أنه وحسب الفقرة الثانية من نفس المادة فإنه وفي 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أستلم فيها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، وهنا يقصد المشرع بعض الأخطاء التي يمكن أن تقع فيها الإدارة الضريبية، تستوجب على هذا الأخير توجيه شكوى، لتدارك خطئها، وكذلك ينقضي الأجل في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها، بغير أساس قانوني جراء أخطاء أو تكرار. (1)

عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى كما يلي:

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الإقتطاعات إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق إقتطاع من المصدر.
- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها عن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

يجب تقديم الشكوى التي تتضمن إحتجاجا على قرار صادر إثر طلب إسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة، في أقصى أجل، قبل إنقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد.

الفرع الثاني: مواعيد الدعوى الجبائية المرفوعة من المكلف بالضريبة

كغيرها من الدعاوى الإدارية الأخرى، ترتبط الدعوى الضريبية بمواعيد وأجال محددة لرفعها، ويترتب على مخالفتها رفض الدعوى، ونظرا لخصوصية هذا النوع من الدعاوى فإن المشرع الجزائري فرق بين مواعيد رفعها بحسب نوع النزاع الضريبي، فقد نظم آجال الدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي، وأجال الدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة التحصيل الضريبي.

(1) مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009، ص 143.

أولاً: آجال رفع الدعوى الضريبية في مادة الوعاء الضريبي

نصت المادة 82 ف1 (ق.إ.ج) على: " يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربع أشهر، إبتداء من يوم إستلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أن التبليغ قبل أو بعد إنتهاء الآجال المشار إليها في المادة 76 ف2 (ق.إ.ج). كما يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة في نفس الأجل المذكور أعلاه القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية، والجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 (ق.إ.ج)."

كما نصت الفقرة الثانية من نفس المادة على: "يمكن لكل مشتك لم يتسلم قرار المدير الولائي للضرائب، في الآجال المنصوص عليها في المادة 76 ف2، أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال الأربعة أشهر التي تلي الأجل المذكور آنفا. (1)"

وبالرجوع للأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في مادته 405 فيما يخص إحتساب الآجال، فإن هذه الأخيرة تحسب كاملة (أي من شهر على شهر) ولا يحسب يوم التبليغ أو التبليغ الرسمي ويوم إنقضاء الأجل، كما يعتد بأيام العطل الداخلة ضمن هذه الآجال عند حسابها، إضافة إلى الأعياد الرسمية و أيام الراحة الأسبوعية طبقاً للنصوص الجاري بها العمل فإنها تعتبر أيام عطل بمفهوم هذا القانون، مع تمديد الأجل إلى أول يوم عمل موالي بالنسبة لليوم الأخير للأجل الذي لا يكون يوم عمل كلي أو جزئي.

- وفي حالة سكوت الإدارة "الضريبية" عن الرد، يعتبر كقرار ضمني برفض التظلم الإداري المسبق، وهذا ما نجده في قرار مجلس الدولة رقم 185670 الصادر بتاريخ 12 جوان 2000 جاء فيه: "... في حالة سكوت مدير الضرائب بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 334 في فقرتها الأولى، فإن المكلف بالضريبة له الحق أن يرفع دعواه القضائية في أجل أقصاه ثمانية أشهر إبتداء من تاريخ رفع تظلمه أمام مدير الضرائب. (2)"

(1) أنظر المادة 82 ف1 والمادة 76 ف2 والمادة 81، من (ق.إ.ج).

(2) هشام باهي، محمد بن محمد، مرجع سابق، ص ص 477، 478.

ثانياً: آجال رفع الدعوى الضريبية في مادة التحصيل الضريبي

بالرجوع إلى نص المادة 153 مكرر 1 (ق.إ.ج) نجدها نصت على: "يبت كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له المكلف بالضريبة، في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى. ويبلغ القرار الذي يجب أن يكون مسبباً قانوناً، إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها عن طريق الإشعار بالإستلام.

يمكن للمشتكي في حالة عدم صدور قرار في هذا الأجل، أو إذا لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين، ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو إنقضاء الأجل المذكور في الفقرة أعلاه."

وبتفحص المادة 154 من نفس القانون نجدها نصت على: "عندما يبادر باسترداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب، والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة، ويقدم هذا الطلب في المقام الأول على مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه.

على أن يحزر طلب إسترداد الأشياء المحجوزة، مرفقاً بجميع وسائل الإثبات المفيدة تحت طائلة البطلان في أجل شهر واحد، ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز، ويسلم وصل عن الطلب إلى المكلف بالضريبة المحتج.

ويبت مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى. كما يمكن للمشتكي في حالة غياب القرار في أجل شهر واحد، أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية."(1)

(1) هشام باهي، محمد بن محمد، مرجع سابق، ص 478.

المطلب الثالث: الضمانات المرتبطة بسير الدعوى الضريبية

إن إجراء التحقيق في هذه المرحلة بصفة عامة يقصد به مجموعة من الإجراءات التي حددها القانون لكل من القاضي والمتقاضى من أجل استخدام وسائل الإثبات حيث يقوم فيها القاضي بدور مهم للوصول للحقيقة، وهذا الإجراء يكون بناء على طلب الخصوم أو من طرف القاضي، إذ يأمر شفاهة أو كتابة بأي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون وهذا في أية مرحلة تكون عليها الدعوى، كما يمكنه أن يأمر بعدة إجراءات في آن واحد ومتتالية⁽¹⁾. وعلى العموم فإن إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية هي نفسها المعمول بها في المنازعات الإدارية، إلا ما جاء منها في نصوص خاصة في الإجراءات الجبائية في المادة 84 و 85 و 86 وللاشارة فقط أن المادة 84 ألغيت من القانون⁽²⁾.

والجدير بالذكر هنا أن عدم المساواة بين أطراف النزاع كانت لصالح الإدارة الجبائية وهذا ما دفع بالمشرع إلى فرض قواعد جديدة تتعلق بالتحقيق وذلك لكي يكون هناك نوع من المساواة بينها وبين المكلف أو لكي يستطيع أن يواجه بهذا التحقيق الخاص الإدارة الجبائية أمام المحكمة، ولذلك قسمنا هذا المطلب إلى فرعين: مراجعة التحقيق (الفرع الأول) وطلب المكلف بالضريبة لإجراءات الخبرة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الضمان المتعلق بمراجعة التحقيق

تودع المذكرات و الوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية⁽³⁾، و يتم تبليغ كل الإجراءات المتخذة و تدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الإقتضاء⁽⁴⁾، و بعد كل هذه الإجراءات تشرع المحكمة بإجراء مراجعة التحقيق.

(1) نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2008، ص ص 197، 198.

(2) المادة 84 ملغاة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008.

(3) المادة 838، من (ق.إ.م.إ.).

(4) المادة 840، من (ق.إ.م.إ.).

ولقد جاء في الفقرة 1 من المادة 85 ما يلي: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة".

من خلال قرائتنا لهذه المادة نستنتج أنه من بين الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أمام المحكمة هي مراجعة التحقيقات التي قامت بها الإدارة الجبائية عند فرضها لمختلف الضرائب والرسوم على المكلف بالضريبة، كما يمكن للمكلف المطالبة بالخبرة القضائية والتي سوف نتطرق إليها أدناه.

و يقصد بمراجعة التحقيق، وهو ذلك الإجراء الذي يقوم به أحد أعوان الإدارة الجبائية بناء على أمر من المحكمة الإدارية (1).

ومن كل ما تقدم بيانه، إرتأينا أن نقوم بتقسيم هذا الفرع إلى ثلاثة (03) عناصر و هي كالتالي:

1- السلطة المخول لها الأمر بمراجعة التحقيق

يرجع إتخاذ قرار مراجعة التحقيق لتقدير القاضي الإداري، إذ له سلطة تقديرية في ذلك متى تبين له عدم كفاية التحقيقات الجبائية الأولى التي قامت بها الإدارة الجبائية مع المكلف أو أن عناصر و مستندات الملف غير كافية لإصدار الحكم القضائي، كما يضطلع القاضي المقرر بتحديد مهمة العون المكلف بمراجعة التحقيق و كذا تحديد المدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته (2).

ولكن لا يفوتنا أن ننوه أن إجراء مراجعة التحقيق لا يمكن للقاضي الإداري الأمر به إلا في منازعات الوعاء، وبالتحديد في الطلبات التي يقدمها المكلف و المتعلقة باستدراك الأخطاء المرتكبة في تقدير الوعاء أو في حساب الضريبة و يعني ذلك أنه لا يجوز للقاضي الإداري أن يلجأ إلى هذا الإجراء في منازعات الوعاء إذا كان محل المنازعة يتعلق بعدم إفادة المكلف بنص تنظيمي أو تشريعي، كما لا يجوز اللجوء إليه في منازعات التحصيل (3).

(1) عيسى زرقاط، محاضرات في المنازعات الجبائية، غير منشورة، أقيمت على طلبة الحقوق، تخصص قانون عام إقتصادي، ماستر 02، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2020/2019، ص 103.

(2) المادة 85، من (ق.إ.ج).

(3) عيسى زرقاط، مرجع سابق، ص 103.

و بالتالي في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي (المكلف بالضريبة) أو وكيله، علماً أن هذه العملية يقوم بها أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى(1).

2- الجهة التي تقوم بمراجعة التحقيق

تتم مراجعة التحقيق من قبل الإدارة الجبائية على يد أحد أعوانها غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى مع المكلف بالضريبة، و يعين هذا الأخير من قبل المدير الولائي للضرائب. كما يجب على القاضي الإداري أن يحدد و بدقة المهام التي يجب على العون القيام بها والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته، وتجدر الإشارة هنا أن المشرع (ج) لم يحدد لنا الجزاء المترتب في حالة تأخر العون عند القيام بعمله، مما يتحتم علينا أن نرجع للقواعد العامة لاسيما المادة 60 من (ق.إ.م.إ.)، بحيث يجب على كل من يطالب بإبطال عمل إجرائي أن يثبت الضرر الذي لحقه، و يترتب على ذلك أنه يجب على المكلف أن يثبت أن هناك ضرراً أصابه من جراء تأخر عون الإدارة الجبائية في القيام بالمهام المحددة له في الحكم الأمر بمراجع التحقيق و في المدة المحددة لذلك(2).

3- تحرير محضر التحقيق

بعد الانتهاء من مراجعة التحقيق، يقوم العون المكلف بهذا الإجراء بتحرير تقرير المراجعة، و يضمه ملاحظات الشاكي (المكلف بالضريبة) ، كما يجب عليه أن يدون في هذا التقرير نتائج المراقبة التي قام بها و يبدي رأيه فيها(3) ثم بعد ذلك يقوم العون بإحالة الملف على المدير الولائي للضرائب و الذي يتولى بدوره إيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية مرفقا بكل إقتراحاته(4).

ما يعاب على هذا التقرير أنه يحزر من طرف أعوان الإدارة الضريبية و قبل إيداعه أمام الجهة القضائية، يرسل إلى المدير الولائي للضرائب من أجل تقديم ملاحظاته، فكل العملية تتم من طرف مصالح الإدارة الضريبية مما يفيد احتمال عدم مصداقية المعلومات

(1) المادة 85 ف3، من (ق.إ.ج).

(2) عيسى زرقاط، مرجع سابق، ص 103.

(3) المادة 85 ف5، من (ق.إ.ج).

(4) المادة 85 ف6، من (ق.إ.ج).

التي يتضمنها هذا التقرير، ولا يمكن إعتباره دليل قاطع للإثبات و يحق للمكلف بالضريبة الطعن في صحة ما ورد في هذا التقرير⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الضمان المتعلق بالخبرة الضريبية

بجدية تثير المنازعات الضريبية العديد من المسائل الفنية و التقنية، التي تخرج عن نطاق القانون، وبذلك تسند مهمتها لأهل الإختصاص، كما يمكن لإدارة الضرائب أن تفرض الضريبة تلقائياً، دون الإعتماد على معايير تؤسس عليها الضريبة، لهذا يجب بحثها و إثباتها من أهل الإختصاص ليتسنى للقاضي الإداري بناء قناعته، للفصل و الإنصاف في المنازعة الضريبية⁽²⁾.

وبهذا نجد أن المشرع (ج) نص على الخبرة القضائية كأحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق التي تأمر بها المحكمة الإدارية، كما يمكن أن تكون أمام مجلس الدولة في حال إستئناف المكلف لقرار المحكمة الإدارية، بحيث يختار أشخاص من ذوي الإختصاص و تمنح لهم مهمة تقنية و يبدون ملاحظاتهم و يقومون بإعطاء تقديراتهم الضرورية لمسائل المنازعات و هذا ما جاءت به الفقرة 1 من المادة 86 من (ق.إ.ج)، بنصها " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء."

و نظرا لأهمية الخبرة في المنازعة الضريبية باعتبار أنها ضمانة رئيسية للمكلف بالضريبة و كطريقة من طرق إثبات إدعاءات المكلف، و التي نجد تطبيقاتها على مستوى المحاكم الإدارية و مجلس الدولة⁽³⁾، سوف نتطرق إلى هذا الإجراء بشيء من التفصيل من خلال أربعة (04) عناصر و هي كالتالي:

(1) فهيمة بلول، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 15، العدد 01، 2017، ص 355.

(2) فضيل كوسة ، مرجع سابق، ص 250.

(3) فضيل كوسة ، نفس المرجع، ص 251.

1- تعريف الخبرة

نصت المادة 89 من (ق.إ.ج)، على أن القضايا التي ترفع أمام الجهات القضائية الإدارية، يفصل فيها طبقا لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و برجعنا لهذا القانون الأخير نجد أن المشرع (ج) نص على إجراء الخبرة من المادة 125 إلى غاية المادة 145 منه، لكنه لم يتعرض لتعريف هذا الإجراء بحيث إكتفى في المادة 125 من القانون السالف الذكر، بنصها " تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي"، مما يجبرنا على الرجوع إلى التعاريف التي جاء بها فقهاء القانون.

فمن الناحية اللغوية تعني الخبر أي النبأ، ويقال أخبار أخابير و خبير بكسر الباء يعني عالم به، وأخبره خبرة أي أنبأه ما عنده، وخبرت بالأمر أي علمته، و الخبرة بكسرها به العلم بالشيء كالإخبار و التخبير(1).

أما من الناحية الفقهية، فقد وردت الكثير من التعاريف لتحديد و توضيح المقصود بإجراء الخبرة، و سنقوم بذكر أهم هذه التعاريف و هي كالتالي:

هناك من الفقهاء من عرفها على أنها : إستعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص متخصصين في مسائل، يفترض عدم إلمام القاضي بها، للتغلب على الصعوبات الفنية أو العملية و المتعلقة بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية و علمية، و استخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة (2).

كذلك عرفت على أنها " إستيضاح رأي أهل الخبرة في شأن إستظهار بعض جوانب الوقائع المادية، التي يستعصى على قاضي الموضوع إدراكها بنفسه من جراء مطالعة الأوراق و التي لا يجوز للقاضي أن يقضي في شأنها إستنادا للمعلومات الشخصية و ليس في أوراق الدعوى و أدلتها ما يغني القاضي عن فهمها، والتي يكون إستيضاحها جوهريا في تكوين قناعته في شأن موضوع النزاع.

يتضح لنا من خلال هذا التعريف بأن الخبرة القضائية إجراء من إجراءات التحقيق التي قد يأمر بها القاضي للفصل في المنازعات التي تعرض عليه عندما يجد نفسه غير ملم بكل

(1) فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 252.

(2) فهيمة بلول، مرجع سابق، ص 351.

المسائل التي يتضمنها ملف الدعوى، بسبب وجود بعض الوقائع التي يصعب على القاضي فهمها لوحده، لذا يجد نفسه مجبرا على الإستعانة بأهل الإختصاص، من أجل توضيح المسائل التقنية المهمة في الملف للفصل في القضية.

2- تعيين الخبير ورده

في هذا العنصر سوف نقوم بتوضيح كيفية تعيين الخبراء، وردهم من طرف كل خصم في الدعوى الضريبية، بحيث نصت المادة 858 (ق.إ.م.إ.)، أنه " تطبق الأحكام المتعلقة بالخبرة المنصوص عليها في المواد من 125 إلى 145 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية " كما تجدر الإشارة إلى أن الحكم القاضي بإجراء الخبرة يجب أن يتضمن مجموعة من البيانات الأساسية و هي كالتالي(1).

- عرض الأسباب التي بررت اللجوء إلى الخبرة، و إذا تم تعيين عدة خبراء يستوجب في هذه الحالة تسبيب ذلك بالإشارة إليه في حيثيات الحكم.
 - بيان إسم ولقب وعنوان الخبير أو الخبراء المعنيين مع تحديد التخصص.
 - تحديد مهمة الخبير تحديدا دقيقا.
 - تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط.
 - تحديد مبلغ التسييق، و الذي يجب أن يودع لدى أمانة ضبط المحكمة من طرف الخصوم وتحديد الأجل الذي يجب فيه الإيداع.
- أ- تعيين الخبير:

كأصل عام، المحكمة الإدارية عندما تأمر بإجراء الخبرة فإنها تقوم بتعيين الخبير من ضمن القائمة المعتمدة، و تسند له المهمة سواء كان هذا التعيين قد تم تلقائيا أو بناء على طلب أحد أطراف الخصومة، غير أنه و كإستثناء إذا تقدم المكلف بدفع الضريبة أو مدير الضرائب بالولاية بطلب خبير، فإنه في هذه الحالة كل طرف يعين خبيره و الخبير الثالث يعين من قبل المحكمة الإدارية(2).

(1) المادة 128، من (ق.إ.م.إ.).

(2) المادة 86 ف2، من (ق.إ.ج.)، و المادة 126، من (ق.إ.م.إ.).

هذا ما استقرت عليه إجتهاادات مجلس الدولة في تطبيقاتها العديدة، بأن المهمة التي يكلف بها الخبير تنحصر في جمع المعلومات الفنية و التقنية، من أجل تنوير رأي القاضي الإداري للفصل في النزاع بصفة عادلة ومنصفة، بذلك لا يقتصر عمل الخبير على جمع المعلومات الفنية و التقنية، بل يقوم بتحليلها و توضيحها (1).

و يجب أن ننوه هنا أن مهمة الخبير كقاعدة عامة لا يمكن إسنادها إلى أحد الموظفين التابعين للإدارة الجبائية، الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها من طرف المكلف كما نشير إلى أنه لا يمكن أن يكونوا كخبراء الأشخاص الذين أبدوا رأيهم في القضية المتنازع عليها، و إضافة على ذلك لا يمكن أن يختاروا كخبراء الأشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق في محاسبة المكلف (2).

باعتبار أن المنازعة الضريبية تتميز بالطابع الخاص المختلف عن باقي المنازعات الإدارية، فإن الخبرة في المنازعة الضريبية يتولاها خبير محاسبي و ذلك لما له من دراية في هذا المجال، بحيث أنه تفرض طبيعة التعامل مع إدارة الضرائب استخدام محررات رسمية و سندات حسابية و محاضر رقابة هذا ما يدعو أكثر إلى اللجوء إلى إعتقاد خبير محاسبي في المنازعات الضريبية ذات دراية و معرفة خاصة بطبيعة هذه الأمور الفنية و التقنية و الحسابية (3).

فالخبير المحاسبي " هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويؤهل الخبير المحاسبي مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون للممارسة وظيفته محافظ الحسابات (4).

(1) فضيل كوسة ، مرجع سابق، ص 255.

(2) المادة 86 ف3، من (ق.إ.ج).

(3) مريم مسقم، أثر الخبرة المحاسبية على القاضي بين سلطته التقديرية و حتمية الأخذ بها في المنازعة الضريبية)، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، جامعة البليدة 2، المجلد 07، العدد 02، 2020، ص 1232.

(4) المادة 18، من القانون رقم 10/01، المؤرخ في 29/06/2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر، العدد 42، 2010.

ب- رد الخبير

يحق لكلا الطرفين (المكلف بالضريبة و الادارة الجبائية) رد الخبير سواء المعين من طرف المحكمة الإدارية أو معين من الطرف الخصم و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الادارة.، أما بالنسبة للمكلف فإن الرد يكون عن طريق وكيله (محاميه)(1).

كما يجب أن نشير إلى أن المشرع إستوجب أن يكون طلب الرد معللاً أي يجب أن يكون على أسس سليمة وواقعية، و يقدم إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة إعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله بالرد، و على الأكثر يجب أن يكون الطلب عند بداية إجراءات الخبرة، و الخصم يبيث في هذا الطلب بتأعاجلاً بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم(2).

و في نفس الصدد نص المشرع في هذا الشأن أنه لا يقبل طلب الرد إلا بسبب القرابة المباشرة أو القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة، أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي آخر(3).

3- إجراءات الخبرة الضريبية

توضع الخبرة بصفة عملية تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية و الذي يقوم بتحرير محضر عن العملية و ذلك م جاءت به المادة 86 ف6 (ق.إ.ج) بنصها " يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية.

حيث يحدد يوم و ساعة بدء العمليات و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و كذا المشتكي و إذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، و ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات " فإذا ما حل أجل إجراء عملية الخبرة، فيتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، وكذلك بحضور المشتكي المكلف بالضريبة أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهام المنوط بهم من قبل المحكمة الإدارية. وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2006/04/19 (4) حيث أنه بالرجوع إلى تقرير الخبير المدرج بالملف لا يوجد ما يثبت

(1) المادة 86 ف4، من (ق.إ.ج).

(2) المادة 86 ف4، من (ق.إ.ج).

(3) المادة 86 ف4، الشطر الثاني، من (ق.إ.ج).

(4) فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 80.

أن الخبير إحترم هذه الإجراءات المشار إليها أعلاه، مما يتعين القول أن خبرته غير سليمة و كان على قاضي الدرجة الأولى أن يأمر بإجراء خبرة جديدة(1).

و تجدر الإشارة هنا إلى أن المشرع حدد أنه في حالة ما إذا رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها، في هذه الحالة يعين خبيراً آخر بدلاً منه(2).

أما في حالة قبول الخبير للمهمة المسندة إليه ثم بعد ذلك لم يقم بها أو لم ينجز تقريره أو لم يودعه في الأجل المحدد من طرف المحكمة الإدارية، جاز الحكم عليه في هذه الحالة بكل ما تسبب فيه من مصاريف وعند الإقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية(3).

ولا يفوتنا أن ننوه كذلك أنه بانتهاء عملية الخبرة يلتزم الخبير إما بإعداد تقرير مشترك حول ما توصلوا إليه من نتائج إذا كان تحليل كل خبير مطابق مع الخبراء الآخرين، و إما يقوم كل خبير على حدى بإعداد تقريره حول ما توصل إليه من نتائج حول ملف الدعوى، وإضافة على ذلك يقوم عون الإدارة الجبائية بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه(4).

إلا أن السؤال المطروح في هذا المقام هو لماذا يقوم عون مصلحة الضرائب بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه و ما جدوى ذلك مادام الخبراء المعنيين يقومون بإعداد تقاريرهم بخصوص المهام المسندة إليهم ؟

فحسب رأي الدكتور أمزيان عزيز أن هذا الإجراء ليست له أية فاعلية، ما دمنا نعلم مسبقاً بأن هذا العون من مصلحة الضرائب و يعمل تحت السلطة الرئاسية لمدير الضرائب و بالتالي فإن الرأي الذي سيقدمه سيكون لا محال في غير صالح المكلف بالضريبة، و الذي تقدم بالطعن في قرار المدير الولائي للضرائب، مما سؤدي حسب رأينا إلى إضعاف الضمان الذي يتمتع به المكلف و المتعلق بالخبرة القضائية و تأثيراتها على قناعة القاضي الفاصل في النزاع(5).

(1) المادة 133 ف2، من (ق.إ.م.إ.).

(2) المادة 132 ف2، من (ق.إ.م.إ.).

(3) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 96.

(4) المادة 85 ف7، من (ق.إ.ج.).

(5) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 102.

و في الأخير يبقى أن نشير إلى أن الخبراء و العون التابع للإدارة و بعد الإنتهاء من إجراء عملية الخبرة فإنهم يلتزموا بإيداع المحضر و تقارير الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، بحيث يمكن حينها للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً أن يطلعوا عليها خلال مدة عشرين (20) يوماً كاملة، و يسري هذا الأجل ابتداء من يوم إيداعها لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية (1)، بذلك يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، على شكل تقرير و يقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي ملاحظاته(2).

و في جميع الحالات إذا رأت المحكمة الإدارية أن عملية الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، فلها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية، تتم وفقاً لكل الشروط التي تطرقنا إليها أعلاه(3).

4- مصاريف الخبرة

نص المشرع في المادة 86 ف9 (ق.إ.ج)، على أن طرق التكفل بأتعاب الخبراء هي تلك المنصوص عليها يتم تحديدها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و بالرجوع إلى هذا القانون الأخير نجد أن أتعاب الخبير النهائية من طرف رئيس الجهة القضائية (المحكمة الإدارية)، و ذلك يكون بعد إيداع الخبير لتقريره و يراعى في تحديد أتعاب الخبير إلى المساعي المبذولة، وكذا إحترام الآجال المحددة ، وجودة العمل المنجز من قبل الخبير(4).

و يحدد الخبير مبلغ أتعابه التي يريد الحصول عليها و مقدار نفقاته ، و يطلب الخبراء مصاريف الأوراق المدموغة و الرسائل و المصاريف المتعلقة بالصور و الكتابة على الآلة الراقنة أو الحاسوب، وكل ما يتعلق بمصاريف و نفقات الخبرة، غير أنه يمكن لرئيس المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة إلغاء المصاريف الغير مثبتة، أو ينقص من المبلغ المطلوب إذا رأى فيه مغالاة (5).

(1) المادة 85 ف8، من (ق.إ.ج).

(2) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 98.

(3) المادة 86 الفقرة الأخيرة، من (ق.إ.ج).

(4) المادة 143 ف1، من (ق.إ.م.إ).

(5) فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 277.

وبعد ذلك يأذن رئيس الجهة القضائية لأمانة الضبط، بتسليم المبالغ المودعة لديها للخبير في حدود المبلغ المستحق مقابل أتعاب هذا الأخير (1).

الفرع الثالث: التنازل عن الخصومة

جاء في نص المادة 87 ف1 (ق.إ.ج) " يجوز للطرف الذي رفع الدعوى أن يتنازل عن الخصومة الجبائية وفقا للإجراءات المحددة بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية " يوقعها بيده أو من طرف وكيله (2).

وفقا لما جاء في المادة فإن المكلف بالضريبة له حق أثناء سير الدعوى الضريبية حيث يتمثل هذا الضمان في الحق في التنازل عن الخصومة وهو إجراء يسبق النطق بالحكم حيث يستطيع المكلف بموجبه أن يتنازل عن الخصومة التي رفعها، فيتم ذلك بموجب طلب موقع من طرف المشتكي أو المحامي إذ يتضمن في هذا الطلب إبداء رغبته في التنازل عن الخصومة التي رفعها دون قيد أو شرط، كما يمكن أن يكون هذا التنازل بموجب تصريح يثبت فيه بمحضر يحرره رئيس أمناء الضبط، وإذا كان المدعي عليه قد سبق وقدم طلبا مقابلا أو دفعا بعدم القبول أو دفعا في الموضوع فإن سحب الطلب يكون معلقا على قبول المدعي عليه.

كما تجدر الإشارة إلى أن سحب الطلب والتنازل عن الخصومة لا يؤدي إلى سقوط حق المكلف بالضريبة في حق رفع الدعوى من جديد حيث إن أثره يتوقف فقط على إنهاء الخصومة القائمة، كما يمكنه سحب الطلب متى رأى أن وسائل دفاعه لاتكفيه لتأسيس طلبه فينهي الخصومة بالسحب على أمل إن يتحصل على وسائل دفاع جديدة تمكنه من رفع الدعوى من جديد (3).

(1) المادة 143 ف2، من (ق.إ.م.إ.).

(2) المادة 87 ف1، من (ق.إ.ج)، معدلة بموجب المادتين 30 ق.م/2008 و 109 ق.م/2025.

(3) زرقون نور الدين، مرجع سابق.

المبحث الثاني

ضمانات الطعن في حكم المحكمة الإدارية

بعد صدور القرار عن المحكمة الإدارية وتبليغيه للمكلف عن طريق المحضر القضائي أو أمانة ضبط المحكمة تطبيقاً لنص المادة 894 من (ق.إ.م.إ) " يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر في موطنهم عن طريق محضر قضائي ".
كما نصت المادة 895 من نفس القانون " يجوز بصفة إستثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط ".
ومن ثم فإنه بعد تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار الصادر من المحكمة عن طريق المحضر القضائي في موطنه الحقيقي أو المختار⁽¹⁾ أو عن طريق أمانة ضبط المحكمة فإنه يجوز له إذا لم يقتنع بهذا الحكم، أن يقوم بالطعن في هذا القرار، ولذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى ضمانات مراجعة الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية (المطلب الأول) و ضمانات تدابير القضاء الإستعجالي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: ضمانات مراجعة الأحكام القضائية

إن القصد من مراجعة الأحكام القضائية هو إعادة النظر في الأحكام التي صدرت عن المحكمة الإدارية المختصة وكذلك ما يتعلق بالاستئناف أمام المحكمة الإدارية للإستئناف وتجدر الإشارة هنا إلى أنه ليس كل حكم يجوز إستئنافه، بل يجب أن يكون هذا الحكم ابتدائياً صدر عن المحكمة الإدارية المختصة ويقبل الإستئناف⁽²⁾، ولذلك فإن المكلف بالضريبة له الحق في الإستئناف أمام المحكمة الإدارية للإستئناف (الفرع أول)، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة (الفرع الثاني) والطعن بالمعارضة أمام المحاكم الإدارية والمحاكم الإدارية للإستئناف ومجلس الدولة كجهة إستئناف (الفرع الثالث)، إعتراض الغير الخارج عن الخصوم (الفرع الرابع) و إلتماس إعادة النظر (الفرع الرابع).

(1) مصطفى غرمة، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم

القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013، ص ص 44، 45.

(2) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 91.

الفرع الأول: الضمان المتعلق بالاستئناف أمام المحكمة الإدارية للإستئناف

إن التسوية القضائية للمنازعة الضريبية أمام المحكمة الإدارية للإستئناف لا تتم إلا من خلال إستئناف القرار الصادر عن المحكمة الإدارية ذلك أنه من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام القضائي الجزائري مبدأ التقاضي على درجتين و الذي يشكل حماية للقاضي و المتقاضي عل حد سواء، و هذا ما سنحاول مواصلته عن طريق البحث في سير الدعوى عبر جهاز آخر، ألا وهو المحكمة الإدارية للإستئنافية كهيئة من الهيئات من الهيئات القضائية التي تتمتع بالنظر في الطعون الموجهة لها في المواد الإدارية عن طريق الاستئناف⁽¹⁾ بصفة عامة وفي المواد الجبائية بصفة خاصة.

إذ تختص المحاكم الإدارية للاستئناف تطبيقا لأحكام المادة 900 مكرر من القانون 13/22 المعدل والمتمم للقانون 09/08 بالفصل في إستئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، كما تختص أيضا بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة كما أكدت نفس المادة على المحكمة الإدارية للإستئناف للجزائر تختص بالفصل كدرجة أولى في دعاوى الإلغاء والتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية، على أن يكون للإستئناف أمام هذه الهيئة أثر ناقل للنزاع وموقف لتنفيذ الحكم، وهو ما نص عليه قانون 13/22 المعدل والمتمم للقانون 09/08، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال أحكام المادة .. مكررة.

و بالرجوع إلى أحكام قانون الضرائب غير المباشرة، بموجب المادة منه، فإنها لم تنص على إمكانية إستئناف القرارات الإدارية في مجال الجبائية غير المباشرة⁽²⁾ وأكدت نصوص قانون الإجراءات الجبائية ما جاءت به المواد 90-91 منه، و هو ما سنتطرق إليه في جزئيتين، خصصناهما لطرق أو سبل الطعن الجائزة أمام المحكمة الإدارية للاستئناف وطبيعة القرارات الصادرة عنه.

(1) رابح قنطار، النزاع الجبائي، نشرة القضاء، العدد 53، وزارة العدل ، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، ص 39.
(2) المادة 29 من القانون العضوي 10/22، المتعلق بالتنظيم القضائي، المؤرخ في 09/06/2022، ج ر 41- المادة 900 مكرر، قانون 13/22، المعدل والمتمم لقانون الإجراءات المدنية والإدارية 09/08.

1- شروط الإستئناف وإجراءات إيداعه

كما هو معلوم فإن الطعن بالاستئناف حق من حقوق المتقاضي. سواء تعلق الأمر بالمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، إلا أنه يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط، لا بد للطاعن من إحترامها حتى يكون طعنه مقبولا، وتتوفرها جميعا يمكن أن يداع الإستئناف والنظر في القضية بإتباع مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها قانونا حتى يصدر القرار القانوني.

أ - شروط الإستئناف

يمكن تقسيم هذه الشروط إلى ثلاث أنواع؛ شروط متعلقة بالقرار. القرارات القابلة للإستئناف، وشروط متعلقة بالطرف المستأنف وأخرى شكلية لقبول هذا الإستئناف.

• شروط متعلقة بالقرار:

- لا بد أن يقع الإستئناف على قرار صادر عن المحكمة الإدارية، فالمحكمة الإدارية للإستئناف لا تختص إلا بتلك القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية، مستثيا بذلك من إختصاصها كل قرار صادر عن مدير الضرائب للولاية، أو تلك القرارات الصادرة عن اللجان الإدارية الإختيارية التي سبق للطاعن اللجوء إليها.

و عليه يستبعد من مجال اختصاصها المنازعات التي تدخل في إختصاص المحاكم القضائية العادية، أو في الاختصاص الولائي للإدارة الضريبية.

- يجب أن يقع الإستئناف على منطوق القرار كله⁽¹⁾، ذلك أن فهم القرار لا يكون إلا بالرجوع إلى منطوقه مادام أن القاضي يعبر عنه بعبارات واضحة وألفاظ صريحة.

- يجب أن يقع الإستئناف على قرار قطعي، أما تلك الصادرة قبل الفصل في الموضوع. و هي القرارات التي لا تمس بأصل الحق وإنما تهيأ وتحضر القضية للفصل فيها بقرار قطعي دون المساس بحقوق وأدلة الخصوم ولا يجوز إستئنافها إلا مع قرار قطعي ويسري الإستئناف فيها من تاريخ تبليغ هذا القرار.

(1) حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 11.

• شروط متعلقة بالمستأنف

- أن يكون الطاعن طرفا في النزاع الجبائي، فإما أن يكون إدارة الضرائب و إما أن يكون المكلف بالضريبة، ومنه لا يجوز الطعن للغير الذي لم يكن طرفا في النزاع.
- توفر الصفة في الشخص الطاعن، أي أن تكون له صفة في تقديم الإستئناف فإن كان المكلف بالضريبة هو رافع الدعوى ضد قرار إدارة الضرائب فيجب أن يرفعه بنفسه أو من ينوب عنه، وإن كانت إدارة الضرائب هي المستأنف فيجب عليها أيضا تقديم إستئنافها، على أن تسري المواعيد لرفع الاستئناف بالنسبة لهذا الأخير إعتبارا من اليوم الذي يتم في تبليغه بالقرار(1).

و توفر المصلحة للمستأنف(2)، إذ أنه لا يكفي أن يكون الطاعن طرفا النزاع أمام المحكمة الإدارية، وأن يتمتع بالصفة، وإنما لا بد أن تكون له مصلحة في الطعن أيضا وإلا حكم بعدم قبول الإستئناف.

• الشروط الشكلية لقبول الإستئناف

يجب أن يكون طلب الإستئناف بموجب عريضة موقعة ورقية كانت أو الكترونية توضع لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية للإستئناف، على أن تقدم من طرف محام باستثناء الأشخاص المنصوص عليها بالمادة 800 (ق.إ.م.إ) وإلا رفض الطلب مع إعفاء الدولة من وجوب تمثيلها بمحام(3).

أن تقدم العريضة في جميع الأحوال بحسب حرفية المادة 90 (ق.إ.ج)، وفقا للقواعد والإجراءات المنصوص عليها في أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ورق عادي إلكتروني، مهما كانت قيمة الضريبة المتنازع فيها، على خلاف ما كان منصوص عليه بأحكام المادة 344 ف1 من (ق.ض.م.ر.م) التي كانت تشترط تقديم العريضة على ورق مدموغ(4) على أن تتضمن البيانات الشكلية التالية تحت طائلة عدم قبولها شكلا:

(1) المادة 91، من (ق.إ.ج).

(2) المادة 13، من (ق.إ.ج).

(3) المادة 900 مكرر 06 من قانون 13/22، المعدل والمتمم لقانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تحيل إلى تطبيق أحكام المادة 539 إلى المادة 542 من هذا القانون.

(4) عمار معاشو، تشكيل واختصاصات مجلس الدولة، العدد 05، منشورات الساحل، الجزائر، 2004، ص 5.

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.
- إسم ولقب وموطن المستأنف.
- سم ولقب وموطن المستأنف عليه ان لم يكن له موطن معروف في اخر موطن له
- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني.

كما يجب أن تكون العريضة مسببة، وهذا بعرض موجز للوقائع وتقديم كل الوسائل والأسباب الكافية لتبرير الطعن أمام المحكمة الإدارية للاستئناف، هذا و تطبيقاً لأحكام المادة 541 (ق.إ.م.إ) يجب إرفاق عريضة الاستئناف تحت طائلة عدم قبولها شكلاً بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف إذ لا يكفي أن يقدم المستأنف نفس الأسباب أو الأدلة التي سبق وأن قدمها إلى إدارة الضرائب أو اللجان الإدارية، الأمر نفسه بالنسبة في العريضة المقدمة أمام المحكمة الإدارية للاستئناف.

ب- إجراءات إيداع الإستئناف

تودع عريضة الطعن بالإستئناف لدى أمانة الضبط للمحكمة الإدارية للإستئناف، حيث يقوم أمين الضبط بتسجيل القضية في سجل خاص مرقم ومؤشر عليه، تبعا لتاريخ إيداعها ورقمها التسلسلي مع ذكر أسماء وألقاب الخصوم ورقم القضية وتاريخ أول جلسة، ويسلم إلى المستأنف وصلا مقابل ذلك، محددًا فيه تاريخ أول الجلسة، أطراف القضية، ورقم هذه الأخيرة. كما يجب تسجيل رقم القضية وتاريخ أول جلسة المحدد بـ 20 يوما على تاريخ تسليم التكليف بالحضور والتاريخ المحدد بأول جلسة على عريضة نسخ الإستئناف. ثم تبلغ رسمياً إلى المستأنف عليه.

هذا وقد سمحت المادة 817 (ق.إ.م.إ) للطاعن أن يقدم مذكرة إضافية يصح بمقتضاها عريضته إذا لم تكن تثير أي وجه، على أن يكون ذلك في الأجل المحدد ترفع الإستئناف أمام المحكمة الإدارية للإستئناف⁽¹⁾.

(1) المادتين 829-830، من (ق.إ.م.إ)، التي أحالت عليهم المادة 907 منه.

على أن يتم التبليغ الرسمي للعريضة عن طريق المحضر القضائي، أو طريق الكتروني⁽¹⁾، ويتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر، كما تبلغ إلى الأطراف الأعمال الإجرائية وتدابير التحقيق التي يلجأ إليها القاضي المقرر بموجب رسالة مع الإشعار بالإستلام أو عن طريق المحضر القضائي، على أن يقدم الاستئناف خلال مدة شهرين من تاريخ تبليغ القرار محل الطعن⁽²⁾.

2- آثار الإستئناف وإمكانية التنازل عنه

ينجم عن الاستئناف في قرارات المحاكم الإدارية آثار على الأطراف سواء تعلق الأمر المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، وحيث منح المشرع الجزائري للطرف المستأنف حق التنازل عن إستئنافه.

أ- آثار الإستئناف

عملا بمبدأ التقاضي على درجتين فتصبح المحكمة الإدارية للإستئناف مختصة للبحث والتحري في النزاع من جديد، ما دام أنه قد طرح على هيئة أو تشكيلة قضائية محايدة وأعلى درجة للنظر في الموضوع و خاصيتها المحايدة تمنح لها الصلاحية في إعادة التحقيق واتخاذ الإجراءات اللازمة حول أي خطأ أو نقص من شأنه أن يؤثر على صدور القرار النهائي.

و لكن السلطة الممنوحة لها في استعراض النزاع من جديد لا تعطي الحق في قبول طلبات جديدة تختلف عن تلك الأصلية المقدمة أمام المحكمة الإدارية، لأن ذلك يعد خرقا لمبادئ التقاضي على درجتين و تجريحا لقضاة المحكمة الابتدائية.

إذن النظر من جديد في النزاع الجبائي يمنح القاضي سلطة البت فيه من جديد دون أن يكون مقيدا بما جاء في قرار المحكمة الإدارية، لكن هذا لا يوقف تنفيذ القرار المطعون فيه عملا بأحكام المادة 33 (ق.إ.م.إ) التي أحالت إليها المادة 900 مكرر 8 من القانون 13/22 السالف الذكر، غير أنه يمكن للمحكمة الإدارية للاستئناف أن تأمر بناء على طلب الطرف المعني بوقف تنفيذ القرار الإداري⁽³⁾.

(1) المادة 840، من القانون 13/22، السابق ذكره.

(2) المادة 950، من (ق.إ.م.إ).

(3) المادة 833 ف1، من (ق.إ.م.إ).

ب - التنازل عن الإستئناف

تطبيقاً لأحكام قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، يجوز لمقدم الطلب أن يتنازل عن إستئنافه كما هو جائز على مستوى المحكمة الإدارية فهو كذلك أمام المحكمة الإدارية للإستئناف، شرط أن يكون قبل الفصل في الموضوع، كما يجب أن يقدم في ورق عادي موقع من صاحبه أو من ينوب عنه قانوناً، وأن يكون بعبارات واضحة وبسيطة، ومع ذلك يخضع هذا التنازل لقبول الخصم الآخر له مع عدم الإخلال بطعنه الفرعي.

الفرع الثاني: الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

يجيز المشرع بموجب المادة 901 (ق.إ.م.إ.)⁽²⁾ الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة نهائياً عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة، والتي أصبحت حائزة لقوة الشيء المقضي فيه إذا لم يتم دحضها بالنقض رغبة من أحد الأطراف بمواصلة مشوار المنازعة الجبائية، وما هذا الإجراء إلا حذو المشرع الجزائري على ما هو موجود لدى القضاء الفرنسي الذي جعل من الأحكام الصادرة عن محاكم الإستئناف الإدارية في المواد الجبائية قابلة للنقض أمام مجلس الدولة الفرنسي، فالطعن بالنقض لا يرمي إلى طلب تعديل القرار المطعون فيه ما دام القاضي لا يراقب صحة الوقائع، بل صحة تطبيق القانون، ونعني بالخطأ في تطبيق القانون عدم التطبيق الصحيح للقاعدة القانونية، وعليه هناك حالات لا بد من توافرها لتطبيق الطعن بالنقض وإجراءات يجب إتباعها واحترامها.

1- أوجه الطعن بالنقض وإجراءات إيداعه

تطرق المشرع الجزائري بموجب المواد 956-959 (ق.إ.م.إ.) إلى أحكام الطعن بالنقض وقد أحال إلى حالات أو أوجه الطعن بالنقض بنص المادة 959 منه وقد جاءت هذه الأوجه على سبيل الحصر، ولا يجوز قبول الطعن بالنقض ما لم يكن مؤسسا على إحدى الأوجه المحددة بالمادة 358 منه مع مراعاة بعض الإجراءات في إيداعه أمام مجلس الدولة باعتباره الجهاز المكلف بالنظر في الطعون بالنقض بغرض تصحيح الخطأ في تطبيق القانون، أي عدم التطبيق الصحيح له وفقا للأوجه التالية:

(1) المادة 87 ف1، من (ق.إ.ج.).

(2) المادة 901، من (ق.إ.م.إ.)، معدلة ومتممة بموجب أحكام المادة 08 من قانون 13/22.

أ- أوجه الطعن بالنقض

- تتمثل أوجه الطعن بالنقض حسب ما جاءت به المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فيما يلي:
- مخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات.
 - إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات.
 - عدم الإختصاص.
 - تجاوز السلطة.
 - مخالفة القانون الداخلي.
 - مخالفة القانون الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة.
 - مخالفة الإتفاقيات الدولية.
 - إنعدام الأساس القانوني.
 - إنعدام التسبيب.
 - قصور التسبيب.
 - تناقض التسبيب مع المنطوق.
 - تحريف المضمون الواضح والدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار.
 - تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة عندما تكون حجية المقضي فيه قد أثبتت بدون جدوى وفي هذه الحالة يوجه الطعن بالنقض ضد آخر حكم أو قرار من حيث التاريخ وإذا تأكد هذا التناقض يفصل بتأكيد الحكم أو القرار الأول.
 - تناقض أحكام غير قابلة للطعن العادي، في هذه الحالة يكون الطعن بالنقض مقبولاً، ولو كان أحد الأحكام موضوع طعن بالنقض حتى بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 354 أعلاه ويجب توجيهه ضد الحكمين وإذا تأكد التناقض، تقضي المحكمة العليا بإلغاء أحد الحكمين أو الحكمين معاً.
 - وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم أو القرار.
 - الحكم بما لم يطلب أو بأكثر مما يطلب.
 - السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية.
 - إذا لم يدافع عن ناقصي الأهلية.

ب - إيداع الطعن

يوجه الطعن بالنقض لدى أمانة الضبط لمجلس الدولة، أو أمام الجهة القضائية الصادر عنها الحكم محل الطعن بالنقض، بموجب عريضة مذكور فيها كل المعلومات التي سبق ذكرها في الطعن بالاستئناف، كما ترفق وبصفة إجبارية بالقرار النهائي موضوع الطعن، ثم يبلغ هذا النقض إلى رئيس مجلس الدولة ليتم تبليغ الأطراف عن طريق محاميهم، كما يتضمن أيضا ملخص عن القضية والأوجه المعتمد عليها في النقض وإلا رفض من حيث الموضوع. ويقدم الطعن بالنقض في أجل شهرين من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيهم إلى الشخص نفسه، ما إذا كان التبليغ في موطنه الحقيقي أو المختار فيمدد الأجل إلى أشهر.

2- قرارات مجلس الدولة وإمكانية الطعن فيها

تعتبر قرارات مجلس الدولة ملزمة لكل الأجهزة القضائية، كما تعتبر هذه القرارات سوابق قضائية يلجأ إليها كلما إستعصت أمامها حالات مشابهة، وكغيرها من القرارات الإدارية في المادة الجبائية، فإن قرار مجلس الدولة غير موقف، والقضاة كجهاز من أجهزة النقض لا يمكن لهم النظر في الموضوع وإنما يراقبون التطبيق السليم للقانون، على أن الخطأ في تطبيق القانون يترتب عنه إعادة النزاع إلى الهيئة التي أصدرت القرار المطعون فيه بتشكيلة قضائية مخالفة للأولى، من أجل إعادة دراسة القضية وتصحيح الخطأ الذي ارتكب في الإستئناف و على هذا فإن قرارات مجلس الدولة أيضا لا بد أن تتوفر على شروط وكذا لا بد من تبليغها.

أ - شكل القرار وتبليغه

تعتبر الشكليات المقررة في قرارات المحاكم الإدارية، و المحاكم الإدارية للإستئناف وقرارات مجلس الدولة أثناء الإستئناف هي نفسها القرارات الخاصة بالطعن بالنقض، فقط في منطوق قراره لا يتعرض إلى الوقائع وإنما وكيف القرار الصادر عن المحكمة الإدارية للإستئناف إن كان مطابقا للقانون من عدمه. ويتم تبليغ القرار أيضا بنفس الإجراءات التي يبلغ فيها قرار الطعن بالإستئناف، والملاحظ أنه لا توجد مادة قانونية تشير إلى المدة التي يجب أن تبلغ فيها الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة سواء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أو قانون الإجراءات الجبائية بعد صدوره⁽¹⁾.

(1) إكرام نور الهدى طالبي، إيمان بودلال، حقوق المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2024/2023، ص 101، 102، 103.

الفرع الثالث: الطعن بالمعارضة

إعتبرها المشرع الجبائي من الطرق العادية المتعلقة بالنظام العام، تسمح للمكلف الذي صدر في حقه حكماً غيابياً.

هذا الإجراء يسمح للمكلف المعني بالطعن (غير المبلغ) بأن يلجأ إلى نفس الجهة القضائية الفاصلة في الدعوى بطلب الحكم فيها من جديد⁽¹⁾.

وقد نصت المادة 953 (ق.إ.م.إ) على أن تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابياً عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة قابلة للمعارضة⁽²⁾ وقد حدد المشرع الجبائي رفع الطعن بالمعارضة في آجال شهر واحد (01) إبتداء من تاريخ التبليغ الرسمي طبقاً لأحكام المادة 954 من نفس القانون المذكور أعلاه⁽³⁾.

واشترط قبول دعوى المعارضة على مستوى نفس الجهة القضائية التي أصدرت الحكم وهذه الشروط هي:

1- شروط قبول الطعن بالمعارضة:

لقبول الطعن بالمعارضة يجب توفر شروط وهي:

أ- وجوب توفر حكم أو قرار غيابي:

يفصل القاضي الإداري غيابياً وفقاً لأحكام المادة 292 (ق.إ.م.إ) التي تنص: " إذا لم يحضر المدعى عليه أو وكيله أو محاميه، رغم صحة التكاليف بالحضور، يفصل القاضي غيابياً⁽⁴⁾.

وهي الطريقة التي يستطيع المعني بالحكم الغيابي الطعن بالمعارضة أمام نفس الجهة القضائية الإدارية المصدرة له لممارسة حق الدفاع عن حقوقه إذا كان المكلف بالضريبة أو حماية أموال الخزينة العامة إذا كانت إدارة الضرائب هي الطاعنة بالمعارضة ضد هذا الحكم أو القرار الغيابي.

(1) حنان بن قايد، منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة غرداية، 2016/2017، ص 76.

(2) المادة 953، من (ق.إ.م.إ).

(3) المادة 954 " ترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد (01) من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي."

(4) المادة 292، من (ق.إ.م.إ).

وبالتالي فإن توفر الحكم أو القرار الغيابي يعد شرطاً من الشروط التي ينبغي توفرها لإعادة النظر في الوقائع وطلبات الخصوم من جديد للفصل في منازعة التحصيل الضريبي⁽¹⁾.

ب- وجوب إحترام الأجل القانوني

إضافة إلى شرط وجود حكم أو قرار غيابي يجب توفر شرط الميعاد القانون المحدد طبقاً لنص المادة 954 (ق.إ.م.إ) بشهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي، إذا فوت الطاعن هذا الأجل حكم بعد قبول الدعوى شكلاً.

كما ترفع المعارضة حسب الأشكال المقررة لعريضة إفتتاح الدعوى، ويجب أن تكون العريضة المقدمة أمام الجهة القضائية، تحت طائلة عدم القبول شكلاً، مرفقة بنسخة من الحكم أو القرار المطعون فيه.

وبالتالي وبتوفر الشروط السابقة مجتمعة في الطعن بالمعارضة سيكون هذا الأخير مقبولاً شكلاً، مما يتيح للقاضي مناقشة الموضوع وإعادة النظر في الدعوى من جديد⁽²⁾.

وتقيد دعوى المعارضة ضمن سجل خاص، يسمى سجل رفع الدعاوى ويتم التكليف بالحضور بواسطة محضر قضائي إلى موطن المكلف بالضريبة، أما بالنسبة لإدارة الضرائب فيكون التبليغ عن طريق ممثلها القانوني كالمدبر الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب بالإضافة إلى بعض المفوضين قانوناً⁽³⁾.

ويحتوي محضر الجلسة المقررة على مجموعة من البيانات هي:

- إسم ولقب العارض ومهنته وموطنه ؛
- تاريخ تسليم التكاليف بالحضور ورقم الموظف القائم بالتبليغ وتوقيعه ؛
- إسم المرسل إليه ومحل إقامته وذكر الشخص الذي تركت له نسخة منه ؛
- ذكر المحكمة المختصة بالطلب واليوم والساعة المحددين المثول أمامهما ؛
- ملخص الموضوع ومستندات الطلب⁽⁴⁾؛

(1) رباب ريمة بن ذهبية، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه، الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2016/2015، ص 98.

(2) درين زاقي، مرجع سابق، ص 108.

(3) أنظر المادة 78، من (ق.إ.ج).

(4) فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد (09/08)، منشورات أمين، الجزائر، 2009، ص 231.

وفي حالة ما إذا كانت إدارة الضرائب هي رافعة طعن المعارضة في الحكم الغيابي يتم ذكر عنوان الشركة التجارية ونوعها ومركزها الرئيسي ويتم التكليف بالحضور بواسطة محضر قضائي إلى موطن المكلف بالضريبة أو محل إقامته وإن تعذر معرفة مكان الإقامة يعلق على لوحة الإعلانات الخاصة بالمحكمة الإدارية المرفوع أمامها المعارضة.

فإذا توفرت الشروط السابقة مجتمعة فإن الطعن بالمعارضة سيكون مقبولاً شكلاً، وسيفتح المجال للقاضي الإداري مناقشة الموضوع وإعادة النظر في الدعوى من جديد⁽¹⁾.

وقد قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 1999/11/22: "تتلخص وقائع القضية المرفوعة أمام مجلس الدولة بين المؤسسة الولائية لتوزيع التجهيزات المنزلية بتلمسان ضد وزير الإقتصاد حول الطعن بالمعارضة ضمن القرار الصادر غيابياً في حق المؤسسة الولائية لتوزيع التجهيزات المنزلية بتاريخ 1996/10/06 والذي قضى بإلغاء القرار المستأنف فيه المؤرخ في 1992/10/25 الصادر عن مجلس قضاء تلمسان وتصدياً القضاء من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس.

حيث أن المؤسسة المعارضة كانت محل تقويم من طرف إدارة الضرائب لولاية تلمسان لمبلغ يمثل تحويلاً لمبالغ التي دفعها بالنسبة لسنوات 1984 إلى غاية 1988 خلافاً لما وقع بين الطرفين حول أساس الضريبة هذه إذ أن إدارة الضرائب أخذت بعين الاعتبار في تقويمها للضريبة النتائج المالية المؤقتة عوض النتائج النهائية.

في الشكل: المعارضة تمت في الأجل المحدد قانوناً واستوفت الأوضاع القانونية فهي مقبولة شكلاً.

في الموضوع: رفض المعارضة لعدم التأسيس تحميل المعارض المصاريف القضائية⁽²⁾.

2- آثار الطعن بالمعارضة

إن إيقاف الأحكام والقرارات عن التنفيذ نتيجة الطعن بالمعارضة من طرف الخصم في الأجل القانوني، كما لا يمكن تطبيق الطعن بالمعارضة إذا تضمن الحكم أو القرار صراحة الأمر لتنفيذ المعجل طبقاً للمادة 323 من قانون الإجراءات المدنية، في نصها حيث أقرت "يوقف تنفيذ

(1) رباب ريمة بن ذهبية، مرجع سابق، ص 100.

(2) فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 165.

المعجل طبقا للمادة 323 (ق.إ.م.إ.)، في نصها حيث أقرت "يوقف تنفيذ الحكم خلال أجل الطعن العادي كما يوقف بسبب ممارسته، باستثناء الأحكام الواجبة التنفيذ بقوة القانون يؤمر بالنفذ المعجل، رغم المعارضة، أو الإستئناف، عند طلبه في جميع الحالات التي يحكم فيها بناء على عقد رسمي أو وعد معترف به، حكم سابق حاز قوة الشيء المقضي فيه، أو في مادة النفقة أو منح مسكن الزوجية لمن أستتدت له الحضانة.

يجوز للقاضي في جميع الأحوال الأخرى، أن يأمر في حالة الإستعجال بالنفذ المعجل بكفالة أو بدون كفالة(1).

الفرع الرابع: إعتراض الغير الخارج عن الخصومة

إعتبره المشرع الجبائي من طرق الطعن الغير العادية حيث نص عليه قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المواد 380 و 966.

وهو طعن يلجأ إليه كل شخص لم يدع أو يمثل في الدعوى، وذلك بهدف مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار الذي فصل في أصل النزاع الجبائي، ويفصل من جديد من حيث الوقائع والقانون(2).

يرفع إعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقا للأوضاع المقررة ووفقا لإجراءات التحقيق المنصوص عليها في أحكام المادة 962 (ق.إ.م.إ.)، أمام الجهة التي أصدرت القرار أو الحكم المطعون فيه(3).

ولقبول الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة أوجب القانون الجبائي وطبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية على مجموعة من الشروط هي:

1- ألا يكون المكلف أو الإدارة الجبائية طرفا في الحكم

فبالإستناد إلى أحكام المادة 381 (ق.إ.م.إ.)، فإنه لا يمكن لأطراف الخصومة سواء كان المكلف أو المدير الولائي للضرائب إذا كان أحدهما طرفا في الحكم لا يجوز لهم الإستفادة من حق الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة.

(1) المادة 323، من (ق.إ.م.إ.).

(2) زاقى درين، مرجع سابق، ص 110.

(3) بوحميده عطاء الله، الوجيز في القضاء الإداري، تنظيم عمل واختصاص، ط2، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 175.

وبالتالي أن يصون حق رفع الطعن عائد إلى الطاعن متمثل في المكلف أو الإدارة الضريبية الذي لم يكن لا طرفاً ولا ممثلاً في الخصومة⁽¹⁾.

2- أن يقدم الطعن أمام الجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار

وحسب المادة 385 (ق.إ.م.إ.) يرفع إعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقاً للأشكال المقررة لرفع الدعوى، ويقدم أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، ويجوز الفصل فيه من طرف نفس القضاة⁽²⁾.

وبالنسبة لآجال تقديم وسريان إعتراض الغير الخارج عن الخصومة قد حددت المادة 384 من القانون المذكور أعلاه على بقاء أجل إعتراض الغير الخارج عن الخصومة على الحكم أو القرار أو الأمر قائمة لمدة (15) خمسة عشر سنة، سارية من تاريخ صدوره ما لم ينص القانون على خلاف ذلك⁽³⁾.

3- شرط إيداع مبلغ الضمان أو الكفالة

وبالرجوع إلى نص المادة 385 من القانون السالف الذكر فقد نصت في فقرتها الثانية على شرط إيداع مبلغ الضمان أو الكفالة لدى أمانة الضبط الذي يساوي الحد الأقصى من الغرامة⁽⁴⁾.

كما نصت المادة 388 من القانون نفسه حيث جاء في نصها: "إذا قضي برفض إعتراض الغير الخارج عن الخصومة، جاز للقاضي الحكم على المعترض بغرامة مالية مدنية من عشرة آلاف دينار (10.000) دج إلى (20.000) دج عشرين ألف دينار، دون الإخلال بالتعويضات المدنية التي قد يطالب بها الخصوم، وفي هذه الحالة يقضي بعدم إسترداد مبلغ الكفالة⁽⁵⁾.

(1) المادة 381، من (من ق.إ.م.إ.).

(2) المادة 385، من (من ق.إ.م.إ.).

(3) المادة 384، من (من ق.إ.م.إ.).

(4) المادة 388 ف2، من (من ق.إ.م.إ.).

(5) المادة 388، من (من ق.إ.م.إ.).

الفرع الخامس: إلتماس إعادة النظر

وهو الإجراء بمنح الأطراف الخصومة ليس بإمكانهم الطعن سواء عن طريق المعارضة أو عن طريق الإستئناف حتى طلب إعادة النظر مرة أخرى(1).
ووفقاً لأحكام المادة 966 (ق.إ.م.إ) أن القاعدة العامة تقر على أنه " لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة(2).
وبالإستناد إلى المادة 967 من نفس القانون التي تمكن من تقديم التماس إعادة النظر في حالتين هما:

* إذا أكتشف أن القرار صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة.
* إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم(3).
والملاحظ أنه لا المشرع في القانون المدني ولا في القوانين الجبائية حدد المدة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة وكذلك يلاحظ أن حكم مجلس الدولة نهائي ومع ذلك يجوز أن يكون موضوعاً للإلتماس إعادة النظر بالإضافة إلى الدعاوى الأخرى، وكل هذه الطعون نخضع للقواعد العامة الموجودة في قانون الإجراءات المدنية.

حيث يوجد قرار خاص بالتماس إعادة النظر صادر عن الغرفة الثانية لمجلس الدولة تحت رقم 011067 والصادر بتاريخ 2002/11/05، حيث أن المدعي في الإلتماس أسس دعواه على المادة 194 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية غير أن هذه المادة تتعلق بالتماس إعادة النظر ضد الأحكام الصادرة من المحاكم أو قرارات المجالس(4).

وباستقراء المادة 295 (ق.إ.م.إ) فقد حددت أن رفع الطلب فيما يخص إلتماس إعادة النظر ضد القرارات الصادرة عن المحكمة العليا ومجلس الدولة ذكره على سبيل الحصر"، وبالتالي تم رفض طلب المدعي موضوعاً باعتباره غير مؤسس حسب القانون.

(1) فريحة حسين، مرجع سابق، ص 144.

(2) المادة 966، من (ق.إ.م.إ).

(3) المادة 967، من (ق.إ.م.إ).

(4) المادة 295، من (ق.إ.م.إ).

1- آثار الطعن بالتماس إعادة النظر

نصت المادة 348 (ق.إ.م.إ) صراحة على عدم وقف التنفيذ في حالة الطعن بالتماس إعادة النظر.

حيث تضمن نصها: " ليس لطرق الطعن الغير العادية ولا لأجال ممارسته أثر موقوف، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".(1)

بالإضافة إلى ذلك فلا يمكن للطاعن إعادة تقديم طلب إلتماس إعادة النظر مرة أخرى إذا تم الفصل فيه، طبقا للمادة 969 من القانون السالف الذكر(2).

وقد فصل بهذا الصدد مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/01/11 في طلب المدعو(ك) الذي رفعه لطلب الإلتماس مرة أخرى(3).

المطلب الثاني: ضمانات تدابير القضاء الإستعجالي

عرف القضاء المستعجل بأنه قضاء يختص فيه قاضي الإستعجال الإداري باتخاذ إجراءات مؤقتة تتميز بالسرعة، ولهذا أوجب القانون ألا يمس بأصل الحق، لأن الفصل في أصل الحق يبقى من إختصاص قاضي الموضوع(4)، هذا و يعتبر قضاء الإستعجال قضاء وقتي بطبيعته لا يحسم نزاعها بصفة نهائية، ولا يجوز لقوة الشيء المقضي به، بل يجوز تعديله أو إلغاءه حسب الظروف و الأحوال فهو ضرورة و الضرورة تقدر بقدرها ، تلك الطبيعة الوقتية و ما تستلزمه من عدم التعرض لأصل الحق(5).

من هذا المنطلق يمكن تعريف الدعوى الإستعجالية "على أنها إجراء يطلب بموجبه المكلف بالضريبة، إتخاذ إجراء مؤقت و سريع لحماية مصالحه المعرضة لنتائج قد يصعب تداركها مستقبلا من جراء تنفيذ القرار الإداري" (6).

(1) راجع المادة 348، (من ق.إ.م.إ).

(2) تنص المادة 969 "لا يجوز تقديم إلتماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى الإلتماس".

(3) فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 209.

(4) حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، ط1، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص 270 .

(5) حسين فريجة، نفس المرجع، ص 271 .

(6) الطاهر بن قويدر، الهادي خضراوي، دور القضاء الإستعجالي الإداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، عدد 51، 2015، ص 62.

وبالتالي فالدعوى الإستعجالية مرتبطة بفكرة الإستعجال، و بالرجوع إلى نصوص (ق.إ.م.إ) لاسيما المواد من 917 إلى 922، نجد أن المشرع لم يعط تعريفا للإستعجال و هذا ما يجعلنا نلجأ إلى الفقه، حيث من التعاريف الواردة في الفقه للإستعجال هي: " الاستعجال هو الضرورة التي لا تتحمل التأخير، أو أنه الخطر المباشر الذي لا يمكن في إلتقاؤه رفع الدعوى عن طريق الإجراءات و لو مع التقصير في المواعيد⁽¹⁾، لذلك سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الضمانات التي يتمتع بها المكلف و التي يمكن له المطالبة بها أمام القسم الإستعجالي للمحكمة الإدارية و ذلك وفقا لفرعين: طلب تأجيل الدفع (الفرع الأول) و طلب وقف تنفيذ القرار الإداري (الفرع الثاني).

الفرع الأول: طلب تأجيل الدفع

بداية وجب التمييز بين إرجاء الدفع الإداري و الذي تحكمه المادة 74 (ق.إ.ج)، و بين إرجاء الدفع القضائي والذي تحكمه المادة 82 ف2 من القانون السالف، بنصها " لا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها، و على العكس من ذلك يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي" غير أنه يمكن للمدين بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة " كما يجب تقديم طلب تأجيل الدفع وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية"، و تبت المحكمة الإدارية بأمر وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. " تماشيا مع ما تم ذكره من نصوص قانونية أعلاه ، يتبين لنا بأن إرجاء الدفع القضائي ليس بحق مقرر بقوة القانون، و لا يحكم به القاضي بمجرد طلبه، و لا من تلقاء نفسه كما هو الشأن بالنسبة لإرجاء الدفع الإداري و إنما يخضع لشروط مسبقة يتعين على المكلف بالضريبة إحترامها وذلك تحت طائلة رفض طلبه و أنه على القاضي التأكد من تلك الشروط⁽²⁾.

(1) الطاهر بن قويدر، الهادي خضراوي، مرجع سابق، ص 63.

(2) الياس واضح، إرجاء الدفع في المواد الجبائية، أطروحة للحصول على شهادة الدكتوراه في القانون العام، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة وهران 2، 2015/2014، ص 106.

و تأسيسا على ذلك يمكن للمكلف أن يتقدم بدعوى مستقلة عن الدعوى المرفوعة في الموضوع ، يهدف بموجبها إلى وقف تنفيذ قرار الإدارة الجبائية القاضي بتحصيل المبالغ الضريبية المتنازع عليها⁽¹⁾، كما يجب على المكلف بالضريبة تقديم كل الضمانات الكافية لضمان تحصيل الضرائب فيما بعد. بالرغم من أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات التي من شأنها تغطية الحقوق المتنازع عليها، لكن في المقابل نجد أن المشرع الجزائري لم يحسم في قيمة الضمانات، فهل يتم احتسابها على أساس الضريبة المتنازع عليها دون الغرامات و الزيادات المالية، أم يتم احتسابها مع هذه الأخيرة، إضافة إلى ذلك نجد أن المشرع لم يحدد طبيعة الضمانات التي يتعين على المكلف تقديمها وكيف يتم تقديرها، و في حالة قبولها ثم نقصت أو زادت قيمتها لاحقا هل يجوز المطالبة بإكمالها ؟.

و على ذلك فللقاضي الإستعجالي أن يقرر تأجيل أو عدم تأجيل التحصيل لحين الفصل النهائي في الموضوع غير أن دوره ينحصر، في أنه يجب أن تكون القضية مطروحة على قاضي الموضوع المختص دون المساس بأصل الحق، كما يجب على قاضي الاستعجال أن يفحص الضمانات المقدمة من طرف المكلف، مع التأكد من كونها ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة⁽²⁾.

و تجدر الإشارة في الأخير أن التشكيلة المنوط بها الفصل في دعوى الموضوع هي نفسها التي تفصل في الدعاوى الإستعجالية التي يرفعها المكلف بالضريبة⁽³⁾.

الفرع الثاني: طلب وقف تنفيذ القرار الإداري

في هذا الفرع سوف نتطرق إلى الإجراءات اللذين يحق للمكلف إذا ما قامت بهم الإدارة الجبائية، وقفهم إستعجاليا سواء فيما يخص إجراء الغلق الإداري لمحل المكلف بالضريبة أو بالنسبة لإجراء الحجز الإداري.

(1) راجع المادة 834 ف1 و 2، (من ق.إ.م.إ.).

(2) سعيدة رقام، شروط دعوى الإستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري، مجلة العلوم القانونية و السياسية، جامعة باجي مختار، عنابة، المجلد 09، العدد 03، ص 299 .

(3) المادة 917 ، من (ق. إ.م.إ.).

أولاً: الطعن في قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري ووقف تنفيذه إستجالياً

إن الإدارة الجبائية و حفاظا على أموال الخزينة العمومية، و في حالة تعذر تحصيل مبلغ الضريبة ودياً فإنها تلجأ إلى إتخاذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف، كإجراء أولي من إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، و ذلك باتباع الإجراءات المنصوص عليها في المادة 146 (ق.إ.ج)، و يتم تبليغ قرار الغلق للمكلف بالضريبة من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي، كما تمنح مهلة للمكلف بالضريبة محدد بـ 10 أيام وذلك من أجل التحرر من دينه الجبائي أو أن يقوم المكلف باكتتاب سجلاً للإستحقاقات موافق عليه من طرف قابض الضرائب، وبمرور هذا الأجل دون أن يقوم المكلف بأي إجراء تشرع الإدارة الجبائية بتنفيذ قرار الغلق المؤقت لمحل المكلف بالضريبة و ما يهمننا في هذا المقام أن المشرع في هذه الحالة خول للمكلف حق الطعن في قرار الغلق أمام قاضي الإستعجال الإداري، دون أن يكون المكلف ملزم برفع دعوى في الموضوع⁽¹⁾.

و ذلك بموجب عريضة تتضمن رفع اليد يتم تقديمها أمام قاضي الإستعجال و الذي يفصل في القضية .، بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائه قانوناً⁽²⁾.

كما تجدر الإشارة إلى أنه يجب أن تتضمن عريضة المكلف المرفوعة أمام قاضي الإستعجال الإداري، الرامية إلى إستصدار تدابير إستعجالية وعرضاً موجزاً للوقائع و الأوجه المبررة للطابع الإستعجالي للقضية⁽³⁾.

هذا و يجب أن نشير إلى أن المشرع لم يحدد أجلاً للمكلف لرفع هذه الدعوى لكن يجب على هذا الأخير أن يقوم برفعها قبل مرور العشرة (10)⁽⁴⁾ أيام المشار إليها أعلاه.

و بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لاسيما المادة 919 و 920 منه فإن القاضي الإستعجالي الإداري عندما يتعلق الأمر بقرار إداري و لو بالرفض الكلي أو الجزئي، فإنه يجوز له الأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الإستعجال تبرر ذلك، ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار، كما يمكن للقاضي في هذه الحالة حسب المادة 920

(1) المادة 921 ف2، من (ق.إ.م.إ.).

(2) المادة 146 ف4، من (ق.إ.ج.).

(3) المادة 925، من (ق.إ.م.إ.).

(4) عيسى زرقاط، مرجع سابق، ص 82.

(ق.إ.م.إ.)، عند فصله في طلب وقف التنفيذ إذا كانت ظروف الإستعجال قائمة، أن يأمر بكل التدابير الضرورية للمحافظة على الحريات الأساسية المنتهكة من الأشخاص المعنوية العامة ومتى كانت تلك الإنتهاكات تشكل مساسا خطيرا و غير مشروع بتلك الحريات، فيفصل قاضي الإستعجال في هذه الحالة في أجل ثمان و أربعين (48) ساعة من تاريخ تسجيل الطلب.

ثانيا: الطعن في قرار الحجز ووقف تنفيذه إستعجاليا

للتذكير فان الحجز هو ذلك الإجراء الذي تقوم به الإدارة الجبائية بوضع المال تحت يدها و بيعه لاستيفاء حقوقها، و ذلك بموجب قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية⁽¹⁾.

و ما يهمنا هنا هو دعوى الحجز الإداري التي يرفعها المكلف بالضريبة (المحجوز عليه) ، ضد قرار الإدارة الجبائية، فيجب حسب الإجراءات المنصوص عليها في المادة 145 (ق.إ.ج.)، أن يسبق الحجز إخطار يبلغ للمكلف بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة و يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه للمكلف من طرف قابض الضرائب المختص بمجرد توفر حالات وجوب التحصيل المشار إليها في المادة 354 (ق.ض.م.ر.م).

و نشير في هذا الشأن أن قرارات الإدارة الجبائية تمتاز بالتنفيذ المباشر و بوسائلها الخاصة، فليس للمكلف أن يوقفها كأصل عام فلا طريق له سوى اللجوء إلى قاضي الإستعجال و الذي له سلطة إبطال إجراءات التنفيذ إذا لم تتبع الإجراءات القانونية فيها و يجب الإشارة إلى أنه لا يمكن للمكلف وقف تنفيذ قرار الحجز المتخذ من طرف الإدارة الجبائية، إلا إذا رفع المكلف دعوى في الموضوع أمام القضاء المختص⁽²⁾.

و الدعوى الإستعجالية التي يرفعها المكلف أمام قاضي الإستعجال الإداري قد تكون قبل إتمام التنفيذ، فيكون طلب المكلف بالضريبة متمثلا في وقف الحجز، أما في حال تمام الحجز فيكون طلب المكلف هو رفع الحجز⁽³⁾.

(1) سعيدة رقام، مرجع سابق، ص 302.

(2) المادة 926، من (ق.إ.م.إ.).

(3) الطاهر بن قويدر، الهادي خضراوي، مرجع سابق، ص 73.

و لا مناص من القول أن المشرع لم ينص على الأجل الممنوح للمكلف لرفع هذه الدعوى لكنها مرتبطة هذه بموجب دعوى الموضوع و تدور معها وجودا و عدما من حيث الآجال، فإذا رفعت دعوى الموضوع خارج الآجال فهذا يعني أن مآل الدعوى الإستعجالية هو الرفض و هنا يجب على الإدارة الجبائية باعتبارها هي المدعى عليه أن توضح في ردها على العريضة الإستعجالية أن مآل قضية الموضوع هو الرفض، و مع ذلك تبقى السلطة التقديرية للقاضي (1). كما تجدر الإشارة في الأخير أنه لكي يضمن المكلف قبول دعواه الإستعجالية المرفوعة أمام قاضي الإستعجال ينبغي أن تتوفر فيه الشروط العامة لقبول الدعوى و المتمثلة في الصفة و المصلحة، كما يجب أن تتوفر في دعواه الشروط الخاصة بالإستعجال و هي كالتالي (2):

- أن يكون عنصر الإستعجال متوفرا وذلك وفقا لأحكام المواد 919، 920، 921 (ق.إ.م.إ).
- أن يكون الإجراء المطلوب وقتيا، ويكون كذلك إذا كان مقصورا على طلب وقف، أو رفع الحجز، أو إستمراره لحين الفصل في موضوع النزاع.
- تقديم ضمانات من قبل المكلف بالضريبة، حيث أوجب المشرع لرفع دعوى إستعجالية، تقديم ضمانات من طرفه، كفيلة بضمان تحصيل الدين الضريبي على أن يعرضها أولا على إدارة الضرائب، فيقوم قابض الضرائب المختص إقليميا بتقدير طبيعتها وقيمتها، و يتخذ قرارا بالرفض أو القبول.

(1) عيسى زرقاط، مرجع سابق، ص 83.

(2) هشام باهي، محمد بن محمد، مرجع سابق، ص 194.

خلاصة الفصل الثاني

مما تقدمنا به في هذا الفصل، نستنتج أن للمكلف بالضريبة طريق آخر للمطالبة بحقوقه ألا وهو الطريق القضائي، والذي يعتبر مرحلة حاسمة وفاصلة في موضوع النزاع الضريبي إذ يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار المتعلق بشكواه الصادر من طرف الإدارة الجبائية أن يقوم برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة، وذلك باتباع مختلف الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وكذا قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وإحترام الأجل المنصوص عليها قانوناً، كما يتمتع المكلف بالضريبة في هذه المرحلة بمجموعة من الضمانات والحقوق منها ما هو مقترن بالشروط العامة والخاصة لرفع الدعوى الضريبية ومنها ما هو مرتبط بسير الدعوى الضريبية ويتجلى ذلك في مطالبته بإجراء مراجعة التحقيق الذي قامت به الإدارة الجبائية والذي يمكن أن يتم التوصل بعد هذا التحقيق إلى نتائج تكون في صالح المكلف، كما يمكن له المطالبة بإجراء خبرة قضائية والتي تسند إلى أشخاص ذوي تخصص وخبرة، مما قد يؤثر ذلك في قناعة القاضي بأحقية الإدعاءات التي يدلي بها المكلف كما رأينا كذلك أن المكلف وفي حالة ما إذا لم يرضى بقرار المحكمة الإدارية فيجوز له إستئنافه أمام المحكمة الإدارية للإستئناف والطعن فيه أمام مجلس الدولة، كما يتمتع المكلف في هذه المرحلة بمجموعة من التدابير الإستعجالية والتي تهدف إلى حماية حقوقه من الآثار السلبية للقرارات الإدارية.

الختامة

إن حماية المكلف بالضريبة في المنازعات الضريبية قد جاءت مكرسة دستوريا حيث جاءت ممثلة في الشرعية الدستورية إذ لا يمكن أن تحدث ضريبة إلا بمقتضى نص قانوني، وقد إشتملت هذه الحماية الدستورية العديد من الحقوق التي هي عبارة عن ضمانات للمكلف بالضريبة، منها ما جاء في نصوص خاصة من قانون الإجراءات الجبائية ومنها ما أحيل إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتبار أن المنازعات الجبائية منازعات إدارية.

وحسب ما جاء في النصوص القانونية أن هذه الضمانات جاءت بدايتها في المجال الإداري كما جاءت دراسة الفصل الأول، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من الحق في الإعلام وذلك عندما تريد الإدارة القيام بالرقابة الجبائية وذلك حتى يتمكن من تحضير الدفاتر والسجلات التجارية الخاصة به قبل حضور المفتش بفترة معينة وكذا الاستعانة بمستشار والذي يكون في العادة محاسبا عموميا إذ يمكن له أن يناقش المفتش ويتجاوب معه أكثر من المكلف بالضريبة ويعتبر هذان الحقان من أكثر الضمانات أهمية عندما تقوم الإدارة بالرقابة الجبائية، وعند إنقضاء التحقيق لا بد من الإدارة أن تبلغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق الذي قامت به توصلت فيه إلى الأساس الذي تقوم عليه الضريبة، وذلك حتى يقوم بالاعتراض إن لم يقتنع بالقرار عن طريق التظلم أمام الإدارة الجبائية حتى تعيد النظر في القرار الذي أصدرته، كما يستفيد من الحق في طلب التأجيل إلى حين صدور القرار النهائي في التظلم، وإن صدر القرار بالتخفيض الضريبة لا بد من الإدارة أن تبلغه بهذا القرار.

أما الحقوق الاختيارية للمكلف بالضريبة فهي في اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية واللجوء إلى هذه اللجان هو إختياري للمكلف بالضريبة وذلك لأن قراراتها غير ملزمة، وإنما تبدي آراء فقط.

أما فيما يتعلق بالحماية القضائية فإن المشرع الجبائي قد منح المكلف جملة من الحقوق كثرتها فيها الإجراءات وذلك بحكم ما كرس في هذه المرحلة من تطبيقات وإجراءات لنصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فقد منح الحق في رفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية ضد الإدارة الجبائية وبما أن، رفع الدعوى أمام المحكمة مرتبط بأجال فإن المكلف بالضريبة إستفاد من حقوق مقترنة بالأجال، فعندما تتقطع مدة حساب الأجال بسبب رفع الدعوى الضريبية أو رفع شكوى أمام إدارة الضرائب، يتوقف الميعاد بسبب القوة القاهرة أو طلب المساعدة القضائية، ويعاد تمديد الميعاد في حالة البعد المكاني أو العطل الرسمية.

وعند سير الدعوى الضريبية يستطيع أن يطلب أو يستعين بالخبير المعين كما له الحق في رفضه أو رده في حالة القرابة أو وجود مصلحة، أما فيما يتعلق بالحقوق الغير مباشرة المتمثلة في مراجعة الأحكام القضائية فتتم عن طريق الإستئناف أمام المحكمة الإدارية للإستئناف والطعن بالنقض أمام مجلس الدولة وكذا الطلبات الإستعجالية المتعلقة بتأجيل الدفع ووقف تنفيذ القرار الإداري.

إن هذه الضمانات التي جاء بها المشرع لحماية حقوق المكلف لو جئنا إليها من الجانب النظري فإنها متعددة ومختلفة باختلاف الجهة التي يحق للمكلف بالضريبة أن يلتجأ إليها ليستوفي حقه منها، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على تعدد الجهات التي تنتظر في النزاع الجبائي إلا أن هناك الكثير من المكلفين الذين لا يستطيعون الدفاع عن حقهم في حال إنتهكت حقوقهم وإلى أي جهة من الجهات يلجؤون أولاً.

1. إن عدم وجود نصوص قانونية تحدد التزامات الإدارة أمام المكلف بالضريبة كما لها حقوق وإمميزات أكثر مما لدى المكلف، جعله يعاني من العديد من المشاكل المتعلقة بالأمور الجبائية كالإعلام والتوجيه ولذلك نرجو أن يحدد لها المشرع نصوصاً قانونية خاصة يلزم بها الإدارة وفي ذلك فائدة كبيرة تتجلى في خلق نوع من الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة وخاصة عندما توضح الإدارة له بأن للضريبة فائدة تعود على المجتمع ككل مما يجعل المكلف يقوم بدفعها قناعة من نفسه.

2. إن كثرة التعديلات في المجال الجبائي وإن مست كل من الإدارة والمكلف بالضريبة، إلا أن المكلف بالضريبة يبقى بعيداً عن معرفة هذه التعديلات كما أن أغلب هذه التعديلات تكون ضمن إجراءات معقدة لا يستطيع المكلف أن يلم بها ولذلك نرجوا من المشرع إيجاد طريقة لإعلام المكلف بها وكذلك تبسيط الإجراءات وتوحيد المواعيد، ونعني بهذا أن يكون النظام الجبائي مستقراً في القوانين الضريبية، وهي أهم نقطة ينبغي مراعاتها إذ لا يمكن للمكلفين بالضريبة الإلمام بكل جديد في هذا المجال وخاصة وأن أغلب المكلفين لهم مستوى تعليمي محدود، وذلك ما يجعلهم بعيدين عن كل إستحداث وتغيير فيما يخص الأمور الإدارية والجبائية خاصة.

3. يجب أن تكون التصريحات والمطالب التي يعنى المكلف بالضريبة بأن يملئها تحتوي على بيانات واضحة وسهلة مما ييسر الأمر على المكلفين الملء دون أخطاء أو اللجوء إلى المختصين لملئها وبالتالي إضافة عبء مالي إضافي عليه.
4. العمل على إنشاء جمعيات خاصة بالمكلفين بالضريبة تعمل على الدفاع عن حقوقهم عن طريق توعيتهم وتحسيسهم بالضمانات الجبائية بموجب القانون مع الأخذ بعين الاعتبار أن أغلب المكلفين بالضريبة وخاصة التجار هم يجهلون الكثير مما يتعلق بالأمور الجبائية.
5. إن إنشاء لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة ودورها في حماية حقوق المكلف بالضريبة جاءت محدودة النتائج وذلك لأنها لم تتعرض إلى تعديلات كافية وإصلاحات تجعلها تواكب التطورات الاقتصادية والاجتماعية والدليل على ذلك أن آرائها غير ملزمة وهذا ما يجعل أغلب المكلفين يتجاوز عنها إلى المحاكم الإدارية وهذا يدل على أنها غير ضرورية في مجال الطعن ولذا نرجو من المشرع أن يجد حلا فيما يتعلق بالنصوص المنظمة لها وأن يقوم باستحداثها وحل الغموض والنقص الذي يعتري نصوصها وأن يصبح لها دور فعال في مجال الطعن النسبة للمكلف بالضريبة حتى يعود الإقبال عليها من جديد.
6. ضرورة تكوين القضاة في المجال الجبائي وذلك من أجل التخفيف من الإستعانة بالخبير سواءاً من طرف القاضي أو بطلب من المكلف بالضريبة وذلك لأن أغلب أتعاب الخبير يتحملها المكلف بالضريبة.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر:

1/ النصوص القانونية:

أ/ الدستور:

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج ر، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020.

ب/ القوانين العضوية:

- القانون العضوي 10/22، المتعلق بالتنظيم القضائي، المؤرخ في 09/06/2022 ج ر العدد 41.

ج/ القوانين العادية:

- القانون رقم 05/07، المعدل والمتمم، الصادر بتاريخ 13/05/2007، المتضمن القانون المدني، ج ر، العدد 31، الصادرة بتاريخ 13/05/2007.

- القانون رقم 12/07، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، المؤرخ في 30/12/2007 ج ر، عدد 82، الصادرة بتاريخ 31/12/2007.

- القانون رقم 09/08، المؤرخ في 18 صفر 1429، الموافق لـ 25 فبراير 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر، عدد 21، صادرة بتاريخ 23/04/2008.

- القانون رقم 10/01، المؤرخ في 29/06/2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر، العدد 42.

- القانون رقم 13/22، المؤرخ في 12/07/2022، المعدل والمتمم للقانون رقم 09/08 المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر، عدد 48 صادرة بتاريخ 17/07/2022.

- القانون 21/01، الصادر بتاريخ 12/12/2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 08/24، المؤرخ في 24/11/2024، المتضمن قانون المالية لسنة 2025.

د/ الأوامر:

- الأمر رقم 76/101، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 08/24، المؤرخ في 24/11/2024 المتضمن قانون المالية لسنة 2025، ج ر رقم 84.

هـ/ المراسيم التنفيذية:

- المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المؤرخ في 18/12/2006، المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها، ج ر العدد 59، الصادرة بتاريخ 24/12/2006.

2/ الكتب:

- إبن منظور، لسان العرب، دار صادر بيروت، المجلد 14، د.س. ن.

ثانيا: المراجع:

1/ الكتب:

أ- الكتب العامة:

- حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، ط1، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011
- محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجزائية، دار النهضة العربية، القاهرة مصر، 1995.

- حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر 2005.

- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2008.

- فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد (08/09)، منشورات أمين الجزائر، 2009.

ب- الكتب المتخصصة:

- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر منشورات دحلب، 1994.
- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2001.
- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر 2005.
- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع الجزائر، 2006.
- وفاء عبد الباسط، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007.
- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر 2008.
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار الهدى للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة د ط، 2012.
- محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنائها، دراسة مقارنة مع إشارة خاصة للتشريع الضريبي اليمني والمصري والأمريكي والفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة مصر، 2012.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2015.

- مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري مطبعة مزوار، د ط، الجزائر.

2/ الأطروحات والمذكرات:

أ/ الأطروحات:

- مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009.
- فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2010.
- محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، بن عكنون، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2010.
- فاطمة الزهراء زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان 2012/2013.

- الياس واضح، إرجاء الدفع في المواد الجبائية، أطروحة للحصول على شهادة الدكتوراه في القانون العام، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة وهران 2، 2014/2015.

ب/ المذكرات:

ب1/ مذكرات الماجستير:

- فاطمة الزهراء زعزوعة، تسوية المنازعات الضريبية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2005.
- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع: قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة الجزائر، السنة الجامعية 2007/2008.
- محمد بوجمعة، إدارة المنازعات الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009.

- عبد الحكيم عطوي، **منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 2010.
- عبد الرؤوف مسعودي، **المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011.
- فريدة زناتي، **العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب**، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في الحقوق والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2012/2011.
- يحي بدائرة، **الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص: قانون إداري وإدارة عامة جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، السنة الجامعية 2012/2011.
- الطاهر قاسي، **الشروط الشكلية لدعوى الإلغاء في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، الجزائر، 2012.
- لمياء خزار، **دور مجلس الدولة في المنازعات الإدارية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012.
- عائشة غنادرة، **دور القاضي الإداري وحدود سلطاته في رقابة المشروعية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمة لخضر، الوادي 2014.
- أمل جبر ناصر، **قواعد المرافعات والإثبات في منازعات الضرائب المباشرة**، دراسة مقارنة مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية القانون، جامعة ذي قار، الناصرية، العراق 2015.
- رباب ريمة بن ذهبية، **منازعات التحصيل الضريبي**، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه، الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر1 2016/2015.

ب2/ مذكرات الماستر:

- حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، 2014/2013.

- مصطفى غرمة، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013.

- حنان بن قايد، منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة غرداية، 2017/2016.

- عمجية بويحمد، رزيقة بورنان، التقادم المسقط في القانون المدني الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، 2016/06.

- إكرام نور الهدى طالبي، إيمان بودلال، حقوق المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2024/2023.

ب3/ مذكرات إجازة المدرسة العليا للقضاء:

- إبراهيم عبيدات و عبد الرحيم عصمانية و نجيب سوير، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة المدرسة العليا للقضاء المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، سنة 2007.

ب4/ المذكرات باللغة الأجنبية:

- Alim Brahim, **Le contrôle fiscal**, mémoire de fin d'étude, IEDF, septembre, 1997.

3/ المقالات:

3-1/ المقالات في المجالات:

- أحمد فنيدس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، سبتمبر 2013.
- الطاهر بن قويدر، الهادي خضراوي، دور القضاء الإستعجالي الإداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، عدد 51 2015.
- رقام سعيدة، شروط دعوى الإستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري مجلة العلوم القانونية و السياسية، جامعة باجي مختار، عنابة، المجلد 09، العدد 03.
- عبد الحليم سعدي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، جوان 2017.
- فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 16، جامعة حمة لخضر، الوادي، جوان 2017.
- يوسف قاشي، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، مجلة معارف، المجلد 12، العدد 23، ديسمبر 2017.
- فهيمة بلول، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 15، العدد 01، 2017.
- عباس زاوي، جدلية تحديد الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية، مجلة المفكر، المجلد 04، العدد 02، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، جوان 2019.
- محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 2، ديسمبر 2019.
- هشام باهي، محمد بن محمد، شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة الإجتهد القضائي، المجلد 12، العدد 01، مارس، 2020.
- عمار زعبي، أمينة سلطاني، "الشكوى الضريبية: ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة"، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد الرابع، عدد 2، جامعة حمة لخضر، الوادي نوفمبر، 2020.

- محمد سيد أعر، الضمانات الممنوحة للمكلف بالتحقيق الجبائي، مجلة الواحات والبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 2، جامعة غرداية، الجزائر، 2020.

- مريم مسقم، أثر الخبرة المحاسبية على القاضي بين سلطته التقديرية و حتمية الأخذ بها في المنازعة الضريبية)، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، جامعة البليدة 2، المجلد 07 العدد 02، 2020.

- عبد الرحيم لواج، منير لواج، دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة وإدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 1، جامعة زيان عاشور الجلفة 2022.

3-2/ المقالات في الملتقيات:

- أنيسة يحيوي، "إجراءات رفع الدعوى"، محاضرة أقيمت بمحكمة المنصورة، مجلس قضاء برج بوعريريج، 2006/05/30.

- محمد بن أعراب، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعات الجبائية، الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات الإدارية "واقع وأفاق"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2015/10/11.

4/ المحاضرات:

- نور الدين زرقون، محاضرات غير منشورة في المنازعات الجبائية، أقيمت لطلبة الحقوق تخصص قانون إداري، ماستر 01، بجامعة قاصدي مرباح، وقلة، 2014/2013.

- عيسى زرقاط، محاضرات في المنازعات الجبائية، غير منشورة، أقيمت على طلبة الحقوق تخصص قانون عام إقتصادي، ماستر 02، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2020/2019.

5/ المنشورات:

- رابح قنطار، النزاع الجبائي، نشرة القضاء، العدد 53، وزارة العدل، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر.

- عمار معاشو، تشكيل واختصاصات مجلس الدولة، العدد 05، منشورات الساحل، الجزائر 2004.

- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، الجزائر منشورات 2025.

فهرس الموضوعات

الصفحة	الموضوع
	الإهداء
	التشكرات
	قائمة المختصرات
أ - و	مقدمة
08	الفصل الأول: الحماية الإدارية لحقوق المكلف بالضريبة
08	المبحث الأول: الحقوق المكفولة للمكلف بمقتضى الرقابة الجبائية
09	المطلب الأول: حقوق المكلف بالضريبة المقترنة بإجراء التحقيق
09	- الفرع الأول: الحق في الإعلام (الإشعار بالتحقيق)
11	- الفرع الثاني: حق المكلف الإستعانة بمستشار
12	- الفرع الثالث: تحديد مدة التحقيق بعين المكان
15	- الفرع الرابع: ضمانات عدم تجديد التحقيق الجبائي
17	- الفرع الخامس: حق المكلف في سرية المعلومات المطلع عليها
18	المطلب الثاني: حقوق المكلف بالضريبة التالية لعملية التحقيق
19	- الفرع الأول: حق المكلف الإعلام بنتائج التحقيق
19	- الفرع الثاني: حق الرد أو الاعتراض على نتائج التحقيق
21	- الفرع الثالث: خصم الحقوق الناتجة عن التحقيق
21	- الفرع الرابع: الإعفاء من بعض الإلتزامات بموجب التقادم
22	المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة بعد صدور قرار إعادة التقويم
23	المطلب الأول: التظلم (الشكاية) كإجراء إلزامي أمام إدارة الضرائب
23	- الفرع الأول: مفهوم الشكوى الضريبية
25	- الفرع الثاني: نطاق تقديم الشكوى الضريبية
28	- الفرع الثالث: الشروط المحددة لجعل الشكوى الضريبية فعالة في حماية حقوق المكلف بالضريبة

35	- الفرع الرابع: قرار مدير الضرائب بالتخفيض
35	- الفرع الخامس: الحق في تبليغ القرار للمكلف بالضريبة
36	المطلب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن
37	- الفرع الأول: مؤشرات حماية المكلف بالضريبة في تشكيلة اللجان الولائية للطعن
39	- الفرع الثاني: دلائل حماية المكلف بالضريبة في إختصاصات اللجان الولائية للطعن
41	- الفرع الثالث: تسهيل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن
43	- الفرع الرابع: حماية المكلف بالضريبة من خلال مواعيد الطعن أمام اللجان الولائية للطعن
44	- الفرع الخامس: حماية المكلف بالضريبة من خلال طبيعة آراء اللجان الولائية للطعن
47	خلاصة الفصل الأول
51	الفصل الثاني: الحماية القضائية لحقوق المكلف بالضريبة
52	المبحث الأول: الدعوى الضريبية
52	المطلب الأول: الضمانات المقترنة بالشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية
53	- الفرع الأول: صفة التقاضي
54	- الفرع الثاني: المصلحة في التقاضي
54	- الفرع الثالث: أهلية التقاضي كشرط لصحة الإجراءات
55	- الفرع الرابع: العريضة وشروطها
58	المطلب الثاني: الضمانات المقترنة بالشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية
58	- الفرع الأول: شرط رفع الشكوى الضريبية (التظلم الإداري المسبق)
61	- الفرع الثاني: مواعيد الدعوى الجبائية المرفوعة من المكلف بالضريبة
64	المطلب الثالث: الضمانات المرتبطة بسير الدعوى الضريبية
64	- الفرع الأول: الضمان المتعلق بمراجعة التحقيق

فهرس الموضوعات

67	- الفرع الثاني: الضمان المتعلق بالخبرة الضريبية
74	- الفرع الثالث: التنازل عن الخصومة
75	المبحث الثاني: ضمانات الطعن في حكم المحكمة الإدارية
75	المطلب الأول: ضمانات مراجعة الأحكام القضائية
76	- الفرع الأول: الضمان المتعلق بالإستئناف أمام المحكمة الإدارية للإستئناف
81	- الفرع الثاني: الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة
84	- الفرع الثالث: الطعن بالمعارضة
87	- الفرع الرابع: إعتراض الغير الخارج عن الخصومة
89	- الفرع الخامس: إلتماس إعادة النظر
90	المطلب الثاني: ضمانات تدابير القضاء الإستعجالي
91	- الفرع الأول: طلب تأجيل الدفع
92	- الفرع الثاني: طلب وقف تنفيذ القرار الإداري
96	خلاصة الفصل الثاني
98	الخاتمة
102	قائمة المصادر والمراجع
111	فهرس الموضوعات

الملخص:

سعى المشرع الجزائري إلى إحداث توازن في العلاقة الضريبية بين المكلف بالضريبة الذي يمثل الطرف الضعيف والإدارة الضريبية التي تتمتع بصلاحيات واسعة أثناء تأدية مهامها، فمنح للمكلف الضريبي مجموعة من الضمانات الإدارية بدءا من عملية الرقابة الجبائية، إلى غاية إنتهاء عملية إجراء التحقيق والقيام بمنازعة الإدارة الجبائية من خلال القيام بالطعن في قرار هذه الأخيرة من طرف المكلف بحيث يتمتع بمجموعة من الآجال تختلف بحسب القرار المعترض عليه، فضلا عن إمكانية طلبه تأجيل الدفع، بل وأكثر من ذلك فقد قرر المشرع البطلان على إجراءات الإدارة إذا لم تحترم هذه الضمانات.

أما بالنسبة للضمانات القضائية، فإن المشرع أقر للمكلف مجموعة من الضمانات في حالة لجوئه للقضاء سواء أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة تتمثل في رفع الدعوى القضائية والتي تختلف آجالها بحسب نوع القرار المعترض عليه إضافة إلى إجراء مراجعة تحقيق الإدارة الجبائية، وكذا طلب إجراء الخبرة، فضلا على أن المكلف يتمتع بمجموعة من التدابير الإستعجالية والتي تهدف من ورائها إلى درء كل الأخطار التي يصعب تداركها في المستقبل.

الكلمات المفتاحية: المنازعات الجبائية، الإدارة الضريبية، المكلف بالضريبة الرقابة الجبائية

الضمانات الإدارية، الضمانات القضائية، التدابير الإستعجالية

Abstract:

The Algerian legislator sought to balance the tax relationship between the taxpayer, who represents the weak party and the tax administration, which has broad powers in the performance of its functions , He gave the tax official a set of administrative guarantees starting from the tax control process, until the end of the process of conducting the investigation and doing the dispute with the tax administration by challenging the decision of the latter by the taxpayer , So that he enjoys a set of deadlines that vary according to the resolution objected to, as well as the possibility of asking him to postpone payment, and even more than the legislator decided to null and again on the administration's procedures if these guarantees are not respected.

As for judicial guarantees, the legislator approved a set of guarantees for the person in charge if he is brought to justice, whether before the Administrative Court or the Council of State, which is to file a lawsuit whose deadlines vary depending on the type of decision objected to, In addition to conducting a review of the investigation of the taxadministration, and so on request for experience, in addition to the fact that the official enjoys a set of urgent measures, which aims to manage all the dangers that are difficult to remedy in the future.