

جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق



سلطات القاضي الإداري
في المنازعات الضريبية

مذكرة محملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص: القانون الإداري

إشراف الأستاذة:
كلمالي خولة

من إعداد الطالب:
زيون سعاد

الموسم الجامعي: 2017/2016

شكر و عرفان

الشكر الأول والآخر والظاهر والباطن لله سبحانه وتعالى الذي آتانا من العلم ما لم نكن نعلم
ومنحنا الصحة والقوة والعزم والعقل لإتمام هذا العمل.

اعترافا بالود وحفظا للجميل وتقديرا للامتنان، أتقدم بخالص شكري إلى الأستاذة المشرفة كلفالي
خولة " عن قبولها الإشراف عن المذكرة والتي أمدتني بتوجيهاتها وأتوجه لها بأسمى عبارات
الشكر والعرفان على ما أسدته لي من نصائح قيمة ولم تبخل علي بوقتها ومعلوماتها التي
ساهمت في إثراء هذا البحث...

كما أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ الدكتور " عزري الزين " الذي أكن له كل التقدير وجدناه
حاضرا وقائما معنا ساعيا لمساعدتنا أدام الله صحته وعافيته.

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقراءة ومناقشة
المذكرة.

دون أن أنسى من ساعدني في كتابة هذه المذكرة الأخ العزيز " عمار دريسي " فشكري
وامتناني جزاك الله خيرا.

كما أشكر كل من قدم لي يد العون من قريب أو بعيد.

وكل من علمني حرفا وساعدني بأي شكل من الأشكال.



تلعب الضريبة دورا بالغ الأهمية كأداة فعالة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والمالية من خلال ما تحققة من عوائد كبيرة، حيث أنها أصبحت أداة من الأدوات التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية الاقتصادية ومعالجة التضخم والركود وإعادة توزيع الدخل ورفع مستوى المعيشة من أجل النهوض بالاقتصاد الوطني والمجتمع عموما ولذلك أولت التشريعات اهتماما كبيرا بالضرائب وخصتها بأنظمة قانونية متميزة أوجبت كثرة تعديلات النصوص الجبائية والتعليمات والمذكرات المتعلقة بشرحها إثرى الإصلاح الجبائي مما ولدت صعوبة الإلمام بكل هذه النصوص من طرف المكلفين بالضريبة وكذلك موظفي الإدارة الجبائية الأمر الذي أدى إلى نشوء عدة نزاعات ضريبية مما لاشك فيه أن الإدارة في قيامها بأداء وظيفتها تملك أن تنتقص من بعض حقوق الأفراد وحررياتهم، وذلك لتمتعها بامتياز السلطة العامة.

ولتحقيق التنمية أيضا وللنهوض بالاقتصاد الوطني فإن كل دول العالم تعتمد على مواردها المختلفة والتي تتمثل في القروض والرسوم والضرائب حيث أن هذه الأخيرة تعتبر من أهم مصادر التمويل الداخلية ومن الإيرادات الثانية التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وبذلك فإن الدولة تعمل جاهدا على إيجاد تشريع ضريبي جديد محكم ليساعد بدوره في رفع هذه الإيرادات ويعمل على تشجيع المكلفين بالإضافة إلى أن الموارد الضريبية تعمل على تغطية النفقات العامة من أجل إشباع حاجيات الأفراد داخل المجتمع، لذا تتولى السلطة العامة وضع نظام قانوني للضريبة من حيث فرضها وجبايتها فهي التي تضع طرف تحصيلها وميعادها ويقتضي ذلك إلزام كل مواطن أن يتحمل نصيبه من الأعباء العامة من خلال مساهمته في أدائها دون مقابل أو منفعة خاصة.

فقيام الدولة بتحصيل الضريبة بالطرق الجبرية في حالة امتناع المكلف من تسديدها تعد من مظاهر السلطة العامة.

ومن هذا المنطق فإن الضريبة لا تستطيع أن تقوم بهذا الدور الهام إلا إذا قامت على أساس من العدل بحيث يتحمل كل فرد الضريبة بحسب قدرته التكليفية وبذلك تحقيق المساواة في المراكز القانونية أمام الضرائب وبالرجوع إلى النظام الجبائي الجزائري نجد أنه شهد عدة تعديلات وذلك تبعا للتقلبات الاقتصادية التي يشهدها العالم، مما تؤدي كثرة القوانين الضريبية

وتشعبها إلى التأثير سلبا على كل من المكلف والإدارة الضريبية في حد ذاتها، فيؤدي إلى نشوء المنازعات الضريبية

وبرغم كل المجهودات التي يسعى من خلالها المشرع الجزائري إلى خلق نوع من التوازن بين كل من المصلحة للمكلف، والإدارة الضريبية التي تهدف إلى تحصيل المال العام، إلا أن اعتقاد المجتمع الجزائري أنها تأخذ منه بغير حق فهو ليس لديه استعداد بأن يقدم أمواله للدولة الشيء الذي ترتب عليه وجود عدد كبير من المنازعات.

إذ أن الضرائب ومنذ القدم عرفت مقاومة من طرف المكلف بدفعها أي أنها لم تجد قبولا بين أوساط المكلفين مما يؤدي إلى نشوء ما يسمى بالنزاع الضريبي الذي يثور بين الإدارة الجبائية والمكلف حيث أن هذا الأخير يمكن أن يقدم تظلما أمام القاضي الإداري بعد أن تعدى المرحلة الإدارية وتبين وقوع خطأ أو تجاوز أو سوء تقدير من الإدارة وهذا ما أوجبه له المشرع الجزائري.

أهمية دراسة الموضوع:

إن دراسة موضوع الضريبة له أهمية بالغة في فهم مالية الدولة على اعتبار أن الضريبة تعد من أهم موارد ميزانية الدولة ومقوماتها الأساسية وتلعب دورا مهما في تحقيق أهداف السياسة المالية بصفة عامة فيستمد الإلزام الضريبي مصدره من مضمون الدستور كقانون أسمى الذي يلزم الجميع بأن يتحمل كل قدر استطاعته من التكاليف العمومية التي يقرها القانون وحده كما تظهر كذلك الأهمية من دراسة هذا الموضوع من خلال أنه يتعلق بأموال الخزينة العمومية التي تلعب دورا كبيرا في تحقيق التنمية الاقتصادية بالإضافة إلى أن الأهمية تبرز كذلك من خلال أن هذا الموضوع يتعلق بالدور الفعال للقاضي الإداري من خلال حل النزاع بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية.

إشكالية البحث:

كيف يتمكن القاضي الإداري من تحقيق التوازن بين حقوق المكلف بالضريبة ومصلحة الإدارة الضريبية؟

وتطرح بجانب هذه الإشكالية الرئيسية جملة من التساؤلات الفرعية التالية:

ما هو مفهوم النزاع الضريبي؟

ما هي السلطات الممنوحة للقاضي الإداري في تسوية النزاع الضريبي؟

ما هي إجراءات سير الدعوى الضريبية وما الأحكام الصادرة فيها؟

ما العلاقة بين قضاء الاستعجال والمنازعة الضريبية؟

أسباب الدراسة:

المتعارف عليه في البحث العلمي أن الأسباب التي تدفع الباحث إلى اختيار موضوع معين متنوعة بين ذاتية وأخرى موضوعية، بل أن هناك جوانب مختلفة تتحكم في عملية الاختيار، وعليه فإن تناول موضوع المنازعات الضريبية عموماً، ودور القاضي الإداري في هذه المنازعات خصوصاً، جاء لعدة أسباب:

- الأسباب الذاتية:

وتتمثل في الرغبة النفسية الملحة في تناول الموضوع الذي يعتبر الأكثر تعقيداً في مجال الضرائب، وتعود هذه الرغبة إلى العلاقة القائمة بين المنازعة الضريبية ومجال التخصص أي القانون الإداري.

- الأسباب الموضوعية:

وتتمثل في البحث وإيجاد المرتكزات وضوابط العمل الجبائي والمسائل المتفرعة عن النزاع الضريبي.

محاولة تغيير النظرة السلبية التي أخذها المجتمع منذ القدم حول موضوع الضرائب واستبدالها بنظرة إيجابية، وذلك من خلال اعتبار الضرائب مورد هام يساهم في التنمية الاقتصادية، واقتناع كل مكلف بالضريبة بأنه من الواجب دفع ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية.

صعوبات الدراسة:

صعوبة البحث في الموضوع نظرا لعدم الاستقرار في القوانين الجبائية، ويظهر ذلك من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية، مما يصعب الإلمام بها.

كثرة تشعب موضوع المنازعة الضريبية، وذلك من خلال الإجراءات المعقدة والغير مفهومة، مما صعب علينا دراستها وعدم الإلمام بكافة الإجراءات المنوطة بها.

المنهج المستخدم:

في إطار دراستنا لهذا الموضوع اعتمدنا المنهج التحليلي، ويظهر ذلك من خلال تحليلنا لمختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع، فضلا عن ذلك اعتمدنا المنهج الوصفي، ويتجلى ذلك من خلال التعرض لبعض المفاهيم عند الضرورة.

للإجابة عن هذه التساؤلات المطروحة ارتأينا تقسيم موضوع دراستنا إلى فصلين، حيث سنتناول في الفصل الأول ماهية الدعوى الضريبية والذي ينقسم إلى ثلاثة مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى تعريف النزاع الضريبي، والعلاقة التي تجمع بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، أما المبحث الثاني فيتضمن الاختصاص القضائي للنزاع الضريبي، أما المبحث الثالث فخصصناه لدراسة شروط رفع الدعوى الضريبية.

أما الفصل الثاني تحت عنوان إجراءات سير الدعوى والأحكام الصادرة فيها، والذي ينقسم إلى ثلاثة مباحث وسنتطرق في المبحث الأول إلى إجراءات التحقيق في دعوى الضرائب وإثباتها، أما المبحث الثاني فخصصناه إلى القرارات القضائية الصادرة في منازعات الضرائب، وعن المبحث الثالث فسننتاول فيه قضاء الاستعجال في منازعات الضرائب وأخيرا خاتمة الموضوع.

الفصل الأول
ماهية الدعوى
الضريبية

الفصل الأول

ماهية الدعوى الضريبية

تؤدي الدولة دورا بارزا في الحياة الاقتصادية والاجتماعية كونها وجدت واعتبرت كسلطة منظمة مما تطلب فرض سيطرتها على بعض المواد المادية والبشرية للقيام بالخدمات العامة وذلك بهدف إشباع الحاجات العامة ولتحقيق ذلك تقوم الدولة بنشاط مالي جوهره الحصول على موارد مالية وإنفاقها، فارتبطت طبيعة الضريبة بطبيعة وأبعاد دور الدولة في المجتمع.

ومن هذا المنطلق فإن النظام الضريبي يشكل انعكاسا لوضع الدولة وطبيعة المجتمع ومع تغير الأنظمة الضريبية لمواكبة التغيرات التي تحصل في المجتمع أدى في بعض الأحيان إلى كثرة القوانين المنظمة للمجال الضريبي، فوضع الضريبة له أهمية بالغة لفهم مالية الدولة مما جعلها من أهم موارد ميزانية الدولة ومقوماتها الأساسية، وعهد المشرع لإدارة الضرائب والخزينة العامة أمر فرضها وتحصيلها، وهذا ما يؤدي إلى وجود نزاع ضريبي يستدعي اللجوء إلى الدعوى القضائية الضريبية حيث أن النزاعات الأخرى والتي كثيرا ما تدور بين الأطراف والذي يقوم على العديد من الأطراف والأوجه كل هذا سننترق إليه في هذا الفصل من خلال طرق سير الدعوى الضريبية وكيفية رفعها ونتناول بشكل أعمق النزاع الضريبي والاختصاص القضائي وذلك في ثلاث مباحث متتاليين:

المبحث الأول: تعريف النزاع الضريبي وطبيعته

المبحث الثاني: الاختصاص القضائي.

المبحث الثالث: شروط رفع الدعوى الضريبية.

المبحث الأول:

تعريف النزاع الضريبي وطبيعته

تعتبر المنازعة الضريبية والقائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة بمثابة أمرا سائدا في مجال المنازعات حيث تتميز العملية الضريبية بطابعها الإجرائي إذ تتم بإتباع إجراءات ترسم إطار تمارس فيه الإدارة صلاحياتها حيث أن تعدد وترابط هذه الإجراءات وتتعدها انعكس على مفهوم المنازعة الضريبية لتشعب مجالاتها، فأصبح مفهوم المنازعة أمرا مرهقا في تحديده وعليه ومن خلال هذا المبحث سيتم معالجة تعريف المنازعة الضريبية وتحديد أطراف النزاع وذلك في المطالب التالية:

- المطالب الأول: تعريف النزاع الضريبي.
- المطالب الثاني: طبيعة النزاع الضريبي.

المطلب الأول:

تعريف النزاع الضريبي

إن المتتبع لمعنى المنازعة في اللغة العربية يوجد لها عدة معاني يمكن أن تكون ذات فائدة في تحديد مصطلح المنازعة الضريبية ومعالجتها، فمن المسلم به في علم المصطلحات أن دلالة أي مصطلح سواء كان قانونيا أو سياسيا أو اقتصاديا يستند على الدلالة اللغوية⁽¹⁾ وعلى المعنى الاصطلاحي.

(1) ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم فرع القانون العام، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2015، ص 16.

الفرع الأول: المعنى اللغوي:

كلمة منازعة تعني دعوى أو خصومة وتهدف إلى كل شيء متنازع فيه (1) وتعني أيضا الخصام أو الدعوى وتهدف إلى كل شيء متقاهم فيه ويقابلها باللغة الفرنسية كلمة contentieux (2).

ويقصد بالمنازعة الضريبية من الناحية اللغوية كما أوردها رابن منظور في كتابه لسان العرب ما يلي: المنازعة: من نزع: نزع الشيء نزعه نزعا، فهو منزوع ونزيع.....، والنزاعة والمنزعة: الخصومة (3).

الضريبة: واحدة الضرائب التي تأخذ في الأرصاء والجزية، ونحوها ومنه ضريبة العبد: وهي غلته وفي حديث الحجام: كم ضريبتك؟ الضريبة ما يؤديه العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه (4).

والمنازعة لغة تعني أيضا النزاع أو الدعوى أو الخصومة، فالمنازعة تعني وجود تعارض بين طرفين لا يمكن التوفيق بينهما إلا إذا تدخل حكما لفض النزاع وفي الغالب يكون القاضي هو الحكم ولا يمكن للقاضي مباشرة مهمة الفصل في النزاع إلا إذا كان النزاع قائما فعلا ليقوم القاضي بمقابلة إدعاءات الأطراف ويزنها بميزان القانون. (5)

الفرع الثاني: المعنى الاصطلاحي

بمجرد النطق بكلمة منازعة يتبادر إلى ذهن السامع حصول مشاكل وخلافات بين أطراف المنازعة، فالنزاع الضريبي يتضمن مجموع القواعد المطبقة على الخصومة التي تثار بين

(1) فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 07.

(2) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 23.

(3) ريم عبيد، مرجع سابق، ص ص 16، 17.

(4) ريم عبيد، مرجع نفسه، ص 17.

(5) برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، 2009، ص 330.

المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، ومما تجدر الإشارة إليه أن كلمة منازعة في الميدان الجبائي كلمة ذات "دلاليتين" معنيين⁽¹⁾ معنى واسع ومعنى ضيق.

أولاً: المعنى الواسع: للفظ (المنازعة) فإنه يظهر حين استعمال اللفظ وإن لم يكن هناك بين المكلف والإدارة بل أن هناك وضعية معينة قد حلت به مثل: إفسار المكلف أو هلاك أمواله يطلب المكلف على أساسها من الإدارة أن ترفق به، أو يطلب من الإدارة الضريبية أن تعدل ضريبة مبالغ فيها.

كما تعني المنازعة الضريبية بمفهومها الواسع مختلف المشاكل والاختلافات التي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها هذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الضريبي حيث يعتبر المنازعة الضريبية كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية.⁽²⁾

حيث أن هناك جانب من الفقه عرف المنازعة الضريبية بقوله أن: " المنازعة الضريبية تشمل مجموعة الإجراءات التي ينظمها القانون الضريبي والتي تحدد قواعد الشكل والمواضيع اللازمة لتطبيق أحكامه ".⁽³⁾

أما الأستاذ بن سحلي سعد فيري في تعريفه للمنازعة الضريبية أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وبالبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى.⁽⁴⁾

بعض الفقهاء يرى أن المنازعة الضريبية بالمفهوم الواسع لا تتوقف على النزاع الذي يثور بين الإدارة والمكلف وإنما تتعدى إلى الأخذ بعين الاعتبار تلك الخلافات الثنائية بين المكلف

(1) كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية وآلياتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 07.

(2) خيرى عثمان فريز فرج عبد العال، إنهاء المنازعة على الدخلى بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية القاهرة، 2012-2013، ص 08.

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

(4) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 08.

من جهة والإدارة من جهة أخرى بخصوص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف على غرار حالة الإعسار التي تلحق به أو حالة هلاك وتلف أمواله. (1)

ويعرفها جانب آخر بأنها: " الخلافات التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية حيث تباشر اختصاصها كسلطة ضريبية، والقواعد التي يقرها القانون للفصل فيها" (2)

ثانياً: المعنى الضيق: أما عن مفهوم المنازعة بالمعنى الضيق فيتصرف إلى تعريف المنازعة الضريبية على أنها تلك المنازعة التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها وتنشأ بسبب تطبيقها للقانون الضريبي بصورة مباشرة على المكلفين والتي تتعلق بحصر المجتمع الضريبي وربط الضريبة وتحصيلها منهم (3) كما نجد في تعريف آخر بأن المنازعة الضريبية هي خلاف بين طرفين هما الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم (4)

فتقتصر بذلك المنازعة الجبائية على المنازعات المتعلقة بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها، مادامت تتضمن المنازعة في صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة، وتمس موضوعها بصفة مباشرة. (5)

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

تعرف بأنها: " المنازعات المتعلقة بالتطبيقات الفردية للقانون الضريبي"، وفي تعريف آخر قالوا هي: " المنازعات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها " أي المنازعات المتعلقة بالالتزام بالوفاء بها.

وينتهي رأي آخر إلى القول بأن المنازعة الضريبية بمعناها الضيق تقتصر على المنازعات المتعلقة بالربط دون التحصيل. (1)

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2008، ص 09.

(2) ريم عبيد، مرجع سابق، ص 19.

(3) خيرى عثمان فريز عبد العال، مرجع سابق، ص 09.

(4) عبد القادر تغيلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، المغرب، ط 2002، ص 12-13.

(5) محمد حامد عطا، مرجع سابق، ص 34.

الفرع الثالث: موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية

في قانون الإجراءات الجبائية لا نجد أن المشرع الجزائري قد أعطى تعريفا للمنازعة الضريبية بل باستقراء مواده نجد أنه قد حدد مواعيد وشروط احتساب التقادم بخصوص النزاع الضريبي سواء ما تعلق بمنازعات الوعاء أو التحصيل أو حتى المنازعة أمام لجان الطعن الإدارية المنشأة لهذا الغرض وكذلك الأمر للمنازعة الضريبية على مستوى القضاء فقد تضمنت شروط ومواعيد رفع النزاع الضريبي.

بالنظر إلى المادتين 92 و 93 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري نجد أنه وبالرغم من أن المشرع الجزائري لم ينص صراحة على تعريف المنازعة الضريبية إلا أنه حدد مفهوما عاما لها، يمكن استنتاجه من المادتين 92 و 93 بحيث اعتبر أن طلبات التخفيض المقدمة من طرف المكلفين إلى المصالح الضريبية المختصة والتي تتعلق بالإعفاء من الضريبة المفروضة عليهم قانونا أو التخفيف منها نتيجة حالة العوز أو ضيق الحال والتي تؤدي بهم إلى العجز عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة، أو حتى تلك التي يكون مضمونها الإعفاء والتخفيض من الزيادات والضرائب والغرامات الجبائية تكون من خلال تقديم شكوى إلى مدير الضرائب الولائي الذي يتبع له مكان فرض الضريبة بشرط إرفاقها بنسخة من الإعذار الصادر من الإدارة الضريبية أو ذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى⁽²⁾ يمكن لنا من خلال المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية المشار إليها أعلاه أن التشريع الجزائري يقصد بأنه على المكلف أن ينازع الإدارة الضريبية بخصوص حالة العوز التي حلت به والتي أدت إلى عدم قدرته على الإبقاء بديونه أن يقدم شكوى إلى الجهة ذات الاختصاص.

(1) ريم عبيد مرجع سابق، ص 20 - 21.

(2) قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

المطلب الثاني:

طبيعة النزاع الضريبي

إن طبيعة النزاع الضريبي يستمد من طبيعة القانون الضريبي وما تحمله من نصوصه من ذاتية خاصة ينفرد بها عن القوانين الأخرى، فالكل يأخذ ويستمد صلاحياته وسلطاته من القانون الضريبي وليس من القانون العام على غرار المنازعات الأخرى، حيث نجد الإدارة عند فرضها للضرائب وجبايتها وحتى حين نظرها في شكاوي المكلفين بالضريبة قوية ومقيدة في الوقت نفسه، وحتى القاضي عند النظر في الدعوى الضريبية، فنجد مصدر سلطاته القانون الضريبي وكذلك المكلف بالضريبة كأساس معرفته لحقوقه في هذا المجال هو قانون الضرائب، حيث يعتبر هذا الأخير المرشد والمنظم لتظلمه أمام الإدارة، أو أثناء رفع دعواه أمام القضاء.

تصنف المنازعة الضريبية ضمن المنازعات الموضوعية لأنها تهدف في حقيقة الأمر إلى الدفاع عن وضعية المكلف بالضريبة أمام التشريع الجبائي⁽¹⁾ فالقاضي حين يفصل فيها لا ينظر في قوانين ذاتية قائمة بين طرفي العلاقة الضريبية، وتحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية،⁽²⁾ ذو أهمية بالغة.

ومن هذا المنطلق فإنه يمكننا معرفة طبيعة النزاع الضريبي من خلال العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، وكذا القانون المنظم لهذه العلاقة ومن ثم القضاء المختص بالنظر في النزاع الضريبي وطبيعته:

الفرع الأول: العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية.

الفرع الأول: العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية

لم تعد العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية مبنية على الفكرة التعاقدية التي تقوم على الالتزام بدفع الضرائب مرتبط بالحصول على خدمات، وبالتالي فالعلاقة الضريبية

(1) ريم عبيد مرجع سابق، ص 92.

(2) برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص 336.

يجب أن تبنى على معرفة كاملة بخصائص الضريبة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ومن ثم وضع علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي تكفل نجاحها.

كما أن سلطة الإدارة الضريبية في ربط الضرائب وتحصيلها مستمدة من طبيعة الضريبة التي لا تقوم على رابطة عقدية بين الإدارة والمكلف، وإنما نصوص القوانين التي تفرضها، ومن الخصائص الأساسية للأنظمة القانونية الضريبية أنها توفر للإدارة الضريبية معلومات مستمدة، وتكسبها التمتع بصلاحيات وسلطات واسعة، وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية.

➤ أولاً: المكلف بالضريبة

إن المركز القانوني للمكلف بالضريبة أي الطرف المدين فيتحدد بمجموع الحقوق التي يخولها له القانون الضريبي والالتزامات المفروضة على عاتقه وهو بذلك يدخل ضمن المراكز القانونية العامة لأن الضريبة لا تفرض بناء على رابطة عقدية بين المكلف والإدارة الضريبية حيث أن مركزه القانوني مركز لائحي أو تنظيمي.

تهتم التشريعات الضريبية المختلفة بتحديد الطرف المدين في العلاقة الضريبية⁽¹⁾ ومع ذلك لم يوضع تعريف محدد ودقيق لهذا الطرف، أما فيما يخص تحديد الأشخاص الطبيعية والمعنوية الخاضعة للضريبة المباشرة فهي محددة كما يلي:

1) الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة:

تتمثل أهم الإصلاحات التي تبناها المشرع سنة 1992 في إخضاع الأشخاص الطبيعية لنوع واحد من الضرائب وهي الضرائب على الدخل الإجمالي، وقد حددت كل من المواد 03، 04، 07 من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص الطبيعيين بصفة حصرية لا تقبل التوسع إلى:

أ) الأشخاص الذين يتوفرون على إقامة جبائية في الجزائر

(1) ريم عبيد مرجع سابق، ص 48.

ب) الأشخاص الذين لا يتوفرون على إقامة جبائية في الجزائر وإنما يتمتعون بعائدات من مصدر جزائري.

ج) الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية اللذين يتحصلون على أرباح أو مداخيل في الجزائر يخول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر.

د) الشركاء بصفة شخصية في حصته الفوائد العائدة من الشركة.⁽¹⁾

2) الأشخاص المعنوية الخاضعة للضرائب المباشرة:

أخضع المشرع الأشخاص المعنوية العامة منها والخاصة للضريبة على الشركات بصفة إجبارية للبعض في حين ترك حرية الاختيار للبعض الآخر في الخضوع لنظام الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل.

فيما يخص الخضوع الإجباري للضريبة على أرباح الشركات فنجد:

أ) الشركات مهما كان شكلها وغرضها

ب) المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري

ج) الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

ومن هنا نرى أن المشرع قد أخرج المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري من نطاق الضريبة لأنها تهدف إلى تحقيق الربح أصلا بل تحقيق المصلحة العامة كما أنها تابعة للدولة.

أما الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات فهي التي تخضع أصلا للضريبة على الدخل إلا أن المشرع سمح لها بإمكانية اختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات اختيارا نهائيا لا رجعة فيه.⁽²⁾

➤ ثانيا: الإدارة الضريبية:

(1) خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 32.

(2) ريم عبيد مرجع سابق، ص 58-59.

يعد الطرف الدائن بالضريبة هو الشخص العام الذي قام بفرض الضريبة والمتمثل أساساً في الدولة التي تمثلها الإدارة الضريبية التي تنظم وفقاً لأسس قانونية ومالية مع مراعاة أسس الإدارة العلمية لتحقيق أهداف السياسة الضريبية.⁽¹⁾

حيث تعتبر الإدارة الضريبية تنظيماً مستقلاً له ميزات ومهام أساسية يسهر على تنفيذها، والتي لا يمكن تحقيقها إلا بتكاتف الجهود وتنظيمها وتوزيع المهام وهو ما يمكن أن نلمسه من خلال المتابعة الضريبية على المكلفين بها والتي تتم في إطار تنظيمي مضبوط ومنظم من المستوى المحلي إلى المركزي.

لقد حاولت السلطة التنظيمية من خلال الإصلاح الضريبي الاعتراف بتنظيم الإدارة الضريبية مما يجعلها تستجيب للأهداف الموجودة من النظام العام.

بالرجوع إلى المرسوم التنفيذي 91-60⁽²⁾، وكذا المرسوم التنفيذي 02-303⁽³⁾، نجد أنهما يقسمان إدارة الضرائب إلى المصالح التالية:

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

(1) ريم عبيد مرجع نفسه، ص 62.

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

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

➤ ثالثا: ضوابط العلاقة بين طرفي المنازعة الضريبية:

فيما يخص العلاقة التي نحن بصددتها تضم طرفين غير متكافئين⁽¹⁾، إذ نجد طرفا ضعيفا وهو المكلف الضريبي وهناك طرف أقوى وهي الإدارة الضريبية، وتجدر الإشارة إلى أن العلاقة بين الإدارة الضريبية وبين المكلف بالضريبة تخضع إلى أمرين فأما الأول فهو مراعاة قواعد ومبادئ فرض الضريبة من طرف المشرع، أما الثاني فيظهر في مجموع الحقوق والالتزامات المقررة لكل طرف.

1) المبادئ العامة لفرض الضريبة

أ) قاعدة الملائمة ومعنى ذلك أن يصدر التشريع الضريبي ملائما لظروف المكلفين بالضريبة.

ب) قاعدة العدالة: وتقضي هذه القاعدة بأن يكون توزيع الضرائب على المكلفين بنسبة قدرتهم

ج) قاعدة اليقين: ويقصد بها وضوح النظام الضريبي، من خلال تبيان نوع الضريبة وقيمتها ووقت تحصيلها بصراحة

د) قاعدة الاقتصاد: وتقضي هذه القاعدة عدم الإسراف في رفع سعر الضريبة.

2) حدود توازن العلاقة بين الطرفين:

أ) حقوق والتزامات المكلف بالضريبة:

- حقوق المكلف بالضريبة: ومن أهم الحقوق الأساسية نذكر ما يلي:
- الحق في الاستعلام الضريبي
- الحق في المساعدة الضريبية
- إعادة المبالغ غير المستحقة
- الحق في الاعتراض
- الحق في الطعن القضائي

(1) عبد القادر تغيلاتي، (الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء)، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، سنة 1997، ص 21.

- التزامات المكلف بالضريبة⁽¹⁾: ونذكر ما يلي:
 - الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي
 - الالتزام بدفع الضريبة
- ب) ضمانات المكلف بالضريبة:
 - عدم إفشاء أسرار المكلفين
 - ضمانات المكلفين أثناء المراقبة والمراجعة الضريبية ومنها: إرسال إشعار بالتحقيق، منح أجل للتحضير، الاستعانة بمستشار، عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة، الإشعار بإعادة التقييم، والحق في تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر خلال عملية الرقابة.
- ج) سلطات الإدارة الضريبية والتزاماتها:
 - سلطات الإدارة الضريبية وحقوقها:
 - سلطة الفحص والرقابة وفي إطار ممارسة هذه السلطة فإن القانون يخول للإدارة التمتع بعدة حقوق منها: الحق في الإطلاع والحق في الفحص الدقيق.
 - التزامات الإدارة الضريبية:
 - عدم تعسفها في استخدام سلطاتها وصلاحياتها المخولة لها قانونا.
 - أن تلتزم بالتطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار تفسيرات متناقضة.
 - الالتزام بالسرية المهنية
 - تحمل عبء الإثبات عند الاقتضاء
 - الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته.
 - الالتزام برد المبالغ المحصل عليها دون وجه حق.⁽²⁾

الفرع الثاني: القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية

يعد اختصاص البرلمان بالمسائل الضريبية، السبب الأساس لنشأة البرلمان تاريخيا، ففي فرنسا نصت المادة الرابعة عشر من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي لعام 1789،

(1) ريم عبيد، مرجع سابق، ص 83.

(2) ريم عبيد، مرجع سابق، ص 90.

والذي يعد الأساس لهذا المبدأ، على أن لكل المواطنين حق التأكد بأنفسهم أو من خلال ممثليهم من ضرورة القرائض العامة، وكذلك حق ارتضاءها، وحق متابعة استخدامها فيعتبر بذلك المصدر الوحيد للالتزام بدفع الضريبة، وقد حرص المشرع في نطاق القانون الضريبي على تحديد أسس الضريبة وسعرها ووعائها، دون أن يترك ذلك للسلطة التنفيذية والمنوطة بتنفيذ القانون، لذلك فالقانون الضريبي هو القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية فهو القانون الذي منح المكلف مجموعة من الضمانات التي تكفل حقوقه، وعلى رأسها حقه في التظلم والمراجعة، كما فرض عليه التزامات إبتداءً من معرفة قيمة الضريبة المستحقة عليه، ونهاية بدفعها، وهو القانون الذي يحدد سلطات وحقوق الإدارة الضريبية من خلال سلطة الفحص والرقابة وسلطة ضمان التحصيل، وفرض عليها التزامات ينبغي عليها مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقة والعدالة، فالعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية علاقة قانونية تنظيمية تستند إلى نصوص وأحكام القانون الضريبي، وليست علاقة دائن ومدين كما هو الحال في الحقوق الشخصية، الأمر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة في إطار قانون الضرائب واستنادها إليه في كل ما ينجم عنها.⁽¹⁾

(1) رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، مصر، القاهرة: دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، 2006، ص 124.

المبحث الثاني:

الاختصاص القضائي للنزاع الضريبي

حسب أحكام المادة 40 من القانون العضوي 98-01 المتعلق بمجلس الدولة والمادة 02 من القانون 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية، فإن الإجراءات المطبقة أمام مجلس الدولة والمحاكم الإدارية تخضع لأحكام قانون الإجراءات المدنية⁽¹⁾، الذي عدل بالأمر رقم 09/08 المتعلق بقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وبالرجوع إلى هذا القانون - قانون الإجراءات المدنية - نجد أنه يتناول نوعين من الاختصاص: الاختصاص النوعي والاختصاص المحلي⁽²⁾ ومن هذا المنطلق سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: الاختصاص النوعي

المطلب الثاني: الاختصاص المحلي

المطلب الأول:

الاختصاص النوعي

طبقا لنص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي ينص بأن: "المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية.

تختص بالفصل في أول رجة، بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا، التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها"⁽³⁾ ومن هنا بما أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، واعتبار الدعوى

(1) عمار بوضياف، النظام القضائي الجزائري، دار ربحانة، الجزائر، 2000، ص ص 30 - 31.

(2) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 67.

(3) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الصادر بالأمر 09/08 المؤرخ في 18/ صفر عام 1429 الموافق ل 25 فبراير

سنة 2008.

الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، ينعقد الاختصاص للمحاكم الإدارية للفصل في هذه الأخيرة.

ومن أهم الإصلاحات التي حملها قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 08-09 أنه خول بموجب المادة 801 الفقرة 01 منه للمحاكم الإدارية النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة الغير ممرضة على مستوى الولاية، وهذا بعد أن كثر الجدل بشأنها واختلفت الرؤى بين من اعتبرها هيئة مستقلة عن الولاية وبين من اعتبرها جزء من التنظيم الإداري للولاية⁽¹⁾، وكما نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة⁽²⁾، وقد نص قانون الإجراءات الجبائية الجزائري صراحة في هذا الشأن على اختصاص المحاكم الإدارية وذلك في المواد 82 و 173.

وتأكيدا لذلك يرجع الاختصاص في المنازعات الإدارية نوعيا إلى المحاكم الإدارية كقاعدة عامة وهذا حسب أحكام القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية والذي ينص في مادته الأولى على أنه: " تنشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية "⁽³⁾.

ولقد تشدد القانون الإجرائي العام في المواد المدنية والإدارية الجديد بشأن قواعد الاختصاص النوعي في المواد الإدارية واعتبرها من النظام العام وأجاز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه وكذلك الخصوم في أي مرحلة كان عليها النزاع.⁽⁴⁾

وعموما فيما تعلق بمسألة الاختصاص النوعي فإن المشرع الجزائري من خلال ما سبق، قد أسند الاختصاص فيما تعلق بالدعاوى الضريبية إلى جهة القضاء الإداري وبالتحديد على مستوى المحاكم الإدارية كدرجة أولى وذلك بالنسبة لجميع أنواع الضرائب دون تحديد، سواء ارتبطت هذه الدعاوى بالضرائب المباشرة أو الغير مباشرة أو الرسوم على رقم الأعمال أو بحقوق التسجيل والطابع، فجهة القضاء الإداري هي المختصة بالنظر والفصل في كل هذه الدعاوى على اختلافها واختلاف أنواعها، فالمشرع الجزائري عمل على توحيد الاختصاص

(1) عمار بوضيف، النظام القضائي الجزائري، (دراسة وصفية تحليلية مقارنة) جسر النشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 116.

(2) أنظر المادة 801 الفقرة 03 من القانون رقم 08-09، السابق الذكر.

(3) القانون رقم 02/98 الصادر بتاريخ 30-05-1998 المتضمن إنشاء المحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 37.

(4) أنظر المادة 807، من قانون 08-09، السابق الذكر.

بشأن الدعوى الضريبية وذلك على خلاف بعض التشريعات الأخرى التي عملت على توزيع الاختصاص بشأن الدعاوى الضريبية بين جهات القضاء العادي والإداري على أساس تقسيم الدعاوى الضريبية إلى داوى متعلقة بالضرائب المباشرة ودعاوى متعلقة بالضرائب غير المباشرة وعلى رأس هذه التشريعات التشريع الفرنسي والتشريع البلجيكي⁽¹⁾، والتشريع المغربي⁽²⁾، وقد يستغرب هذه المرة في كيف أن المشرع الجزائري لم يقتد بنظيره الفرنسي بهذا الشأن على غرار باقي المرات.

أما الاستئناف فيكون أمام مجلس الدولة الجزائري حسب ما نصت عليه المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المطلب الثاني:

الاختصاص الإقليمي

نصت المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمواد 37 و38 من القانون المذكور، وعليه فالقاعدة العامة تنص على أن يؤول الاختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه، وإن لم يكن له موطن معروف، فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، وفي حالة اختيار موطن يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار ما لم ينص القانون على خلاف ذلك وفي حالة تعدد المدعى عليهم، يؤول الاختصاص المحلي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم، ولكن في المنازعات الضريبية نصت المادة 804 الفقرة 01 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن ترفع الدعاوى في مادة الضرائب والرسوم وجوبا أمام المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة.

(1) محمد الخلاف، الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية، مجلس دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، 2006، ص 12.

(2) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 74.

وعلى الرغم من عدم تحديد المشرع ضمن قانون الإجراءات المدنية الملغاة أحكامه لطبيعية قواعد الاختصاص الإقليمي في المادة الإدارية، كما هو الشأن بالنسبة لاعتبار قواعد الاختصاص النوعي من النظام العام في قضية جابور رشيد ضد صندوق الضمان الاجتماعي بتاريخ 03-03-1996 وهو ما أيده وذهب إليه الأستاذ خلوفي رشيد.⁽¹⁾

وعلى نفس هذا المبدأ استقر المشرع الجزائري عند إصداره لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث اعتبر الاختصاص الإقليمي إلى جانب الاختصاص النوعي في المواد الإدارية من النظام العام، مما يترتب عليه جواز إثارة الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى وكذا وجوب إثارته تلقائياً من طرف القاضي.⁽²⁾

وعلى هذا الأساس ينعقد الاختصاص في مواد الضرائب والرسوم إلى المحكمة الإدارية، والتي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة، وهي الجهة التي يقع في دائرتها مقر الإدارة الضريبية التي فرضت الضريبة وذلك سواء كانت لدعوى من طرف المكلف أو من طرف إدارة الضرائب.

ونشير أن قانون الإجراءات الجبائية لم يحدد للاختصاص المحلي باعتباره قانوناً خاصاً في المادة الجبائية، واكتفى في المادة 82 الفقرة 01 من نفس القانون بذكر المحكمة الإدارية في الاختصاص النوعي.

(1) رشيد خلوفي، القضاء الإداري (تنظيم واختصاص)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 288-289.

(2) أنظر المادة 807 من قانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالف الذكر.

المبحث الثالث:

شروط رفع الدعوى الضريبية

يعود الاختصاص بالمنازعات الضريبية عموماً إلى القضاء الإداري⁽¹⁾ حيث أن رفع الدعوى الضريبية واجبة إذ تبين عدم رضا المكلف وقد قيد المشرع الجزائري هذه الإجراءات لجملة من الشروط وجب إتباعها حتى تكون الدعوى المرفوعة أمام الجهات المختصة بحلتها الصحيحة والسليمة والتي توفرها لعرض قضية ما على القاضي الإداري، والتي تسمح له وتلزمه في نفس الوقت أن يبت في موضوع الخلاف.

حيث أنه لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة والمصلحة في المنازعات الضريبية مع المكلف بدفع الضريبة كطرف أول للدعوى، والإدارة الضريبية كطرف ثاني فيها، وكلاهما يجب أن تتوفر فيه الشروط القانونية اللازمة لرفع الدعوى وعليه سنتناول في هذا المبحث مطلبين:

المطلب الأول: رفع الدعوى من طرف المكلف

المطلب الثاني: رفع الدعوى من طرف الإدارة

المطلب الأول:

رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

إن السلطة التقديرية الواسعة التي منحها المشرع للإدارة الجبائية بداية من تقديرها للوعاء الضريبي وصولاً إلى مرحلة التسديد النهائي للضرائب والرسوم مروراً بحساب الضريبة وربطها، هذه العمليات أخضعها المشرع كلها للرقابة القضائية حفاظاً على توازن القوى بين الإدارة والمكلف⁽²⁾ بحيث يمكن اللجوء في كل من هذه المراحل إلى العدالة قصد إنصافه على أن

(1) محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، غنابة سنة 2009، ص 241.

(2) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 83.

تتوافر فيه الشروط المحددة سلفاً في القانون⁽¹⁾ ومن هنا يجب التطرق من خلال الفرع الأول: شرط التظلم الإداري المسبق.

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالعريضة.

الفرع الثالث: محتوى العريضة.

الفرع الأول: شرط التظلم الإداري المسبق

إن هذه القاعدة تجد أساسها بالنسبة للمنازعات الجبائية المثارة من طرف المكلف بالضريبة في المواد 7 إلى 73 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بالوعاء الضريبي وفي المادتين 74 و 156 فيما يخص بمنازعات التحصيل وإجراءات المتابعة.

وبالرجوع إلى هذه النصوص نجد أن لمشروع قد ألزم المدعي قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية أن يتوجه أولاً حسب الحالة إلى مدير الضرائب بالولاية، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى، المختص إقليمياً، بغية إثارة صدور قرار إداري صريح أو ضمني، لكي يتمكن بعد ذلك أن يطعن فيه أمام القاضي الإداري، وتنطوي هذه القاعدة على ثلاث نتائج...⁽²⁾

- حماية المتقاضي حيث أنها تمنعه من تقديم دعوى قضائية لا فائدة منها
- حماية الإدارة من خلال منحها مهلة لمراجعة نفسها
- لتسهيل مهمة القاضي ما دامت المناقشة القضائية سوف تنتصب صخرا على مضمون القرار المطعون به.

فالتظلم الوجوبي يعني الإلزامي الذي يوجب على الشخص المتضرر التقدم بتظلم إداري أمام الجهة الإدارية المختصة في المدة المحددة في القانون، وذلك قبل رفع الدعوى أمام القضاء وفي حال رفع الدعوى أمام القضاء مباشرة من دون تظلم إداري فإن الدعوى ترد شكلاً لأن التظلم يعد إلزامياً.

(1) ريم عبيد، مرجع سابق، ص 314.

(2) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 84.

حيث أوجب قانون الإجراءات الجبائية في المادة 82 في الفقرتين 01 و 02 تقديم شكاية (تظلم).

وبما أنه يحق للمكلف بالضريبة رفع دعوى إلا أنه يتعين على قبولها والنظر فيها أن تتوافر على شروط محددة وصارمة.

منحت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة صلاحية رفع دعوى ضريبية وحددت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية هذه الشروط بقولها: " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعي عليه.(1)

ترفع الدعوى من المكلف إن لم يرضى بقرار فرض الضريبة تكون مستوفية للشروط العامة الملزمة لرفع كل دعوى الواردة بالمواد 12 و 13 من قانون الإجراءات المدنية وكذا المواد 82 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية (2) والذي سنتطرق إليه فيما يلي بالتفصيل حول هذه الشروط.

حيث أثارت لمادة 329 من قانون الضرائب المباشرة إلى الغرض من الشكوى أي التنظيم والتي تعد في الواقع كطعن (3).

فيحق للمكلف بالضريبة الطعن في قرارات مدير الضرائب للولاية وذلك برفع الدعوى الجبائية بعد استنفاد جميع إجراءات الطعن الإداري.

ويعد هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا وهذا ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر عنه بتاريخ 25-02-2003 (4)

(1) ريم عبيد، مرجع سابق، ص 314.

(2) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 19.

(3) طاهري حسين، مرجع نفسه، ص 10.

(4) مجلس الدولة الغرفة الثانية في 25-02-2003، قرار رقم 006325، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.

جاء فيه: كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة، والمطابقة للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، فعدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء.

ففي حال تم قبول تظلم المكلف فلا مجال للطعن القضائي هنا. كذلك الحال بالنسبة للطلبات الموجهة إلى لجان التخفيض فالأمر هنا لا ينطوي على نزاع بل مجرد التماس من المكلف إلى هذه اللجان قصد الحصول على تخفيض أو إعفاء من ضريبة مؤسسة قانونا نظرا لاعتباره.

وفي ما يخص فشل مساعي المصلحة في منازعات حقوق التسجيل أو رفض شكوى المكلف في منازعات الضرائب إما من طرف المدير الولائي للضرائب أو من طرف لجان الطعن الاختيارية يمكن له في هذه الحالات التقدم بطعن قضائي.

كأصل عام التظلم الإداري يعد شرطا جوازيا في المنازعات الإدارية ولكن استثناءا يعد إلزاميا في المنازعة الضريبية، كونها نزاع من نوع خاص وإلى جانب ذلك يعد التظلم الإداري إجراء لتسوية المنازعات الضريبية وديا، وذلك لتخفيف العدد الكبير من القضايا المطروحة.

كما يضع هذا الشرط حدا للنزاع القائم بين الإدارة والمكلف، ولكن في حالة عدم لتوصل إلى حل النزاع القائم هنا يحق للمكلف مخاصمة الإدارة من خلال رفع دعوى إلغاء القرار الإداري أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة.

نصت المواد 71، 70، 72، 73، من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يتبين لنا أن التظلم شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية وكون أن المنازعة الضريبية تحكمها إجراءات خاصة فالتظلم الإداري يعد من بين الإجراءات الجوهرية في مادة الضرائب، والإخلال به عند رفع الدعوى يؤدي إلى عدم قبولها شكلا وهذا القرار من النظام العام ومن فوائد إجراء التظلم الإداري هي:

- تجنب الإجراءات القضائية المعقدة والطويلة.
- حماية المكلف تجنباً لعدم تحمله المصاريف القضائية.
- ضمان ربح الوقت والجهد.

- تخفيف العبء على الجهات القضائية التي تعاني من كثرة القضايا المرفوعة أمامها من قبل المكلفين بالضريبة.⁽¹⁾

1- في شكل التظلم: هي رسالة عادية توجه من طرف المكلف إلى المدير الولائي للضرائب المكتوبة على ورق عادي، ليشار فيها إلى طبيعة الضريبة المتنازع عليها ورقم مادة الجدول الذي قيدت فيه ومبلغ الضريبة.

وإذا كان الشاكي أميا لا يحسن القراءة والكتابة أو غير قادر على الإمضاء فإنه بإمكانه تقديم الشكاية عن طريق محامي أو شخص يمكنه التصرف قانونا باسم المكلف أو ممثله القانوني أو الوصي لحساب القاصر أو للأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب الهالك⁽²⁾.

وتكون الشكايات فردية أي متعلقة بمكلف واحد فقط، إلا إذا كانت الضريبة تشمل جماعة، كحالة عدم إمكانية القسمة أو أعضاء شركات الأشخاص الذين ينازعون ضرائب فرضت على عاتق الشركة، فهؤلاء يمكنهم تقديم شكاية جماعية بصفتهم شركاء في الشركة⁽³⁾.

2- أجل التظلم أو الشكاية نصت عليه المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية

يجب أن تقدم الشكاية قبل حلول 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في تحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكايات يوم 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تأكد فيها عدم المكلف من وجود حصص جبائية فرضت بغير قانون من جراء خطأ أو تكرار.

في حالة لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكايات في الأجلات التالية:

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاعات من المصدر.

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.⁽¹⁾

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

(2) طاهري حسين، مرجع سابق، ص 10.

(3) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 19.

فلكي تقبل الشكاية من المكلف يجب أن يتقدم بها خلال مدة معينة وأن يستوفي إجراءات محددة.

لقد نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 390 منه على كيفية قبول الشكاية المقدمة إلى الضرائب للولاية بصفة على كيفية قبول الشكاية المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية بصفة عامة حتى تاريخ 31 مارس من السنة الموالية لسنة تحصيل الجدول أو حصول الأحداث التي تسببت في المنازعات، غير أن قانون المالية لسنة 1985 في مادته 79 قد عدل نص المادة 390 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قوله (تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيل السجل أو حصول الأحداث التي تسبب هذه الشكاوي)، ويظهر بأن المشرع الجزائري قد مدد المدة وأعطى مدة أطول من تلك التي كانت سارية وتكون هذه المدة سارية بالنسبة إلى:

- المنازعات التي صدرت فيها واقعة تعطي الحق في التخفيض (كتهديم عقار مبني، شغور منزل مؤجر، أو توقف مصنع عن الإنتاج...)⁽²⁾
- في حالة الخطأ أو الأزدواج في فرض الضريبة م 72- الفقرة 01/02.

إن تقديم الشكاوى إلى مدير الضرائب للولاية إجراء وجوبي من النظام العام ويمكن للقاضي إثارة عدم دفع التظلم إلى مدير الضرائب تلقائياً وبالخصوص عند بحثه في عريضة افتتاح الدعوى.⁽³⁾

أولاً: الشكاية أمام مدير الضرائب للولاية

الأصل العام في مسار الشكاوى المقدمة إلى إدارة الضرائب هو النظر والبت من طرف المدير الولائي في القضايا مع إشراك كل من له علاقة للتحقيق في موضوع الدعوى غير أن هناك حالات خاصة للنظر والبت التي يشارك فيها المفتشية أو المديرية العامة للضرائب، وكذلك

(1) طاهري حسين، مرجع سابق، ص 11.

(2) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 21- 22.

(3) فريجة حسين، مرجع نفسه، ص 22.

الهيئة الجديدة في النظام الجبائي (مركز الضرائب)⁽¹⁾، وفيما يلي سنتطرق إلى الشكاية عندما تصل إلى مصلحة الضرائب

1) التحقيق في الشكاية:

عندما تتسلم مديرية الضرائب للولاية شكاية المكلف بدفع الضريبة تقوم بتسليم وصل للمكلفين الذين يطلبون ذلك طبقا لما نصت عليه المادة 389 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.⁽²⁾

فإذا ما استوفت الشكاية الشروط المطلوبة وقدمت في آجالها، فإن المدير الولائي يبت فيها خلال ستة أشهر التي تلي تاريخ تقديمها...، ويكون ذلك بأن يأمر أولا بإجراء تحقيق في الموضوع من طرف رئيس المفتشية لكونه القائم بفرض الضريبة موضوع لنزاع والأعلم من غيره بوقائعها...، ويمكن أن يسند التحقيق إلى أعوان الرقابة الجبائية وهذا ما نصت عليه المادة 76 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية إذا تعلق الطعن بالتقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء رقابة محاسبة المكلف بالضريبة لتقديم تبريرات ما توصلوا إليه أثناء إعادتهم لتقديرات مداخل المكلف بالضريبة.⁽³⁾

تسجل الشكاية في سجل مخصص لهذا الغرض وإخبار قابض الضرائب بتأجيل الدفع (إن وجد ذلك) ثم تحال الشكاية إلى مفتش أو مراقب الضرائب المباشرة، الذي يتبعه مكان فرض الضريبة المتنازع عليها، وذلك من أجل القيام بالتحقيق فيها، وقبل أن يقوم مدير الضرائب للولاية بتحويل الشكاية إلى مفتش الضرائب ليحقق فيها، وإذا رأى مفتش الضرائب بأن الشكاية مشوبة بعيب لا يمكن إصلاحه، يمكنه إطلاع المدير عليه وهذا الأخير يطلب من المكلف بدفع الضريبة أن يصلح هذا العيب الشكلي الوارد بشكايته ويمكن لمدير الضرائب للولاية أن يرفض الشكاية مباشرة إذا رأى بأن هذه الشكاية يشوبها عيب شكلي، مثل تقديم شكاية بعد فوات المدة المحددة قانونا وهي تهدف إلى تخفيض لا يمكن قبوله بصفة تلقائية⁽⁴⁾

(1) العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 91.

(2) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 23.

(3) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 29.

(4) فريجة حسين، مرجع سابق، ص ص 23-24.

قبل اتخاذ القرار في النزاع المطروح فإن المدير الولائي للضرائب يأمر المفتش المختص إقليمياً، القائم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي، بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح، بحيث يمكن لرئيس المفتشية أن يلجأ إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في موضوع الشكوى خلال أجل لا يتعدى 15 يوماً.

وكذلك بإمكانه أن يستدعي صاحب الشكوى خلال أجل لا يتعدى 15 يوماً، وكذلك بإمكانه أن يستدعي صاحب الشكوى للحصول على التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للنزاع المطروحة، كما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان وله أيضاً حق الاطلاع في الإدارات العمومية والمؤسسات المحلية على الوثائق التي يرى أنها تساعد في تحقيقه وحق لدى الخواص المتعاملين مع هذا المكلف بالضريبة، وبعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية يحضر رئيس المفتشية تقريراً مبدئياً يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقاً للمعطيات الموجودة لديه وطبقاً للنصوص القانونية السارية المفعول، مع ذكر كل الأدلة والأسانيد التي يبنى عليها تقدير ضريبة المكلف محل النزاع، ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب لاتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هذا الأخير ملزماً بما توصل إليه رئيس المفتشية⁽¹⁾

(2) قرار مدير الضرائب للولاية:

بعد انتهاء مفتش الضرائب من التحقيق وتحريه لتقرير يثبت فيه مقترحاته يعود الملف إلى مديرية الضرائب، ليصدر بشأنه مدير الضرائب للولاية القرار المناسب دون تقيده باقتراحات العون الذي قام بعملية التحقيق، لأن مدير الولاية للضرائب يتمتع بسلطات واسعة حولها له القانون، حيث نجد المادة 406 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة تنص على أنه بإمكان مدير الضرائب للولاية وفي كل وقت أن يصدر تلقائياً تخفيض الحصص الضريبية المتضمنة للضرائب والرسوم التي يقتضيها صراحة تدبير تشريعي وذلك تطبيقاً لنص المادة 406 في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومن خلال نص المادة تتضح الأهمية العظمى التي منحها المشرع لمدير الضرائب على مستوى الولاية، وهذا كله لإيجاد الطرق السليمة لحسم النزاعات التي تقوم بين المكلف والإدارة الضريبية، ويبت مدير الضرائب للولاية في النزاع المطروح أمامه في مدة أقصاها ستة أشهر من تاريخ تقديمها وهذا حسب قانون

(1) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 29-30.

المالية لسنة 1985 وقد كانت هذه المدة قبل تعديلها ثلاثة أشهر فقط حسب نص المادة 393 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.⁽¹⁾

أما في ما يخص الحالة التي يتخذ فيها مدير الضرائب قرارا بالخفض الكلي للشكاية وحالة اتخاذ قرار بالتخفيض الجزئي أو الكلي للشكاية:

أ) حالة الرفض الكلي:

يستوجب أن يكون الرفض مسببا ومعللا حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفوعه، وإذا أراد أن يعرض نزاعه على لجان الطعن الإدارية أو رفع دعواه أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، بحيث يجب أن تكون عبارات القرار واضحة ودقيقة لا تحتمل التأويل.

ب) حالة التخفيض الجزئي أو الكلي:

ففي حالة التخفيض الجزئي أي قبول شكوى المكلف في شق ورفضها في الشق الآخر فإنه يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك.

أما إذا كان التخفيض كلي، فمعناه إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه إن لم يكن قد سددها فإذا تم التسديد فإنه يعرض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، أما ماعدا ذلك من الضرائب والرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقامة.

وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كلي أو في الجزء المخفض⁽²⁾، فيبلغ المكلف شخصيا أو من ينوب عنه بقرار المدير الولائي للضرائب، فيحق للمكلف أن يطعن في هاته القرارات سواء لدى لجان الطعن الإدارية أو لدى المحكمة الإدارية.

ثانيا: اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب

(1) حسن فريجة، مرجع سابق، ص 24-25.

(2) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 31.

إذ لم تلقى مرحلة التظلم الإداري المسبق بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بالنجاح في إنهاء المنازعة استلزم وأوجب انتقال النزاع إلى وضع وجهة أخرى يفترض فيها التمتع بقدر أوفر من الاستقلالية والحياء وذلك بإنشاء لجان مختصة بالنظر في المنازعة. والهدف من إنشاء هذه اللجان هو العمل على إيجاد حل للخلافات التي تنشأ بين طرفي النزاع، وهذه اللجان هي:

1) اللجنة الولائية للطعن:

نظم المشرع للجنة الولائية في الضرائب المباشرة في مادته 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تكوّن على مستوى كل ولاية لجنة تنظر في طعون المكلفين بالضريبة ضد قرارات إدارة الضرائب، التي كانت محل طعن إداري أمام المدير الولائي للضرائب ولم ترضي نتائج هذا الطعن المكلف بالضريبة⁽¹⁾

حيث تقوم هذه اللجنة بأعمالها على مستوى كل مجلس شعبي ولائي أما عن تشكيلة اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة فتكون كما يلي:

حددت المادة 81 مكرر تحت رقم 02 من قانون الإجراءات الجبائية الأعضاء المكونين للجنة الطعن على مستوى الولاية وهم كآآتي:

قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً، بصفته رئيساً للجنة
عضواً ممثلاً عن الوالي.

عضو من المجلس الشعبي الولائي وقد تم إدراجه بموجب التعديل الذي طرأ على النص بموجب قانون المالية لسنة 2007.

مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أي مدير الضرائب بالولاية، أو رئيس مركز الضرائب حسب الحالة.

ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية، وإن تعذر ذلك فممثل عن غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها إقليمياً لهذه الولاية.

(1) بريحمانى محفوظ، مرجع سابق، ص 369.

خمسة (05) أعضاء دائمي العضوية وخمسة (05) أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية.⁽¹⁾

وتعقد هذه اللجنة جلساتها بناء على طلب من رئيسها مرة واحدة الشهر على الأقل، ولا يكون اجتماعها هذا صحيحا إلا بحضور أغلبية الأعضاء، ويمكن لها أن تستدعي المكلفين بالضريبة المعنيين لسماعهم، غير أنه يجب إشعارهم بذلك قبل عشرين يوما على الأقل من تاريخ الاجتماع.⁽²⁾

حدد الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 وقرارات التطبيق الصادر في 6 أكتوبر 1969 الشروط الواجب توافرها في أعضاء اللجنة الولائية للطعن للضرائب المباشرة، وكذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 360، فقد اشترطت في تحديد اختصاصات وتكوين وتنظيم لجنة الطعن للضرائب المباشرة للولاية أن يتوافر عضو اللجنة ما يلي:

- أن يكون للعضو معرفة تامة بتنفيذ الأشغال المعهودة بها إلى اللجنة.
- أن يكون العضو متمتعا بالجنسية الجزائرية.
- أن يكون العضو بالغا خمسة وعشرين سنة من العمر على الأقل
- أن يكون متمتعا بحقوقه المدنية.

ولقد حدد القانون الجزائري الشروط التي يجب توفرها في الأعضاء الذين يكونون اللجنة الولائية للطعن⁽³⁾، فلقد أحدث المشرع الجزائري هذا النوع من اللجان لتخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز وضيق أي قدراته المالية لا تسمح له بتبرئة ذمته من خلا تسديد ما عليه، هنا يلجأ إلى اللجنة الولائية يلتمس منها المساعدة أو الإعفاء من الإعفاء من الضرائب المؤسسة عليه قانونا⁽⁴⁾

(1) ريم عبيد، مرجع سابق، ص 226-227.

(2) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 51.

(3) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 40-41.

(4) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 65.

من الملاحظ أن اختصاص اللجنة الولائية مماثل لاختصاص لجنة الدائرة، أي أنها تنظر في الطلبات الرامية إما بتصحيح الأخطاء المرتكبة أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽¹⁾

فتختص هذه اللجنة بالنظر في الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عن 2000000 دج وتقل عن 20000000 دج أو تساويها والتي سبق للإدارة أن أصدرت قرارا بالرفض أو الجزئي وتختص أيضا بالطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.⁽²⁾

كما تقوم هذه اللجنة بفحص أسباب الخلاف وبعد التحري والنقاش تبدي رأيها وتتنظر في الطلبات المعروضة أمامها من قبل المكلف.

2) لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة:

حددت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الأعضاء المكونين للجنة الطعن على مستوى الدائرة وهم كالاتي:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه لكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه بمعنى رئيس بلدية ممارسة المكلف للنشاط محل فرض الضريبة المتنازع فيها.
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو مسؤول المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة.⁽³⁾
- عضوين (02) دائمين وعضوين (02) إضافيين، من كل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحاديات المهنية، وفي الحالة التي لا توجد فيها لا اتحادات مهنية ولا جمعيات فيمكن

(1) المادة 81 مكرر/ 2 من القانون رقم 08 / 21، المؤرخ في 30-12-2008، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 74، لسنة 2009.

(2) المادة 81 مكرر/ 02 من القانون رقم 08 / 21، سالف الذكر.

(3) ريم عبيد، مرجع سابق، ص 221-222.

لرئيس البلدية أن يختار هؤلاء الأعضاء من بين مكلفي الضريبة بالبلدية تكون لهم دراية كافية بمهام اللجنة.⁽¹⁾

حيث أن هذه اللجنة تختص حسب المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية بالنظر في الطعون المرفوعة إليها والتي تهدف إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة...⁽²⁾

تبدي اللجنة رأيها بشأن الطلبات الرامية إلى الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة وحسابها وإما الاستفادة من حق ناتج حكم تشريعي أو تنظيمي.

يجب أن تكون الطلبات محل الدراسة من قبل اللجنة جدول أسعار الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة التي تقل عن مبلغ 100000000 دج أو تساويه والتي أصدرت الإدارة بخصوصها قرار بالرفض الجزئي أو الكلي مسبقاً⁽³⁾

لقد نص في المادة 23 مكرر من الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 وقرارات التطبيق الصادر في 6 أكتوبر 1969 على الشروط الواجب توافرها في أعضاء لجنة الدائرة للطعن للضرائب المباشرة.

كما ذكرت هذه الشروط في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادرة بتاريخ 9 ديسمبر 1976 والشروط الواجب توافرها في أعضاء لجنة الدائرة للطعن للضرائب المباشرة هي:
(4)

- أن يكون هؤلاء الأعضاء من جنسية جزائرية
- أن يكون العضو بالغ من العمر خمس وعشرون سنة على الأقل
- التمتع بالحقوق المدنية أي أن لا يكون من ذي السوابق القضائية ولهم حق الانتخاب وينتخب عليهم.

(1) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 50.

(2) برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص 366.

(3) طاهري حسين، مرجع سابق، ص 13.

(4) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 35.

تعقد لجنة الدائرة اجتماعاتها بدعوة من رئيسها حيث يتولى كاتب الجلسة بتبليغ قراراتها خلال 10 أيام من تاريخ اختتام عملها.⁽¹⁾

حيث تختص لجنة الدائرة بالنظر في طعون المكلفين الذين تلقوا قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم أو في حالة عدم حصولهم على أي رد، شرط أن تكون الحصة محل النزاع تساوي أو تقل عن مبلغ خمسة مئة ألف دينار جزائري، في حين تتخذ قراراتها بأغلبية أعضائها الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجع صوت الرئيس.⁽²⁾

وتقدم هذه الطعون في أجل شهرين بداية من نهاية ستة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للرد على شكاوي المكلفين وذلك أمام اللجنة أما سابقا فقد كان أجل الطعن في غضون شهر من تاريخ التبليغ.⁽³⁾

3) اللجنة المركزية:

إلى جانب وجود لجان الطعن المحلية على مستوى كل من الدائرة والولاية فقد نص المشرع على إنشاء لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى وزارة المالية وذلك بموجب المادة 81 مكرر فقرة 03 وقبل ذلك أنشأت بموجب الأمر 68-654 المتعلق بقانون المالية لسنة 1969 وكانت تتكون من شخصيات سامية من الحزب والدولة.⁽⁴⁾

ففي ظل التقسيم الجديد لأشخاص المجتمع الضريبي حسب قيمة رقم الأعمال أنشأ المشرع الجزائري اللجنة المركزية للطعن والتي ينظر في بعض المسائل التي ليست من اختصاص لجنة الطعن للدائرة وكذا اللجنة الولائية. كما نص عليها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بموجب الأمر 76-101 في 09 ديسمبر 1976، وبعد تبني المشرع للإصلاحات الاقتصادية أدخلت تعديلات على تركيبها البشرية على خلاف القاعدة التي

(1) عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، 2013، ص 371.

(2) محمد هاملي، شرط الميعاد في المنازعة الضريبية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة

قالمية، في 21-22 أبريل 2008، ص 124.

(3) نفس المرجع، ص 125.

(4) ريم عبيد، مرجع سابق، ص 230.

تقضي بأن تعيين أعضاء لجنة الدائرة للطعن واللجنة الولائية للطعن يكون لمدة معينة، أي أن اللجنتين يكون فيها نوع من الاستقرار بالنسبة لأعضائها فإن اللجنة المركزية للطعن يكون أغلب أعضائها ممثلين عن الإدارات المركزية وهم وفق المادة 302-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على النحو التالي: (1)

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا
- ممثل عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل
- ممثل عن وزارة التجهيز برتبة مدير على الأقل
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه، برتبة مدير على الأقل
- ممثل عن الوزارة المكلفة بالتجارة برتبة مدير على الأقل
- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه، برتبة مدير على الأقل
- ممثل الغرفة التجارية للولاية المعنية أو إذا تعذر ذلك ممثل الغرفة الوطنية للتجارة
- ممثل عن الاتحاد المهني المعني
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية أو ممثل الغرفة الوطنية للفلاحة، إن تعذر ذلك
- نائب مدير المنازعات الإدارية والقضائية بالمديرية العامة للضرائب بصفته مقررا وتتولى مهام كتابة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، بحيث يتم تعيينهم من قبل المدير العام للضرائب. (2)

أما فيما يخص الشروط الواجب توافرها في أعضاء اللجنة فباستثناء اشتراط رتبة المدير على الأقل في الممثل فلم يحدد لهم المشرع شروطا تتعلق بالجنسية أو التمتع بالحقوق أو السن، فمن البديهي أن من يحتل مثل هذه المناصب ستتوافر فيه هذه الشروط بصفة آلية دون الحاجة إلى النص عليها. (3)

(1) برحمانى محفوظ، مرجع سابق، ص 373.

(2) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 42.

(3) ريم عبيد، مرجع سابق، ص 231.

لقد حدد المشرع الضريبي اختصاصات اللجنة المركزية للطعن حيث تختص بالنظر في الطلبات التي تكون محل نزاع والمقدمة إليها بغرض الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة، كما تختص بالنظر في طلبات الاستفادة من الحقوق الناتجة عن حكم تشريعي أو تنظيمي.⁽¹⁾

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأياً في الطلبات الرامية إلى الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق مترتب عن حكم تشريعي أو تنظيمي، حيث يلتزم أعضاء هذه اللجنة بالسر المهني.

كما تقدم هذه الطلبات إلى اللجنة خلال أجل شهرين من تاريخ تبليغ القرار إلى الإدارة، وتتخذ اللجنة قراراتها خلال 20 يوماً بأغلبية أعضائها الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس، ويتم تبليغ قراراتها إلى مدير الضرائب للولاية خلال 10 أيام (بالنسبة لقرار كل من لجنة الدائرة واللجنة الولائية)، أما بالنسبة لقرارات اللجنة المركزية فيمتد الأجل إلى 20 يوماً، أما بالنسبة للمكلف فيتم تبليغه من قبل المدير خلال أجل 30 يوماً من تاريخ استلامه رأي اللجنة.⁽²⁾

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالعريضة

تحرك الدعوى بعريضة افتتاح دعوى، والتي يجب أن تتوفر على مجموعة من البيانات الشكلية التي تهدف إلى إعطاء المدعي عليه الصورة الكاملة عن رافع الدعوى الذي يخاصمه، وموضوع الدعوى وغيرها من المعلومات التي يحتاج التعرف عليها⁽³⁾

لذلك نجد في قانون الإجراءات الجبائية بأن الضريبي قد ألزم على بعض الشكليات ينبغي احترامها أثناء تقديم العريضة حيث نجد بأن هناك شروط شكلية وأخرى موضوعية.

(1) برحمانى محفوظ، مرجع سابق، ص 374.

(2) محمد هاملي، مرجع سابق، ص 126.

(3) سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، (مذكرة لنيل شهادة ماجستير للقانون

الخاص)، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2008، ص 91.

المشرع الجزائري نص على وجه الخصوص في قانون الإجراءات الجبائية على بعض الشكليات الواجب احترامها أثناء تقديم العرائض وكذا لزومية احتواء هذه العرائض على بعض المعلومات الأساسية التي تمكن السلطات المعنية من دراسة العريضة المقدمة⁽¹⁾

فالعريضة هي بمثابة طلب يقدم إلى المعني ولا تكون مقبولة إلا بتوفر الشروط التالية:⁽²⁾

أولاً: أن تكون الطلبات محررة على ورق مدموغ: لا تقبل الدعوى شفاهة بل يجب على المكلف المدعى ضد إدارة الضرائب أن يقدم دعواه مكتوبة في ورق مدموغ، أي تسجل لدى كتابة الضبط مقابل الرسوم وهذا على عكس الشكوى التي ترفع أمام المدير الولائي للضرائب التي لا تخضع لرسوم الطابع، كما أن كتابة الدعوى في عريضة يجب أن تكون عن مكلف واحد فلا تقبل الدعوى الجماعية إلا إذا كان المدعون أعضاء في شركة⁽³⁾

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

إلا أن مجلس الدولة أقر أن عدم دمج العريضة لا يترتب أصلا عدم قبولها شكلا على أساس أن دمج العريضة من صلاحيات كتابة الضبط إلا أن مجلس الدولة في قرار آخر نطق فيه بعدم قبول العريضة لسبب عدم دمج العريضة على أساس أن دمج العريضة من النظام العام.⁽⁴⁾

وفيما يخص الورق المدموغ، فالملاحظ أن الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة قبل صدور قانون المالية لسنة 2008 كان متذبذب وغير مستقر بخصوص شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ فكان شرطا وجوبيا واعتبر من النظام العام وهذا وفقا لأحكام المادة 83 من قانون

(1) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 88.

(2) طاهري حسين، مرجع سابق، ص 21.

(3) برحمانى محفوظ، مرجع سابق، ص 384-385.

(4) طاهري حسين، مرجع سابق، ص 24.

الإجراءات الجبائية وفي قضية أخرى يقضي عكس ذلك، إلى أن تم إلغاء هذا الشرط بمقتضى المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008.⁽¹⁾

فوفقا لما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 21-10-1990 أنه يترتب على تقديم المذكرة على ورق مدموغ عدم قبول الدعوى شكلا، وورد هذا صراحة في المادة 339 من قانون الضرائب المباشرة بأنه: " يجب أن يحزر كل ما يستظهر به من منكرات أمام المحكمة الإدارية على ورق مدموغ وذلك لجدية الدفع، ولكن هذا الشرط تم إلغاؤه بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008.⁽²⁾

ونصت المادة 90 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية أيضا على أن: عرائض المكلفين بالضريبة تقدم في جميع الحالات على ورق مدموغ.

يتضح من هذا النص بأنه يجب أن تقدم عريضة المكلف بالضريبة على ورق مدموغ مهما كانت قيمة النزاع.

وفي قرار آخر للمحكمة العليا قضت أيضا في نفس القرار الصادر والسابق ذكره بتاريخ 21-10-1990 تحت رقم 732 59 فإنه يجوز تصحيح خطأ عدم تقديم المذكرة على ورق مدموغ ولو بعد إيداع المذكرة الأولى إلا أن تصحيح هذا الإغفال يجب أن يكون قبل وضع القضية في المداولة وإلا فإنه ترتب على ذلك عدم قبول الدعوى شكلا.

أما قرار المحكمة العليا رقم 72087 الصادر بتاريخ 7-4-1991 والمتعلق بقضية (أج) ضد المفتش الفرعي للضرائب بسيدي بلعباس، فقد كرست بأن استعمال الورق المدموغ لا يكون واجبا إلا في عريضة افتتاح الدعوى ومن ثم فالقضاء بغير هذا يعد خطأ في تطبيق القانون إلا أن هذا المبدأ الذي كرسه الاجتهاد القضائي أصبح بدون موضوع، وذلك عندما تدخل المشرع الجبائي أثناء إجراءاته...، حيث ورد النص وبعبارة صريحة لا تقبل أية تأويل في

(1) وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، (أطروحة مقدمة شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص قانون الأعمال الحقوق)، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية، 2010-2011، ص 97.

(2) المادة 28 من القانون رقم 07/12 المؤرخ في 31-12-2007، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 82، لسنة 2008.

المادة 339 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة ما يلي: " يجب أن يحدد كل ما يستظهر به من مذكرات أمام الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي على ورق مدموغ سابقا "(1)

ثانيا: أن تكون موقعة من قبل صاحبها:

كما يشترط في العريضة أن تكون موقعة من طرف صاحبها أو من له وكالة قانونية كمحام مقيد في نقابة المحامين وإمضاء العريضة هي عملية توضح بأن المكلف تقدم إلى المحكمة الإدارية غير أن قانون الضرائب المباشرة لم يبين في حالة وجود عائق يجعل المكلف صاحب العريضة لا يقوم بإمضائها(2) فهذا الشرط يعد دليل على أن المكلف قد تقدم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة، وعدم وجود الإمضاء على العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلا، غير أن قانون الضرائب المباشرة لم يبين الحل المتبع في حالة وجود عائق لإمضاء الطلب أما المشرع الفرنسي فنجده قد أورد في المادة 1940 من قانون الضرائب بأنه إذا وجد مانع يستحيل معه توقيع صاحب الشأن فإنه يجوز له أن يودع طعنه دون توقيع على أن يقرر من اللحظة التي يقدم فيها الطلب أمام المحكمة الإدارية وجود استحالة مادية تحول دون التوقيع.(3)

وإذا قدمت الدعوى إلى المحكمة الإدارية من طرف وكيل، فعليه أن يثبت وكالته القانونية، ويجب أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل الذي تسمح به أما إذا كان محاميا فإنه بإمكانه أن يرفع باسم موكله وكذلك الأشخاص الذين يستمدون من مهامهم أو صفتهم حق التصرف باسم المكلف فلهم الحق في رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي(4) سابقا أما حاليا فرفع الدعوى يكون أمام المحكمة الإدارية.

وقد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة على إلزامه التوقيع، فأوجب في المادة 73 أن تتضمن الشكوى توقيع صاحبها طائلة عدم القبول فوجب توقيع العريضة من طرف المكلف

(1) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 89.

(2) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 76.

(3) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 90.

(4) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 76.

بالضريبة، وفي حالة ما إذا تم تقديم العريضة من طرف وكيل ففي هذه الحالة تطبق عليه أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾

ويجب أن تتضمن عريضة الدعوى إضافة إلى ما تعلق بشرط الصفة والمصلحة البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى الضريبية
- اسم ولقب المدعي وموطنه
- اسم ولقب المدعى عليه وموطنه
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني⁽²⁾

ثالثا: تبيان الضريبة المتنازع عليها وتحديد مبلغها وسنة إصدارها

رابعا: ذكر رقم مادة الجدول الذي قيدت فيه هذه الضريبة

خامسا: يجب أن ترفق بالعريضة وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع

سادسا: عرض موجز لوسائل وطلبات الطرف.⁽³⁾

الفرع الثالث: محتوى العريضة

بالرجوع للمادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية التي أوجبت أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضا موجزا، التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة الادعاءات فضلا عن البيانات العامة المتعلقة بالاسم واللقب وموضوع الطلب ومحل الإقامة، واسم من يوجه إليه ومحل إقامته وصفته.

(1) تنص المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب استظهار وكالة قانونية محررة على مطبوعة مسلمة من طرف الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحقوق التسجيل والطابع، كما تنص على وجوب التصديق على التوقيع لدى مصالح البلدية المؤهلة قانونا لذلك، إلا أن المحامين المسجلين في النقابة الوطنية وأجزاء المؤسسات (ممثلها القانونيين) الذين يرفعون الدعوى لا يلزمون بتقديم وكالة أو التصديق عليه.

(2) القانون 09 /08 المؤرخ في 25-02-2008 المتضمن قانون المدنية والإدارية، المادة 15 منه.

(3) كريبي زوييدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيس للمنازعة الضريبية، مجلس الدولة، العدد 7 الجزائر، 2005، ص 22.

ومن خلال استقراءنا لنص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنه يجب أن تحتوي العريضة عرضاً صريحاً للوسائل وكذا إرفاقها بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه.

أولاً: يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة:

طبقاً لأحكام المواد 13، 15، 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، فإنه يشترط في رافع الدعوى أن يكون ذي صفة ومصالحة وإلا رفضت الدعوى الجبائية شكلاً.

وينبغي أن تتضمن عريضة الدعوى الجبائية البيانات العامة التي سبق ذكرها والتي تتضمنها وتتوفر عليها جميع الدعاوى الأخرى والمتمثلة في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى واسم ولقب المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني وموطنه، الإدارة الجبائية، مقرها، موضوع الدعوى.

ثانياً: يجب أن تتضمن العريضة عرضاً صريحاً للوقائع:

إن العريضة في منازعات الضرائب يجب أن تتضمن عرضاً صريحاً لطلبات المدعى ووسائله لتثبيت صحة إدعائه وتكون هذه الوسائل مؤسسة على حجج قانونية، مثلها مثل التظلم المرسل إلى المدير الولائي للضرائب، فلا يكفي الإشارة إلى عريضة أخرى أو اقتصار المكلف على إبداء رغبته في إحالة النزاع أمام المحكمة الإدارية أو لأنه لا يقبل قرار مدير الضرائب⁽²⁾

فقد أوجب قانون الإجراءات الجبائية أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضاً صريحاً للوسائل أي عرض الوقائع التي لها صلة بالنزاع، وكذا الأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي وعلى المكلف بالضريبة أن يحدد طبيعة الوسائل التي يذكرها والتي تؤسس عليها الدعوى.

(1) تنص المواد 13 و 15 و 816 على وجوب توافر في رافع الدعوى الصفة والمصلحة، وكذا التمثيل الوجوبي بمحامي، حيث ترفع الدعوى من ذي صفة ومصالحة التي تعد من البيانات الجوهرية ويعد الإخلال بها مخالفاً للنظام العام.
(2) قصاص سليم، مرجع سابق، ص 93.

ثالثاً: يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ القرار المعترض عليه:

ينبغي أن يرفق المكلف بدفع الضريبة عريضة دعواه بإشعار تبليغ القرار المعترض عليه كما هو منصوص عليه في نص المادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

وفي هذا الصدد أصدرت المحكمة العليا قراراً بتاريخ 07-04-1990 تضمن ما يلي: (1)

"من المقرر قانوناً أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل وعندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية يجب أن يرفقه بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون، حيث أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطاعن ضده رغم أن هذا الطلب لم يتم إرفاقه بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير وهذا يعد خرقاً للقانون...ومتى استوجب ذلك إلغاء القرار المطعون فيه".

المطلب الثاني:

رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب

إن الاحتكام إلى السلطات القضائية ليس حكراً على المكلف بالضريبة فحسب، بل يجوز حتى للإدارة كذلك أن تعرض الأمر على هذه الهيئة صاحبة الاختصاص للنظر في منازعات الضرائب. (2)

حيث يحق لمدير الضرائب للولاية أن يعرض النزاع على المحكمة الإدارية لتتخذ قراراً فيه مع مراعاة إعلام مقدم الشكاية، ففي هذه الحالة تبت المحكمة الإدارية في الشكاية من دون أن يطلب من المكلف تجديدها على ورق مدمغ.

يتضح لنا بأن المشرع أعطى الحق لمدير الضرائب أن يطرح النزاع مباشرة على المحكمة الإدارية لتتخذ فيه قراراً.

(1) القرار رقم 64255، الصادر بتاريخ 07-04-1990، عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية، العدد 4، 1991، ص 232.

(2) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 93.

وعلى هذا فإنه يمكن للإدارة أن تلجأ إلى القاضي الإداري في حالتين:

بصورة تلقائية إذا رأت أنها غير موافقة بصفة كلية على طلب المكلف بالضريبة وفقا للمادة 01/82 من قانون الإجراءات الجبائية.⁽¹⁾

إذا لم توافق على رأي لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وإذا كان الرأي يخالف صراحة أحكام القانون الجبائي على أن يتم إبلاغ المعني بالأمر طبقا للمادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية.⁽²⁾

ولكن يجب على الإدارة أن تحترم بعض الإجراءات وهي: ميعاد رفع الدعوى (الفرع الأول)، وشكل ومحتوى العريضة (الفرع الثاني)

الفرع الأول: ميعاد رفع الدعوى

ورد ضمن نص الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية على أن يقوم مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، برفع الطعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي، وقد جسد التطبيق القضائي لمجلس الدولة ذلك في جميع القرارات الإدارية والمتعلقة بطعون الإدارة في آراء اللجان.

كالمنازعات الإدارية بشكل عام ترتبط المنازعة الضريبية بمواعيد محددة ومضبوطة واجبة الاحترام وإلا لا تقبل الدعوى شكلا.⁽³⁾

وشرط الميعاد نصت عليه المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أوجبت رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد

(1) تنص الفقرة 01 من المادة 82 على ما يلي: " يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقا لأحكام المادة 95 أدناه، أمام المحكمة الإدارية.

(2) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 73 - 74.

(3) قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري (رسالة ماجستير في القانون الأعمال)، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، السنة الجامعية 2007 / 2008، ص 102.

تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 76 الفقرة 02 و 03 والمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

فخلال الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للرد على شكاوي المكلفين بالضريبة يجوز له أن يعرض الخلاف المطروح أمامه على المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي للنظر فيه ولكن يجب عليه مراعاة الإجراءات التالية:

إطلاع المشتكي بأن احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة، وإعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد، وإن شرط كتابة الطلب على ورق مدموغ غير وارد في هذه الحالة.

إعلامه كذلك بالأجل الممنوح له للإطلاع على الملف المودوع لدى الغرفة الإدارية وهذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسباً، أو يعلن عن رغبته إن كانت له رغبة في اللجوء إلى الخبرة وهذه المدة محددة ب 20 يوماً.⁽¹⁾

فعندما تم إلغاء سلطة إدارة الضرائب في إحالة النزاع المعروض عليها في تظلم المكلف بالضريبة مباشرة إلى المحكمة الإدارية دون الحاجة إلى رفع عريضة افتتاحية وذلك بموجب المادة 28 من قانون المالية 2008 بقي لإدارة الضرائب ممثلة في كل مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، صلاحية الطعن في آراء اللجان (الدائرة، الولاية واللجنة المركزية) أمام المحكمة الإدارية خلال الشهر الموالي لتاريخ إصدار هذا الرأي حسب المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

فعلى الرغم من أن المشرع قد أحسن في تحديد بدء حساب الميعاد باليوم الموالي، ولكنه مع ذلك ربطه بتاريخ إصدار الرأي أي أنه لا ينتظر تبليغ إدارة الضرائب بمحتوى الرأي. خاصة وأنه لا يتصور أن يكون الرأي جاهزاً للتبليغ وهو لا يزال مكتوباً في يوم اتخاذه بخط اليد، لذلك من المستبعد تسليم نسخة منه لإدارة الضرائب لبدء حساب الميعاد والطعن أمام القضاء الإداري، وعليه فلا بد من إعادة النظر في هذا النص.⁽²⁾

(1) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 93.

(2) ريم عبيد، مرجع سابق، ص 354.

إن الميعاد المحدد لم يرد نص عليه في القوانين الضريبية ولكن نستشفه من خلال نص المادة 82 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية والتي منح المشرع من خلالها أجل أربعة أشهر للمكلف بالضريبة للطعن في القرارات التي تصدر من المدير الولائي بخصوص الشكاوى المقدمة له.⁽¹⁾

وأيضاً من خلال المادة 76 الفقرة الثانية من نفس القانون التي حددت مدة دراسة شكاوي المكلفين من قبل مدير الضرائب بأربعة أشهر والأجل المحدد يعود إلى تقادي الازدواج في اللجوء إلى العدالة.⁽²⁾

الفرع الثاني: شكل ومحتوى العريضة

تعرف العريضة على أنها عبارة على طلب تقديمه غير مقيد بأوضاع خاصة يمكن أن تحرر على ورق عادي، ترسل لقلم كتاب الغرفة الإدارية بشرط أن تتضمن ملاحظات وترفق بالوثائق والمستندات المفروضة قانوناً.⁽³⁾

ومن هذا المنطلق يجب التعرض إلى شكل ومحتوى وأجل العريضة المقدمة من طرف الإدارة الضريبية إلى الجهات المختصة:

أولاً: شكل العريضة

نص قانون الإجراءات الجبائية على شروط شكلية يجب توافرها في عريضة الدعوى الضريبية وهي كالتالي:

تحرير العريضة على ورق مدموغ: إن تسمية الورق المدموغ كانت تعني في السابق ورقاً معيناً يتم الحصول عليه من إدارة الضرائب بمقابل مالي، وهو الأمر الذي كان معمولاً به بخصوص منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر طيلة فترة الاستعمار.

(1) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، 2007، ص 22.

(2) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 75.

(3) حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994،

أما في الوقت الحاضر فيقصد بالورق المدموغ الورق العادي، وعليه الطابع الضريبي أي طابع الدمغة الخاضع لقانون الطابع⁽¹⁾، والورقة المدموغة لا قيمة لها ما لم يحدد عليها الضابط العمومي عقدا رسميا، فالرسمية هنا مستمدة هنا من صفة القائم بتحرير العقد على هذه الورقة⁽²⁾.

فبالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية بخصوص شكل العرائض المقدمة من طرف الإدارة، فيلاحظ أنه لم ينص إلا على شرط واحد تضمنته الفقرة 03 من المادة 1698 منه يتعلق بتوقيع الطعون والمذكرات المقدمة من الدولة أي من الإدارة، حيث نصت على:

"يجب أن يكون الطعن ومذكرات الدفاع المقدمة من الدولة موقعا عليها من الوزير المختص أو من الموظف الذي يفوض لهذا الغرض أو من أية سلطة تفويض بذلك بمقتضى نص في القانون أو في لائحة تمثيل جميع المجموعات العامة الأخرى أمام القضاء بواسطة السلطات المنصوص عليها في المواد التي تنظمها".

من خلتال النصوص القانونية المتعلقة بهذا المجال يتبين ويتضح أن المشرع أعطى الحق لمدير الضرائب بالولاية في رفع الدعوى تلقائيا.

غير أنه هناك من يرى أن فتح إمكانية إخضاع الشكاية مباشرة لقرار المحكمة الإدارية، يكون في حالة ما إذا كان القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية لا يحسم النزاع، حيث أن فحص الشكاية من طرف الأعوان المؤهلين يوحي لهم بأن المكلف بالضريبة يرغب في رفع النزاع إلى المحكمة الإدارية.⁽³⁾

وتبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون أن يقوم المكلف بالضريبة بتحديدتها على ورق مدموغ، أي أن القاضي يفصل في الشكوى الأصلية باعتبارها عريضة وعليه يعفي مدير الضرائب بالولاية من شرط الورق المدموغ.⁽⁴⁾

(1) علاوة بوتغرار، سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين، مجلة الموثق، العدد 02، (جويلية- أوت)، 2001، ص 39.

(2) قرار رقم 89033، الصادر عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، بتاريخ 03-01-1993 (غير منشور).

(3) المادة 79 / 02 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، السالف الذكر.

(4) المادة 83 / 01 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، السالف الذكر.

توقيع العريضة: بالنسبة لتوقيع العريضة فقد سكت المشرع الجبائي عن هذا الشرط، ولكن من الضروري أن يضع المدير الولائي للضرائب توقيعه على العريضة المقدمة أمام المحكمة لإثبات صفته لأنه لا يحق لغيره رفع الدعوى إلا بتفويض صريح منه.

تسبب العريضة: نظرا لما تتمتع به الإدارة الجبائية من امتياز فإنها تستفيد من حرية استبدال الأوجه والطلبات في عريضة الدعوى سواء كانت مدعية أو مدعى عليها، وبالتالي لها الحق في أي مرحلة من مراحل الدعوى تغيير أوجه طلباتها أو دفاعها حتى ولو كان الوجه الجديد ليس من النظام العام.⁽¹⁾

فالإدارة الجبائية تستطيع أن تثير ما تشاء من الأوجه الجديدة، انطلاقا من كونها ملزمة دوما بالاحتجاج بالمقتضيات الجبائية من أجل الدفاع عن مصالح الخزينة العمومية.

ثانيا: محتوى العريضة:

يجب أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضا موجزا للوقائع التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي فضلا عن البيانات العامة المتعلقة باسم المدعي ومحل إقامته وموضوع الطلب، واسم من يوجه إليه الطلب ومحل إقامته وصفته.⁽²⁾

حيث نص المشرع على أنه يجب أن تحتوي العريضة على عرض صريح للوسائل ويجب أن ترفق بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه

يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة

طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽³⁾، وقانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾، فإن الدعوى الجبائية لا تقبل شكلا إلا إذا تم رفعها من كل ذي صفة ومصلحة ويجب أن تتضمن أيضا البيانات العامة الواجب توفرها في دعاوى والمتمثلة في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى، واسم المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني وموطنه، والإدارة الجبائية، ومقرها، وموضوع الدعوى.

(1) Charl debasch et fean Claude Ricci, contentieux administratif, 7 eme édition, dalloz, paris, 1999, p 790.

(2) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 79.

(3) المواد 13 و 14 و 15 و 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السالف الذكر.

(4) المادتين 75 و 83 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، السالف الذكر.

يجب أن تتضمن العريضة عرضاً صريحاً للوقائع (الدفع):

لقد أوحى قانون الإجراءات الجنائية أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضاً صريحاً للوسائل، أي عرضاً للوقائع التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي.

الفصل الثاني

إجراءات سير الدعوى

الضريبية والأحكام الصادرة

فيها

الفصل الثاني

إجراءات سير الدعوى الضريبية والأحكام الصادرة فيها

إن المشرع الجزائري أقر بمبدأ استقلالية وذاتية القانون الضريبي وأفراد لمنازحته إجراءات متميزة عن المنازعة المدنية مع إدماجه لبعض القواعد الإجرائية المتبعة في المنازعات الإدارية نظرا لوحدها.

فمهما اختلفت القواعد المنظمة لإجراءات التقاضي في منازعات الضرائب المباشرة وجب عليها احترام خصوصية إجراءات هذه المنازعة التي تتميز بطابعها التفشي، فبحكم أنها تدخل ضمن اختصاص القضاء الشامل فإن الأمر يتطلب من القاضي الإداري التدخل لتعديل أو تغيير أو الإبقاء على الأساس أو الوعاء المعتمد في تحديد الضريبة الواجبة، وهو ما يفرض عليه مباشرة تحقيق شامل في ملف المنازعة إما بنفسه أو عن طريق إجراء الخبرة الخاصة إذا تعلق الأمر بمسائل فنية أو تقنية تخرج عن مجال اختصاص القاضي.

فإجراءات سير الدعوى الضريبية تخضع أمام جهات القضاء الإداري لأحكام قانون الإجراءات الجنائية فيما ورد بشأنه نص خاص وبالتالي فإن تطرقنا إلى إجراءات سير الدعوى الضريبية يعتمد بالأساس على هذين القانونين المذكورين والذين سنرى من خلالهما كل ما تعلق بالتحقيق في الدعوى الضريبية والقرارات القضائية الصادرة في مثل هاته المنازعات وكذا علاقة منازعات الضرائب بقضاء الاستعجال وذلك في ثلاث مباحث متتاليين:

المبحث الأول: إجراءات التحقيق في دعوى الضرائب وإثباتها.

المبحث الثاني: القرارات القضائية الصادرة في منازعات الضرائب.

المبحث الثالث: قضاء الاستعجال في منازعات الضرائب.

المبحث الأول:

إجراءات التحقيق في دعوى الضرائب وإثباتها

خص المشرع الجزائري التحقيق في الدعوى الضريبية ببعض الإجراءات الخاصة الواردة ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بالموازاة مع الإجراءات العامة للتحقيق في المادة الإدارية عموماً الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية. حيث أن إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قوانين الضرائب وهذا ما سنتطرق إليه من خلال إجراءات التحقيق في دعوى الضرائب وإثباتها التي تعد هذه الأخيرة من بين الأدوات الضرورية التي يستند عليها القاضي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية.

وفي هذا السياق قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: إجراءات التحقيق في دعوى الضرائب.

المطلب الثاني: الإثبات في دعوى الضرائب.

المطلب الأول:

إجراءات التحقيق في دعوى الضرائب

في مجال المنازعات الجبائية تطبق إجراءات التحقيق العامة التي تطبق في جميع الدعاوى الإدارية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما تطبق إجراءات التحقيق الخاصة بالدعاوى الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لما تتميز به هذه الأخيرة من خصوصية.

وعليه سنتطرق في هذا المطلب أولاً إلى إجراءات التحقيق العامة (الفرع الأول) ثم إلى إجراءات التحقيق الخاصة (الفرع الثاني)

الفرع الأول: إجراءات التحقيق العامة

وأهمها كل ما يتعلق بتعيين قاضي مقدر، ولإجراءات الخاصة بتبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات، وإبلاغ محافظ الدولة وكذا الإجراءات المتعلقة بالصلح واختتام التحقيق⁽¹⁾، وتضمنها قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أولاً: تعيين القاضي المقرر

يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلية التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط.

ويعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع.⁽²⁾

1 () المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات (المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية) المنازعات الضريبية، المرحلة القضائية، ماي 2008، ص 8-9.

2 () أنظر المادة 844، من القانون رقم 08 / 09 السابق الذكر.

ثانياً: تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات⁽¹⁾

لا تتعقد الخصومة إلا بتكليف المدعى عليه بالحضور أمام الجهة القضائية لذا يستوجب على المدعي بعد تسجيل العريضة التوجه إلى محضر قضائي مختص إقليمياً من أجل تكليف المدعى عليه بالحضور في الجلسة المحددة وتسليمه نسخة من العريضة المودعة لدى أمانة الضبط، حيث نصت المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري على أنه يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر.

وكما تبلغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، وكما يتم أيضاً تبليغ طلبات التسوية والاعذارات وأوامر الاختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال، ويشار في تبليغ العرائض والمذكرات إلى أنه في حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد يمكن اختتام التحقيق دون إشعار مسبق.⁽²⁾

وعندما لا يحترم أحد الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات فإنه يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له أعذاراً بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، وفي حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي يجوز منح أجل جديد وأخير، وإذا لم يقدم المدعي رغم الإعذار الموجه له المذكرة الإضافية التي أعلن عنها أو لم يتم بتحضير الملف يعتبر متنازلاً، وإذا لم يقدم المدعي عليه رغم إعذاره أية مذكرة، يعتبر قابلاً بالوقائع الواردة بالعريضة.⁽³⁾

وأخيراً جاء ضمن المادة 854 من نفس القانون (الإجراءات المدنية والإدارية) بأن المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق لا تبلغ ويصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم⁽⁴⁾

1 () المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، ص 09.

2 () أنظر المادة 840، من قانون 08-09، المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية، السالف الذكر.

3 () أنظر المواد 849، 850، 851، من نفس القانون.

4 () أنظر المادة 838 وما بعدها من نفس القانون.

ثالثا: إجراء الصلح

تناوله المشرع الجزائري ضمن أحكام المواد 970، 971، 972، 973، 974، حيث يجوز إجراؤه في أي مرحلة تكون عليها الدعوى، سواء بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم.

حيث تناول الفصل الأول من الباب الخامس من الكتاب الرابع من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إجراء الصلح في مادة القضاء الكامل⁽¹⁾

ويحصل الصلح يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحرير محضر يبين فيه ما وقع الاتفاق عليه ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف ويكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن.

أما ما يخص المنازعات الضريبية فيتساءل الأستاذ عبد العزيز أمقران عن قابلية شرط محاولة الصلح للتطبيق في هذه المنازعة ومن خلال تساؤله هذا فإنه يرى بأن شرط محاولة الصلح لا ينبغي العمل به في مجال المنازعات الضريبية لأن هذا الموضوع هو من حيث غايته النهائية هو تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العامة طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية، عملا بالمقتضيات الدستورية (المادتين 64 و 122 / 13) من الدستور لسنة 1996.

وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس بديون الخزينة العمومية، وهو ما ذكرت المديرية العامة للضرائب به أعوانها في تعليماتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية ذاهبة إلى أنه: وما دامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح (الضريبية) الاستجابة لاستدعاءات القاضي بدون الالتزام بأي شيء.⁽²⁾

1 () أنظر المادة 970 من القانون 08-09، السابق الذكر.

2 () عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 37-38.

رابع: إرسال الملف إلى محافظ الدولة

عندما تكون القضية مهياًة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماسه بعد دراسته من قبل القاضي المقرر.⁽¹⁾

كما يجب أن تتميز إجراءات التحقيق في المنازعات الضريبية بالطابع الحضوري فيتعين على القاضي المقرر تبليغ كل مذكرة أو وثيقة من طرف إلى الطرف الآخر تحت طائلة يطلان إجراءات التحقيق، وعدم مراعاة الطابع الحضوري إجراءات التحقيق في القضية يجعل القرار الصادر على هذا التحقيق المعيب قابلاً للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى.

ويرى الأستاذ عبد العزيز أمقران في هذا الصدد أن الطابع الكتابي والحضوري لإجراءات التحقيق في العريضة يؤدي إلى جعل الجلسة لا تكتسي أهمية بارزة لأن تقديم وتبادل المذكرات بين الطرفين يقلص من دور الجلسة في حل المنازعة الضريبية، وكل ما يملكه الطرفان هو تقديم ملاحظات شفوية تكملة لكتابتهما السابقة.⁽²⁾

خامسا: اختتام التحقيق

نصت عليه المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بأنه عندما تكون القضية مهياًة للفصل يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، ويبلغ هذا الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام أو أية وسيلة أخرى في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر، وأضافت المادة 853 من نفس القانون أنه إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق يعتبر هذا الأخير منتهياً ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة.

1 () أنظر المادة 846، من القانون 08-09، السالف الذكر .

2 () عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 38.

وإذا تبين للمحكمة الإدارية بأن الإجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية فإنه لا يحدد اليوم الذي ينطق فيه بالقرار، إلا بعد استيفاء أحد الإجراءات الخاصة للتحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.⁽¹⁾

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة

من الإجراءات التي يمكن أن يأمر بها القاضي الإداري بخصوص المنازعة المطروحة أمامه قصد الفصل فيها، التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق الذي يسند إلى أعوان من إدارة الضرائب غير الذين قاموا بالتحقيق الأول، الخبرة، وهذا طبقاً لنص المادة 01/85 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: التحقيق الإضافي

تضمنت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات التحقيق الإضافية التي يجوز الأمر بها⁽²⁾، ويكون التحقيق الإضافي إلزامياً كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، وعندما يحصل عليها بعد إجراء التحقيق الإضافي أن يتدرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها⁽³⁾، ويجب أن يخضع الملف لإيداع جديد⁽⁴⁾، طبقاً للفقرة 02 من المادة 84 الملغاة.

ثانياً: مراجعة التحقيق

يتم اللجوء إلى هذا الإجراء في حالة ما تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي وعدم كفاية عناصر ومستندات الملف لإعمال السلطة التقديرية التي تمكنه من البت في القضية.⁽⁵⁾

1 () أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 79.

2 () المادة 01 /85 من القانون رقم 01 /21، المؤرخ في 22-12-2001، المعدل والمتمم، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 79.

3 () المادة 02 /85 من القانون رقم 01 /21، مرجع سابق.

4 () مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، (رسالة ماجستير في الحقوق)، كلية الحقوق، جامعة الجزائر - 1 - السنة الجامعية 2010-2011، ص 252.

5 () عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 39.

ففي حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فهذه العملية تتم على يد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، ويكون ذلك بحضور المشتكي أو وكيله، أما في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 فيكون بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

وفي الأخير يحرر العون المكلف بمراجعة محضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبيدي رأيه فيه، ثم يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.⁽¹⁾

هناك بعض الباحثون يرون أن كون عملية مراجعة التحقيق تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، ورغم أن هذا العون يكون غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول.

ثالثا: إجراء الخبرة

يعد إجراء الخبرة من أهم وسائل التحقيق في مادة النزاع الضريبي وخاصة بعد صدور أحكام قانون المالية لسنة 1992⁽²⁾، والذي نص على أن توكل مهمة تسيير الخبرة للخبير المعين من الجهة القضائية على خلاف الأمر من قبل حيث كانت تسند عملية إجراء الخبرة إلى أحد أعوان إدارة الضرائب⁽³⁾، وقد أحسن المشرع فعلا بهذا التعديل الذي يضمن استقلالية وحياد الخبير المعين من جهة القضاء:

ويتوقف الفصل في النزاع الضريبي في كثير من الأحيان على إجراء الخبرة، حيث تعد الخبرة الإجراء الرئيسي في التحقيق عندما لا تسمح مستندات ملف النزاع للجهة القضائية بالاهتداء إلى الطريقة الواجب الفصل بها أو من خلالها في القضية.⁽⁴⁾

1 () العيد صالح، مرجع سابق، ص 221.

2 () أنظر المادة 57 من القانون رقم 91 - 25، المؤرخ في 18 / 12 / 1991، والمتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية، العدد 65 بتاريخ 18 - 12 - 1991.

3 () أنظر المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، السابق الذكر، (قبل التعديل بموجب أحكام قانون المالية لسنة 1992).

4 () عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 41.

وتعتبر الخبرة بحسب ما ورد بالفهرس التطبيقي دالوز (Dalloz repertoire pratique) العملية المستندة من طرف القاضي إما تلقائيا وإما بناءا على اختيار الأطراف إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه⁽¹⁾، وأما المحكمة العليا فقد عرفت على كونها عملا عاديا للتحقيق الذي هو من القانون العام وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملا بالمبدأ الذي يخولها اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتتويرها في إطار ما ليس ممنوع قانونا.⁽²⁾

وسنتطرق في ما يلي إلى تعيين الخبير ورده أولا، وإجراءات الخبرة ثانيا:

- تعيين الخبير ورده:

إن اللجوء إلى الخبرة في هذا المجال تقرره المحكمة الإدارية من تلقاء نفسها أو بناءا على طلب الأطراف المتنازعة، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء وهذا حسب نص المادة (01/86)

- تعيين الخبير:

الخبرة كوسيلة من وسائل التحقيق هي استشارة فنية بطلها القاضي من تلقاء نفسه أو بناءا على طلب أطراف الدعوى لمساعدته على الفصل فيها، وقد استقر القضاء الإداري على الأخذ بتلك الوسيلة في مجال إثبات الدعوى الإدارية لعدم تعارضها مع طبيعة تلك الدعوى، إضافة لانتفاء تنافرها مع روابط القانون العام.⁽³⁾

وفقا للمادتين 126 و 128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن القاضي يقوم بتعيين خبير أو أكثر إما من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم، ويحدد القاضي مهام الخبراء بدقة في الحكم الأمر بإجراء الخبرة أما عن المادة 02/86 من قانون الإجراءات الجبائية فقد ورد فيها ما يلي: " تتم الخبرة على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية غير أنها تسند إلى ثلاثة)

1 () الحسين بن الشيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، ص 70 - 71.

2 () مقداد كوروغلي، " الخبرة في المجال الإداري "، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 1، 2002، ص 42.

3 () محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، دار هومة، الجزائر، 2002، ص 26.

03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث ".
- رد الخبير:

يحق لكل من طرفي النزاع رد الخبير سواء المعين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم، ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة يوجه طلب رد الخبير المسبب إلى المحكمة الإدارية في أجل 08 أيام كاملة اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني تبليغ اسم الخبير الذي يسعى إلى رده وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في طلب الرد بتأعاجلاً بعد رفع الدعوى على الخصم.⁽¹⁾

ويجب رد الخبير حسب ما قرره مجلس الدولة أمام الجهة القضائية الآمرة بتعيينه، وقبل إنجاز المهمة المسندة إليه، ولا ينبغي انتظار صدور القرار وإثارة مسألة الرد على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف.⁽²⁾

ولا يقبل رد الخبير إلا في الحالات التالية:⁽³⁾

- القرابة المباشرة
- القرابة غير المباشرة
- وجود مصلحة أو سبب جدي

إجراءات الخبرة القضائية:

ويقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية، وكذلك المحتج، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل

1) أنظر المادة 86 / 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

2) عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية 2003، ص 42.

3) حسب نص المادة 133 من القانون 09 / 08، المؤرخ في 25 / 02 / 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجريدة الرسمية، العدد 21، لسنة 2008.

عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات طبقاً لأحكام المادة 6/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويودع المحضر الذي حرره عون الإدارة وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها أن تطلع عليها في أجل عشرين (20) يوماً كاملة.

وفي الأخير بعد انتهاء عملية الخبرة يقدم الخبراء كشفاً عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم، وتتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية، طبقاً للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية (المادة 86 الفقرة 09 من قانون الإجراءات الجبائية)⁽¹⁾

المطلب الثاني:

الإثبات في دعوى الضرائب

الإثبات هو إقامة الدليل أمام القضاء على وجود واقعة قانونية تعد أساساً لحق مدعى به وذلك بالكيفية أو الطرق التي يحددها القانون⁽²⁾

إن الإثبات في المنازعات الجبائية التي يفصل فيها القاضي الإداري لا يلقى بصورة آلية على المدعي بل تتقاسمه إدارة الضرائب مع المكلف بالضريبة، وللقاضي الإداري سلطة إلزام الإدارة الحائزة للأوراق الإدارية بتقديم المستندات اللازمة لحل النزاع إعمالاً للطبيعة الاستقصائية والتحقيقية في المنازعات الجبائية.⁽³⁾

فالإثبات في المنازعة الضريبية يقوم على أساس طبيعة الدعوى التي تنشأ الخصومة فيها بين طرفين غير متكافئين وهما: إدارة الضرائب بوصفها السلطة العامة صاحبة الامتياز والمكلف بالضريبة.

1 () العيد صالح، مرجع سابق، ص 79.

2 () فرج محمد علي، عبء الإثبات ونقله، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2004.

3 () زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 سنة 2005

ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، الطبعة الأولى (بدون دار نشر)، 2005، ص 877.

هذا ونجد أن الفقه والقضاء الفرنسي يحدد الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على كل طرف في الدعوى الضريبية، بحيث يتحمل المكلف بالضريبة الإثبات في الحالات التالية:

- حالة التقرير الجزافي للضريبة من طرف الإدارة
- حالة تحديد الأساس الضريبي على أساس إجراءات التصحيح
- حالة وجود خروقات في المحاسبة الممسوكة
- حالة التجاوزات التي حصلت في الإجراءات أمام اللجان
- سوء بنية المكلف وإثبات الأعمال الاحتمالية
- وقوع التبليغ الصحيح.⁽¹⁾

الفرع الأول: عبء الإثبات

الأصل أن المدعي هو المكلف قانوناً بإثبات دعواه وتقديم الأدلة التي تؤيد إدعاءه ونظراً لخصوصية المنازعة الضريبية فإنه يدور البحث عن يتحمل عبء الإثبات فيها الإدارة الضريبية أو لمكلف بالضريبة.⁽²⁾

غير أن الأخذ بهذا الأصل على إطلاقه في مجال المنازعة الإدارية لا يستقيم مع واقع الحال، بالنظر إلى احتفاظ الإدارة في غالب الأمر بالوثائق والملفات ذات الأثر الحاسم في المنازعات، لذا فإنه من المستقر في المجال الإداري أن تلتزم الإدارة بتقديم سائر الأوراق والمستندات المتعلقة بموضوع النزاع.

إن المكلف بالضريبة عند قيامه بالتصريح في الآجال المحددة قانوناً غير مطالب بتقديم الدليل الذي يثبت مبلغ المادة الخاضعة للضريبة إنما إدارة الضرائب هي المطالبة بذلك في حالة تشكيكها في التصريح، وعليها يقع عبء الإثبات لدحض قرينة صحة التصريح.

أما في حالة تقاعس المكلف بالضريبة عن التصريح فإن قرينة الصحة تستبعد ويتحمل المكلف بالضريبة عبء الإثبات.⁽³⁾

1 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 445-446.

2 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 442.

3 () عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 76-77.

فيما يتعلق بالوسائل المحاسبية المتمثلة في الدفاتر التجارية الإلزامية والوثائق والمستندات المحاسبية، والوسائل غير المحاسبية المتمثلة في: المحضر الضريبية، المقارنة بين المكلفين، وعلامات الرفاهية.

الفرع الثاني: وسائل الإثبات

تختلف وسائل الإثبات في المنازعة الجبائية عن غيرها من المنازعات نظرا للخصومة التي تتمتع بها، حيث لجأ المشرع الجبائي إلى اختيار بعض وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون العام كالمعاينة والإقرار، واستبعاد بعض وسائل الإثبات كالاستجواب، واليمين والشهود، والقرائن، واستحداث وسائل أخرى للإثبات كالتحقيق الإضافي، والتحقيق المضاد، والخبرة التي سبق التعرض إليها، وقصرها على المنازعة الجبائية دون غيرها خاصة لذلك لابد من تحديد الطرف الذي يقع على عاتقه عبء الإثبات في الدعوى.

- أولا: وسائل الإثبات الخاصة

تعد المحاضر والمستندات الضريبية من أهم الوسائل المستخدمة للإثبات في المادة الضريبية، ويقصد بها مختلف الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة الضريبية المؤهلين لإثبات كل النتائج والدلائل لتقديمها في المنازعة الضريبية، وتتمتع هذه المحاضر بحجية في الإثبات لا تزول إلا بالطعن فيها بالتزوير أو بإثبات عكس ما ورد فيها، وتتمثل هذه المحاضر كل من محضر المعاينة، المحضر على إثر الرقابة الجبائية ومحضر التحقيق الجبائي.⁽¹⁾

- ثانيا: الإثبات بالوسائل العادية

الأصل أن يعتمد القاضي الإداري في المنازعة الضريبية على كل دليل من شأنه تكوين قناعته للفصل فيها ومن بين الوسائل التي تم التطرق إليها سابقا هناك طرق أخرى مستخدمة في الإثبات حيث تتفاوت قيمتها في الإثبات منها الإثبات بالكتابة، نسبة الإثبات بالبنية، الإثبات بالقرائن وحجية الشيء المقضي به وأخيرا الإثبات بالإقرار.

1 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 446 - 447.

المبحث الثاني:

القرارات القضائية في منازعات الضرائب

بمجرد ما تبين للقاضي المقرر أن القضية جاهزة للبت يصدر أمرا يغلق باب المناقشة والمرافعة في القضية وإحالتها على جلسة الأحكام، ويتم تبليغ الأطراف بقرار الإحالة وفيه يتم تعيين تاريخ الجلسة المقبلة المقررة بالقرار بعد المداولة، غير أن هذا القرار له صفة ابتدائية يحق الطعن فيه لكل طرف صدر في غير صالحه سواء بإتباع الطرق العادية أو الغير العادية.

فبعد الانتهاء من إجراءات التحقيق والخبرة يتم البت في النزاع من طرف المحكمة الإدارية وفقا لإجراءات وشكليات قانون الإجراءات المدنية والإدارية هذا ما سيتم التطرق له بالتفصيل ضمن المطالب التالية:

المطلب الأول: صدور القرار في دعوى الضرائب.

المطلب الثاني: الطعن في القرارات بالطرق العادية.

المطلب الثالث: الطعن في القرارات بالطرق غير العادية.

المطلب الأول:

صدور القرار في دعوى الضرائب

طبقا لمحتوى المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية فإن القضايا المعروضة أمام المحاكم الإدارية يبت فيها وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فبعد اكتمال جميع معطيات المنازعة الضريبية، يودع القاضي المقرر تقريره المكتوب ويحيل الملف إلى محافظ الدولة للإطلاع عليه وتقديم تقريره خلال شهر واحد ابتداء من تاريخ استلامه للملف.

وبعد تحديد تاريخ الجلسة من طرف العضو المقرر بالاتفاق مع الرئيس، يتم إحضار الطرفين بالإضافة إلى محافظ الدولة بتاريخها عشرة (10) أيام على الأقل⁽¹⁾ حيث يقوم المقرر بإيداع تقريره المكتوب ويحيل الملف للنيابة العامة للإطلاع عليه وتقديم تقريرها في أجل شهر، وبعد ذلك يقوم العضو المقرر بالاتفاق مع الرئيس لتحديد الجلسة ليتم خلاله صدور القرار فيأمر بعدها الكاتب بأن يحضر النيابة العامة والأطراف المتنازعة بتاريخ الجلسة.⁽²⁾

وعليه سوف نتناول في هذا المطلب، صدور القرار ومحتواه (الفرع الأول)، وأثاره (الفرع الثاني)

الفرع الأول: صدور ومحتوى القرار

بعد المرور بالإجراءات السابقة تأتي مرحلة الفصل في المنازعة الضريبية بإصدار حكم وفقا لقناعة القاضي بعد جملة من التحقيقات والخبرات المنجزة ويتم النطق بذلك الحكم في جلسة علنية ويتطلب النطق بالحكم حضور جميع القضاة الذين اشتركوا في المداولة لما في ذلك من تمسكهم برأيهم في مواجهة الخصوم.⁽³⁾

1 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 469.

2 () أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 84.

3 () حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، القاهرة، مصر، 1981، ص 246.

أولاً: صدور القرار

يصدر القرار في جلسة علنية تتعقد في ميعادها المحدد لها، ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطراً على النظام العام⁽¹⁾

حيث تتعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير، ويحق للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعماً للمذكرات التي قدموها، ثم تقوم النيابة العامة أو الخصوم أو وكالاتهم أو كاتب الجلسة، وذلك قصد دراسة القضية وإعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن بيانات إلزامية ويبلغ بعدها الأطراف.

ويعرف الحكم القضائي بأنه: " ما يصدر عن القاضي فاصلاً في الخصومة متضمناً إلزام المحكوم عليه بفعل أو بالامتناع عن فعل أو إيقاع عقوبة على مستحقيها أو تقدير معنى في محل قابل له فالحكم هو لقرار الذي تصدره المحكمة في خصومة وفقاً للقواعد المقررة قانوناً في نهايتها وأثناء سريانها وسواء صدر في موضوع خصومه أو في مسألة إجرائية"⁽²⁾.

ثانياً: محتوى القرار

وجب أن يتضمن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية تحليلاً لطلبات الأطراف ويستند القاضي في حكمه إلى طلبات الأطراف، وهو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات، كما يستند أيضاً على جميع الوثائق المرفقة بالملف وعلى محاضر الخبرة، كما يمكنه الإطلاع على رأي لجان الطعن الإدارية.⁽³⁾

كما يجب أن تتضمن القرار فيما إذا كان قد صدر القرار في جلسة علنية أو سرية، ويشمل أيضاً على أسماء الخصوم وطلباتهم وبيان المستندات التي تقدموا بها وخلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية وتاريخ قفل التحقيق، وعند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحه⁽⁴⁾، وبيان ما إذا كان الخصوم أو وكلائهم قد حضروا الحكم أو تغيبوا، إضافة إلى ذلك يجدر

1 () عبد الكريم بودريوة، القضاء الإداري في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد 6، الجزائر، 2005، ص 27.

2 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 469-470.

3 () حسن فريحة، مرجع سابق، ص 115.

4 () زبيدة كريب، (المراقبة كسبب رئيس لمنازعة الضريبية)، مجلة مجلس الدولة العدد 7، الجزائر، 2005، ص 27.

الإشارة إلى أعضاء المحكمة الإدارية الذين اشتركوا في القرار، وتتخذ هذه الأخيرة قرارها سواء بقبول التخفيض أو برفض الطلب.

ويتضمن القرار أيضا تاريخ النطق به، وتحت طائلة البطلان العبارة: (1)

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
- باسم الشعب الجزائري.

كما يجب أن يتضمن غلق التحقيق أو فتحه مرة ثانية إذا تم ذلك. مع ذكر اسم القاضي المحكمة الإدارية ومقرها، بيان حضور أو تغيب الخصوم مع بيان أعضاء المحكمة الإدارية الذين اشتركوا في القرار وبيان قيمة التخفيض إذا وجدت أو الرفض الكلي للدعوى. (2)

فحسب نص المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري يجب أن يحتوي القرار على البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي أصدرته.
 - أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية
 - الإشارة إلى تلاوة التقرير
 - تاريخ النطق بالقرار
 - اسم ولقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة
 - أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي
 - أسماء وألقاب المحامين وعناوينهم المهنية.
- ولا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسريبه، ويجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع والقانون، ولا بد من الإشارة إلى النصوص القانونية.

1 () أنظر المادتين 551 و 552 من القانون 09 / 08، السالف الذكر.

2 () لغويي أسامة، تسوية المنازعات الجبائية، (مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق)، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2010 / 2011، ص 65.

و التسبب يحقق عناية القاضي بأحكامه وتوخيه العدالة فيها، كما انه يمكن كل من الخصوم وقاضي الدرجة الثانية من مراقبتها إذا ما شابها عيب⁽¹⁾، غير أن هناك دفع لا يلتزم القاضي الإداري بالرد عليها مثل الدفع غير المنتجة في القضية.

وفي الأخير نشير إلى أن منطوق الحكم يختلف باختلاف نوع النزاع، فإذا كان النزاع حول وعاء الضريبة، فإن منطوق الحكم قد يكون برفض الدعوى شكلا أو لعدم التأسيس، ومنه الإبقاء على مبلغ الضريبة على عاتق المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرض الضريبة أما إذا قبلت الدعوى شكلا من طرف القاضي تم النظر في موضوعها وكانت مؤسسة فإنه يتم النطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب موضوع النزاع، وفي هذه الحالة يتم تحديد أسس جديدة عند الاقتضاء لفرض الضريبة ويحدد في منطوق الحكم مبلغ التخفيض بدقة.

وأما إذا كان النزاع حول مادة التحصيل الضريبية، فإن منطوق الحكم قد يكون برفضها شكلا أو الحكم بإلغاء قرار إدارة الضرائب لعدم تطبيق القانون أثناء التحصيل.⁽²⁾

الفرع الثاني: تبليغ القرار وأثاره

يرتب القرار الصادر في الدعوى الضريبية أثاره بمجرد تبليغه رسميا للأطراف المتنازعة، وهو ما سنوضحه فيما يلي:

أولا: تبليغ القرار

تبلغ القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية وجوبا إلى جميع أطراف الدعوى، وقد أولى المشرع عند تعديله لقانون الإجراءات المدنية والإدارية أهمية بالغة لهذا التبليغ وجعله يتم أساسا عن طريق محضر قضائي واستثناءا عن طريق كاتب الضبط.

فقد نصت المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن " يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي ".

1 () حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 265.

2 () خرشي إلهام، (المنازعات الضريبية في المواد الإدارية)، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة فرحات عباس، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، سطيف، 2004، ص 182.

كما نصت المادة 895 من نفس القانون على انه " يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط ".⁽¹⁾

فالقرار يبلغ رسميا عن طريق محضر قضائي إلى إدارة الضرائب، وإلى المكلف بالضريبة في موطنه الحقيقي، وإذا كان هذا المكلف شركة فيجب أن يكون تبليغ لقرار إلى مقرها الاجتماعي.

ثانيا : الآثار المترتبة عن الحكم

إن أهم أثر يترتب على صدور الحكم في الدعوى الضريبية هو تنفيذه، فإذا كان لمصلحة إدارة الضرائب التزم المكلف بالضريبة بتنفيذه وتكون الإجراءات التي قامت بها إدارة الضرائب قصد تحصيل ديون الخزينة العامة صحيحة وتستمر في مباشرتها، ونفس الشيء في الحالة العكسية إذا كان الحكم لصالح المكلف بالضريبة فعلى إدارة الضرائب الممثلة في المدير الولائي للضرائب تنفيذ الحكم القضائي وذلك بتمكين المكلف من الإعفاءات أو التخفيضات المعلن عنها في الحكم.⁽²⁾

ويمكن حصر الآثار المترتبة عن صدور حكم المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية في النقاط التالية:

- خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية الإدارية:

ينتج عن صدور الحكم استنفاد سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الجبائي المطروح، بحيث لا يملك بعد إصداره إعادة لنظر فيه أو تعديله أو العدول عنه فيما عدا الحالات التي نصت عليها المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمتمثلة في: الطعن بالمعارضة، أو اعتراض الغير خارج عن الخصومة أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره.⁽³⁾

1 () المادتين 894 - 895، من القانون رقم 09 / 08، سالف الذكر .

2 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 475.

3 () أنظر المادة 285 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09 / 08، سالف الذكر.

- حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه:

إذا لم يطعن في الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية خلال المواعيد المحددة قانوناً.⁽¹⁾ فإنه يجوز الحكم قوة الشيء المقضي. وحجية الشيء المقضي فيه تعني عدم لجوء أطراف الدعوى إلى القضاء ثانية، وإلا سيكون الحكم الثاني " بعدم جواز النظر في الدعوى لسبق الفصل فيها "، ولكن إذا كان الفصل في الدعوى برفضها لعب الشكل أو عدم الاختصاص فإن هذا الحكم لا يجوز لقوة الشيء المقضي فيه وتقبل الدعوى ثانية ويتم النظر فيها.

المطلب الثاني:

الطعن في القرارات بالطرق العادية

وتتمثل طرق الطعن العادية في الاستئناف والمعارضة ومن الناحية العملية يعد الاستئناف الأكثر إتباعاً للطعن في أحكام المحكمة الإدارية وعليه سنتناول بالتفصيل الاستئناف (الفرع الأول)، والمعارضة (الفرع الثاني):

الفرع الأول: الطعن بالاستئناف

يعد مبدأ التقاضي على درجتين من المبادئ العامة التي تحكم المنازعات الإدارية والذي يكفل للطرف المحكوم عليه أو المحكوم به ببعض طلباته، إمكانية اللجوء إلى القضاء مرة أخرى لإعادة النظر في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية وتدارك ما شابه من أخطاء في تقدير الوقائع أو تطبيق القانون وعليه تكون كل الأحكام القضائية الصادرة في مجال منازعات الضرائب المباشرة قابلة للطعن فيها بالاستئناف أمام هيئة قضائية أعلى درجة.

فقد نص المشرع الجزائري على الاستئناف ضمن قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 90 و 91 منه وأحال تطبيقه إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بالإضافة إلى أنه نصت المادة 10 من القانون العضوي 98-01⁽²⁾ يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات

1 () حسين فريجة، مرجع سابق، ص 119.

2 () القانون العضوي 98/01 الصادر بتاريخ 4 صفر 1419 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وعمله، الجريدة الرسمية، العدد، 37، الصادر في 30 ماي 1998.

الصادرة ابتدائياً من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

أولاً: شروط الاستئناف

يمكن تقسيم الشروط المرتبطة بممارسة الطعن بالاستئناف وفقاً للنصوص القانونية المنظمة لها إلى شروط متعلقة بالحكم المستأنف وأخرى متعلقة بأشخاص الخصومة في الاستئناف، وأخرى مرتبطة بالشكل والإجراءات وميعاد الاستئناف.

- الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف:

يمكن استخلاص هذه الشروط بالرجوع إلى أحكام المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وتتمثل على الخصوص فيما يلي:

- أن يكون الحكم المستأنف قضائياً: فالمشرع الجزائري قد حسم الأمر بالنسبة للاستئناف واشترط بمقتضى المادة 902 السالفة الذكر أن يكون الحكم المستأنف صادراً عن هيئة قضائية.⁽¹⁾
- أن يكون الحكم المستأنف صادراً ابتدائياً:

فإذا كان الاستئناف ينصب إلا على الأحكام القضائية فهذا لا يعني أن أي حكم قضائي يمكن استئنافه بل يجب أن يكون صادراً ابتدائياً، ففي المنازعات الجبائية تختص المحاكم الإدارية بالفصل فيها ابتدائياً بحكم قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة، واشتراط الأحكام الابتدائية يقصد به أيضاً استبعاد الأحكام التحضيرية كالأحكام التحضيرية كالأحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق تحضيراً قبل الفصل في الموضوع.⁽²⁾

- الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في الاستئناف:

يشترط في أشخاص الخصومة المستأنف والمستأنف عليه وفقاً لأحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. الصفة والمصلحة، وعدم توافرها يترتب عليه عدم قبول

1 () أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 110.

2 () مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، 221.

الدعوى حيث نجد أنه لم يشر للأهلية وهذا يعني أنه تبنى الرأي الفقهي الذي يعتبر الأهلية من إجراءات الخصومة وليس من شروط الدعوى.

• الصفة:

يقصد بشرط الصفة في الاستئناف على من كان خصما في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفة شخصية أو كان ممثلا عنه،⁽¹⁾ فإذا كان المكلف هو الذي رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد قرارات مدير الضرائب للولاية فإنه يجب أن يرفع هو بنفسه الطعن بالاستئناف وبصفة مباشرة ومجسدا إياه في المادة 38 من القانون رقم 90/36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

وعموما فإن شرط الصفة الوارد في نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه دون طلب الخصوم، ومن ثم يتعين على قاضي الاستئناف أن يحكم تلقائيا بعدم قبول الطعن في حالة رفعه من أو ضد أشخاص لم يكونوا أطراف في المنازعة الابتدائية

• المصلحة:

تطبيقا لقاعدة لا دعوى من دون مصلحة فإن الطعن في الاستئناف أمام مجلس الدولة لا يقبل إلا إذا كان للطاعن مصلحة، رغم ما يكتنف مفهوم المصلحة من غموض⁽²⁾، وفي مجال المنازعات الجبائية فإن شرط لمصلحة ضروري لأن الأمر يتعلق بالمكلف بالضريبة أو مصلحة الضرائب نفسها وكلاهما له مصلحة في الطعن بالاستئناف.

- الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات وميعاد الاستئناف:

لقد تناول المشرع ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات وميعاد الاستئناف هذا ما سوف نتطرق إليه فيما يلي:

1 () عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 112.

2 () محمد الصغير بعلي، شروط دعوى تجاوز السلطة في التشريع الجزائري، منشورات جامعة باجي مختار، الجزائر، 2008، ص 119.

- الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات:

يرفع الاستئناف بعريضة تسجل بأمانة الضبط بمجلس الدولة ويقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص، على أن يقدم للمستأنف وصلا باستلام العريضة، وأن يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف، أو يثبت بأنه معفى من دفعه.

حيث يجب لقبول عريضة الاستئناف شكلا أن يرفق بها الإيصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداعها.

ويجب أن تتوفر في عريضة الاستئناف وفق المادة 450 من ق. إ. م. إ. البيانات التالية:

- ذكر اسم ولقب وموطن النشاط الذي يمارسه المستأنف.
- يجب أن يرفق المستأنف طلبه بنسخة عن الحكم الذي قدم الطعن ضده.
- يجب أن يتضمن الاستئناف عرضا موجزا للوسائل والأدلة التي يستند عليها.
- يجب أن يكون الطعن بالاستئناف مستقلا.
- يجب أن تكون عريضة الاستئناف موقعة من قبل محام معتمد لدى مجلس الدولة.
- يجب كذلك إرفاق عريضة الاستئناف بنسخ حسب عدد الأطراف المستأنف ضدهم التي تؤكد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وفقا لأحكام المادة 541 من ق. إ. م. إ. (1)

ميعاد تقديم الاستئناف: يعد الميعاد من القواعد الإجرائية التي لا يتدخل الخصوم في تحديدها أو تمديدها، كما أنه من قواعد النظام العام التي إذا تخلفت حكم القاضي بعدم قبول الطعن شكلا، وقد حدد المشرع ميعاد الطعن بالاستئناف ضمن المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ويبدأ سريان الميعاد من يوم التبليغ الرسمي للحكم محل الطعن إذا صدر الحكم غيابيا هذا بالنسبة للمكلف بالضريبة. (2) هنا تكون المعارضة ثم الاستئناف حيث

1 () أنظر المادة 541 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سالف الذكر.

2 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 491.

يقصد بميعاد الاستئناف " المهلة الزمنية التي أجاز المشرع للخصوم رفع طعنهم خلالها بحيث يترتب على فواتها دون الطعن في الحكم سقوط الحق في الاستئناف".⁽¹⁾

حدد قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأجل شهرين لميعاد الطعن بالاستئناف وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم استئنافه، فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة، وعندها يبدأ سريان ميعاد تقديم طلب الاستئناف وفقا لأحكام المادة " 319 " من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.⁽²⁾

الفرع الثاني: الطعن بالمعارضة

الطعن بالمعارضة هو طعن استدراكي يخول بموجبه للمدعى عليه وهو المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب اللجوء إلى نفس الجهة القضائية الإدارية التي صدر عنها الحكم وكان غيبيا، سواء كانت صادرة عن المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة حسب ما دلت عليه المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.⁽³⁾

إجراءات المعارضة: يتبين لنا من خلال نص المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن المشرع قد أعطى الحق للمدعي عليه في القيام بالطعن في الأحكام والقرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية، وكذلك عن مجلس الدولة بالمعارضة من أجل قيام من صدر لصالحه القرار، بتبليغ نسخة من القرار بمحضر تبليغ قرار غيابي عن طريق المحضر القضائي.

ولنستخلص شروط وإجراءات قبول المعارضة في:

- توافر قرار غيابي.
- احترام الأجل القانوني فللطعن بالمعارضة أجل شهر واحد لتقديم طعنه طبقا للمادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

1 () طاهري حسين، شرح الإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، سنة 2005، ص 114.

2 () محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الإداري الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009، ص 159.

3 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 480.

ثانياً: آثار المعارضة:

وقف تنفيذ القرار: يتم وقف تنفيذ القرار وفقاً لأحكام المادة 955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص أنه: للمعارضة أثر موقوف ما لم يأمر القانون بخلاف ذلك.⁽¹⁾
أثر المعارضة في حالة قبولها ورفضها:

قبول المعارضة: في حالة القبول يتم إلغاء القرار الأول الذي صدر من قبل المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة ويحل محله قرار آخر يصدره المجلس أيضاً.

عدم قبول المعارضة: ويكون في الحالات التالية:

الحالة الأولى: عند انتهاء الأجل القانوني والمحدد بشهر حيث يصبح القرار غير قابل للطعن بالمعارضة.

الحالة الثانية: إذا تم الطعن في الأجل القانوني، ولكن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة رأى أن ما قدمه الطاعن يوافق قراره الأول برفض المعارضة.

الحالة الثالثة: إذا تم الطعن بالمعارضة على المعارضة، أي عند تخلف الطاعن عن القيام بالإجراءات اللازمة بالمواعيد المحددة قانوناً مرة ثانية.

المطلب الثالث:

الطعن بالطرق الغير عادية

وتتمثل طرق الطعن غير العادية في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، والتماس إعادة النظر، والطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير، ويعد هذا الأخير أكثر الطرق إتباعاً وعليه سنتناول بالتفصيل: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة (الفرع الأول)، والتماس إعادة النظر (الفرع الثاني)، والطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير (الفرع الثالث) والطعن بالنقض (الفرع الرابع)

1 () أنظر المادة 955 من القانون 08 / 09 السالف الذكر.

الفرع الأول: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة

يعد اعتراض الغير الخارج عن الخصومة طعن قضائي غير عادي يخول لكل ذي مصلحة لم يكن طرفا في الخصومة الطعن في الحكم أو القرار الصادر إذا كان من شأنه أن يلحق ضررا به⁽¹⁾، وقد نصت عليه المادة 380 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بقولها: "يهدف اعتراض الغير الخارج عن الخصومة إلى مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار أو الأمر الاستعجابي الذي فصل في أصل النزاع يفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون".

وعليه يمارس هذا الطعن أمام الهيئات القضائية الإدارية أي المحاكم الإدارية ومجلس الدولة والهدف منه هو مراجعة أو إلغاء الحكم أو الفصل في أهل النزاع.

أولاً: إجراءات الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة

يعتبر اعتراض الغير الخارج عن الخصومة هو وسيلة طعن غير عادية أوجدها المشرع لمصلحة الذين لم يمثلوا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم في خصومة انتهت بحكم من شأن تنفيذه أن يلحق بهم ضررا، وترفع الدعوى أمام الجهة القضائية التي أصدرت للحكم⁽²⁾ ويهدف هذا الطعن إلى مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار الذي فصل في أصل النزاع.

يجوز للغير الذي ترتب على صدور الحكم تحمله بجزء من دين الضريبة المستحق على المكلف أن يطعن في الحكم بهذا الطريق ما لم يكن هو أو من يمثله حاضرا، أو لم توجه له الدعوة لحضور الجلسات.

ثانياً: سلطة القاضي

في حالة قبول القاضي اعتراض الغير الخارج عن الخصومة على الحكم أو القرار فإنه يجب أن يقتصر قضاة على إلغاء أو تعديل مقتضيات الحكم أو القرار الذي اعترض عليها الغير والضارة به، ويحتفظ الحكم أو القرار المعترض فيه بآثاره إزاء الخصوم الأصليين.

1 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 500.

2 () حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 289.

ثالثا: شروط ممارسة الاعتراض

من حيث الطاعن: يشترط فيمن يمارس هذا الطعن في المنازعة الضريبية أو غيرها ألا يكون طرفا في الخصومة التي صدر بشأنها الحكم محل الطعن، كما يشترط أن تكون له مصلحة من الطعن مستقلة عن مصلحة الأفراد.

من حيث الميعاد: حدد المشرع الجزائري ميعاد ممارسة الطعن بالاعتراض ضمن المادة 384 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإذا تم التبليغ الرسمي للحكم للغير الذي يمارس الاعتراض فإن المدة الممنوحة له بالطعن هي شهران من تاريخ التبليغ، أما إذا لم يقع التبليغ فمنح المشرع الغير مدة خمسة عشر سنة كاملة من تاريخ صدور الحكم محل الاعتراض ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

من حيث مبلغ الضمان: حتى يكون الاعتراض مقبولا شكلا يشترط المشرع على المعترض أن يودع مبلغ ضمان يصل إلى عشرون ألف دينار (20.000 دج) لدى أمانة الضبط الجهة القضائية المختصة ويسلم له وصل إيداع يثبت ذلك.⁽¹⁾

الفرع الثاني: التماس إعادة النظر

التماس إعادة النظر هو إجراء يمنح لأطراف الخصومة الذين ليس بإمكانهم الطعن سواءا عن طريق المعارضة أو عن طريق الاستئناف، حق طلب إعادة النظر مرة أخرى وذلك أمام نفس الجهة القضائية.⁽²⁾

فقد نص المشرع الجزائري باعتباره من طرف الطعن غير العادية واقتصر فقط على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة.

1 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص502.

2 () فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 122.

أولاً: شروط وإجراءات قبول الطعن بالتماس إعادة النظر

بين المشرع الجزائري مجموعة من الشروط ليتم إعادة النظر في القرار الصادر عن مجلس الدولة من طرف مجلس الدولة وهذه الشروط تتمثل في:
عدم قابلية القرار للمعارضة والاستئناف.

دفع مبلغ الكفالة.

احترام الأجل القانوني شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ اكتشاف التزوير، أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم.

ثانياً: آثار الطعن بالتماس إعادة النظر: ينتج عن الطعن بالتماس إعادة النظر الآثار التالية

عدم وقف التنفيذ: كأصل عام لا يوقف الطعن بالالتماس إعادة النظر في تنفيذ الحكم محل الطعن لأنه من الطعون غير العادية.⁽¹⁾

عدم إمكانية إعادة الطعن بالتماس إعادة النظر من جديد: حيث لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى الالتماس وهذا ما نص عليه المشرع.

الفرع الثالث: الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير

من خلال هذا الفرع نتناول إجراءات الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير، ثم آثاره:

أولاً: إجراءات الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير

أحالت المادة 936 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص الطعن بتصحيح الأخطاء المادية في الأحكام والقرارات الإدارية إلى المادتين 286 و 287 من نفس القانون، كما أحالت المادة 965 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كل ما يتعلق بدعوى تفسير الأحكام إلى المادة 285 من نفس القانون.

1 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 508.

وقد قرر المشرع الإحالة لعدم وجود اختلاف فيما يتعلق بتصحيح أو التفسير بالنسبة للأحكام المدنية والإدارية.

يتم رفع الطعن بتصحيح الأخطاء المادية من طرف الخصم منفرداً أو مشتركاً مع غيره من الخصوم، أو من طرف النيابة العامة إذا ما تبين لها أن ذلك الخطأ يعود إلى النيابة العامة، ثم يتم الفصل في الطعن بعد سماع الخصوم أو عدم صحة تكليفهم بالحضور.

وأما بالنسبة للتفسير فوفقاً للمادة 285 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يجوز طلب تفسير الحكم بغرض توضيح مدلوله أو توضيح مضمونه من الجهة القضائية التي أصدرته.

إن الخطأ الذي يمكن لمجلس الدولة الفصل فيه هو الخطأ الذي يصدر عنه، وأن إحضار التظلم المزعوم في إطار دعوى تصحيح الخطأ المادي لا يمكن أخذه بعين الاعتبار الأمر الذي يجعله يصرح برفض الطعن لعدم التأسيس.⁽¹⁾

وقد حدد مجلس الدولة في أحد قراراته شرطين رئيسيين يجب توافرها في الخطأ المادي هما:

- أن يكون مرتبطاً بالوقائع المحضنة
- أن يسند الخطأ إلى القاضي،

فإذا تبين أن الطاعن لم يقدم ما يفيد أن هذين الشرطين الجوهريين اللازمين لقبول طلبه فإنه يتم استيفاءهما فحتى تقبل دعوى تصحيح خطأ مادي يجب توافر الشروط التالية:

- أن يكون الخطأ المنسوب إلى القرار مادياً.
- أن يكون الخطأ مؤثر في القرار⁽²⁾، فإذا لم يؤثر على القرار وعلى حقوق أطرافه سيفقدون مصلحة رفعه⁽³⁾
- أن يتعلق الخطأ المادي بإحدى الحالات التالية حسب اجتهادات مجلس الدولة⁽¹⁾:

1 () فضيل كوسة، القاضي في المنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق (القانون العام) جامعة الجزائر، 2009، بدون صفحة.

2 () حسين فريحة، مرجع سابق، ص 14.

3 () مجلة مجلس الدولة، قرار رقم 007152، الصادر بتاريخ 24-06-2002، العدد 143.

1-الإغفال

2-السهو

3-الخطأ في الحساب.

ثانياً: آثار الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير

- بالنسبة لآثار دعوى تصحيح الخطأ:

ليس له أثر موقف أي يبقى القرار قابلاً للتنفيذ بالرغم من الطعن فيه عن طريق دعوى تصحيح الخطأ المادي ولا يمكن إيقافه.

عدم تعديل مقتضيات القرار أي لا يترتب عنه بطلانه وفقاً للمادة 283 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولا يؤدي القرار في دعوى تصحيح الخطأ المادي إلى تعديل أو

مناقشة ما قرأه القرار محل المطالبة بالتصحيح من حقوق والتزامات اتجاه طرفي المنازعة الضريبية سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب.

- بالنسبة لآثار دعوى التفسير:

عدم وقف تنفيذ القرار القضائي أي يبقى قابلاً للتنفيذ بالرغم من الطعن فيه عن طريق دعوى التفسير من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب لأن هذا الطعن يكون من أجل تفسير الحكم المشوب بالإبهام ولا يترتب عليه بطلانه لأن القاضي يعيد النظر في العنصر المبهم ويفسره دون إلغاء القرار المطعون فيه.

عدم تعديل القرار المطعون فيه بالتفسير: يبقى القرار كما هو ولا يترتب عليه إلغاء أي عنصر من عناصره، بل يكون دور القاضي هنا توضيح منطوق القرار لطرفي النزاع الضريبي (الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة).

الفرع الرابع: الطعن بالنقض

نظم المشرع الجزائري الطعن بالنقض ضمن المادة 11 من القانون العضوي 01-98 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وكذا المادة 956 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويشترط فيه أن يتعلق محل الطعن بالنقض بحكم نهائي صادر عن الجهات القضائية الإدارية.⁽¹⁾

أولاً: إجراءات وشروط الطعن بالنقض

لا يجوز الطعن بالنقض إلا ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية.

لقبول عريضة الطعن بالنقض يجب أن تتضمن بعض البيانات تحت طائلة عدم قبولها شكلاً وهذه البيانات هي:

- اسم ولقب وموطن الطاعن، وفي حالة ما إذا تعلق الأمر بشخص معنوي، ينبغي بيان تسميته وطبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي ونفس الشيء مع المطعون ضدهم أو ضده.
- تاريخ وطبيعة القرار المطعون فيه
- عرضاً عن أوجه الطعن المؤسس عليها الطعن بالنقض.

كما يجب إرفاق عريضة الطعن بالنقض تحت طائلة عدم قبوله شكلاً بالوثائق التالية:

- نسخة طبق الأصل عن القرار محل الطعن
- نسخة من الحكم المؤيد أو الملغى بالقرار محل الطعن
- الوثائق المشار إليها في مرفقات عريضة الطعن
- وصل دفع الرسم القضائي لدى أمين الضبط الرئيسي لدى مجلس الدولة.
- نسخة من محاضر التبليغ الرسمي للتصريح.
- يجب أن تحمل العريضة: التوقيع وختم المحامي وعنوانه المهني.
- أن يكون القرار المطعون ضده قضائياً
- أن يكون الحكم نهائياً

1 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 498.

- احترام الأجل القانوني للطعن بالنقض والمحدد بشهرين من تاريخ التبليغ.

ثانيا: آثار الطعن بالنقض

إذا صدر حكم المحكمة الإدارية بصفة نهائية وقام أحد أطرافه بالطعن ضده، وتم النظر فيه ترتب عنه:

- الطعن بالنقض لا يوقف تنفيذ الحكم المطعون فيه.

- إعادة الأطراف إلى حالة قبل صدور القرار.

المبحث الثالث:

قضاء الاستعجال في منازعات الضرائب

شهد موضوع الاستعجال في القضاء الإداري من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد تغييرا مهما، ولعل تركيز المشرع على الاستعجال في منازعات الضرائب يعود إلى كون بعض الحالات في هذا المجال لا يمكن أن تحتل الانتظار مما قد يؤثر سلبا في مصالح الخصوم، خصوصا إذا تعلق الأمر بتنفيذ القرارات الإدارية التي تتمتع بصيغة التنفيذ المباشر، ويزداد هذا الامتياز خطورة كلما ارتبط بالذمة المالية للأشخاص كما هو الحال بالنسبة لقرارات فرض الضريبة أو تحصيلها الصادرة عن إدارة الضرائب، إذ تتمتع هذه الأخيرة بالصيغة التنفيذية حتى في ظل وجود طعن قضائي كما سبق توضيحه، وأمام هذا الوضع لا يملك الطرف المتضرر من جراء هذا التنفيذ إلا اللجوء إلى القاضي المختص ليأمر بإيقاف تنفيذ هذه القرارات على وجه الاستعجال.

وعليه من هذا المنطلق نتساءل عن الشروط المطبقة على الدعوى الاستعجالية في المادة الجبائية فيما إذا كانت تخضع للشروط العامة كسائر الدعاوى الاستعجالية أم أنها تحكمها قيود خاصة بها؟ هذا ما سوف نتطرق إليه من خلال التعرض إلى هذا الموضوع في ثلاث مطالب كالتالي:

المطلب الأول: تعريف قضاء الاستعجال.

المطلب الثاني: شروط قبول دعوى الاستعجال في منازعات الضرائب.

المطلب الثالث: حالات تدخل قضاء الاستعجال في منازعات التحصيل.

المطلب الأول:

تعريف قضاء الاستعجال

لقد عمل الفقه والقضاء على تعريف الاستعجال، فمنهم من ذهب لتعريفه كحالة ومنهم من ذهب لتعريفه كجهة قضاء.

فالاستعجال لغة: يعرف بأنه من عجل عجلا وعجله وهو السرعة ضد البطء والتأخير والانتظار.

أما في الاصطلاح القانوني، فلم يرد له تعريف محدد ودقيق يستند إليه، وإنما كانت هناك إشارات إلى بعض خصائصه ومميزاته، إذ تمت الإشارة في المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن قضاء الاستعجال تتخذ في إطاره تدابير مؤقتة لا تمس بأصل الحق وأن يتم الفصل في منازعاته في أقرب الآجال.⁽¹⁾

إذن، فقضاء الاستعجال هو الجهة التي يلجأ إليها الأطراف في حالة العجلة الفائقة، وغايته من قاضي الأمور المستعجلة الحصول على حكم يفصل مؤقتا في نزاع أو يذلل صعابها تحول دون تنفيذ جبري، بشرط ألا يمس التدبير المتخذ بأساس النزاع والحق والذي يبقى من صلاحيات قاضي الموضوع.⁽²⁾

على أن يرتكز النزاع على شرط الاستعجال، فتحققه بعقد الولاية للقضاء المستعجل مع التمييز بين مفهوم الاستعجال واختصاص القاضي الاستعجالي، الذي قد يكون مختصا بنص القانون رغم عدم وجود عنصر الاستعجال فالوضعيتان لا تجمعان بالضرورة.

1 () كلوفي عز الدين، نظام المنازعات في مجال الصفقات العمومية على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2012، ص 124.

2 () طاهري حسين، الإجراءات المدنية والإدارية الموجزة، الجزء الثاني، دار الخلدونية للنشر، الجزائر، 2012، ص 11.

وهناك من عرفه على أنه عمل قضائي الغرض منه الفصل بأقصى سرعة ممكنة، وبطريقة مؤقتة في الأمور الاستعجالية التي يخشى عليها فوات الأوان، بشرط ألا يتعرض حكمه لأصل الحق، ولا يقيد حكمه هذا قاضي لموضوع عرض المنازعة عليه.⁽¹⁾

أما بالنسبة للقضاء الاستعجالي الجزائري يمكن الإشارة إلى قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 24 نوفمبر سنة 1992، الذي جاء في إحدى حيثياته بأنه: " حيث إن وجود الدعوى أمام محكمة الموضوع لا تمنع قاضي الاستعجال من اتخاذ إجراءات خاصة أو تدابير تحفظية إذ كان يخشى من ضياع حقوق أطراف النزاع عما بنص المادة 183⁽²⁾"

وعليه فالقضاء الاستعجالي هو إجراء استثنائي وسريع يسمح للمدعي برفع دعواه أمام قاضي الأمور المستعجلة الذي فصل فيها بصورة مؤقتة دون المساس بالموضوع في كل نزاع يكتسي صبغة الاستعجال فبعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية منح لمشروع القانون هذا الاختصاص للمحكمة الإدارية بتشكيلتها الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع وفقا للمادة 917 وبالتالي لم يصبح الأمر حكرا على رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضيا فردا، كما أخضع المشروع الاستعجال في المادة الجبائية للأحكام الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية حسب ما دلت عليه المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.⁽³⁾

المطلب الثاني:

شروط قبول دعوى الاستعجال في منازعات الضرائب

بما أن القضاء الإداري الاستعجالي يتطلب الحفاظ على الحقوق وحمايتها الفصل في النزاع المعروف عليه بسرعة غير مألوفة، إلا أن حماية ذلك الحق يقتضي توفر مجموعة من الشروط تضيي الصفة القانونية للطلب الاستعجالي والتي تسمح للقاضي بتأكيد انعقاد اختصاصه، وبدونها حكم برفض الطلب.

1 () فريجة حسين، مرجع سابق، ص 106.

2 () خالد مجيدة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، القضاء الاستعجالي في المواد الإدارية، تخصص قانون إدارة محلية كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، سنة 2012/2011، ص 16.

3 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 368 - 396.

وعليه سوف نتناول في هذا المطلب شروط قبول دعوى الاستعجال والمتمثلة في ضرورة توفر عنصر الاستعجال (الفرع الأول). وشروط عدم المساس بأصل الحق (الفرع الثاني)، وشروط عدم عرقلة تنفيذ قرر إداري (الفرع الثالث).

الفرع الأول: شرط الاستعجال

يعتبر شرط الاستعجال الشرط الأساسي للدعوى الاستعجالية الإدارية وهذا ما نصت عليه المادة 924 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما يعتبر الشرط الأساسي لانعقاد اختصاص القاضي الاستعجالي الإداري.

فاعتبار الاستعجال شرط جوهري للدعوى الاستعجالية الإدارية، فإذا زال أثناء رفع الدعوى أو أثناء سيرها فلا ينعقد الاختصاص للقاضي الاستعجالي الإداري،⁽¹⁾ وهذا ما أخذ به المشرع الجزائري.

إذا رفعت الدعوى الاستعجالية وكان عنصر الاستعجال متوفر ساعة رفعها إلا أنه زال واختفى قبل الفصل فيها، وفي هذه الحالة فإن موقف المشرع جعل شرط الاستعجال هو شرط مستمر لا يلزم توفره عند رفع الدعوى فحسب، وإنما يلزم توافره خلال كافة مراحلها، وقت صدور الأمر المستعجل فيها، أما إذا رفعت الدعوى الاستعجالية الإدارية وكانت خالية من عنصر ولكن هذا العنصر لم يظهر إلا أثناء سير القضية فإن القاضي يكون مختصاً نوعياً بالنظر في القضية،⁽²⁾ لهذا فإن الحكم بوجود الاستعجال من عدمه يعود للسلطة التقديرية للقاضي، وهو الذي يقدره حسب مقتضيات القضية فتكون حالة الاستعجال كلما وجدت وضعية يخشى أن تصبح غير قابلة للصلح.

1 () محمد علي راتب وآخرون، قاضي الأمور المستعجلة الكتاب الأول في اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، طبعة السابعة، عالم الكتب، القاهرة، 1985، ص 34.

2 () بشير بلعيد، القواعد الإجرائية أمام المحاكم والمجالس القضائية، دار البعثة، قسنطينة، 2000، ص 63.

الفرع الثاني: عدم المساس بأصل الحق

يعني أصل الحق السبب القانوني الذي يحدد حقوق والتزامات كل طرف تجاه الطرف الآخر، ضمن الإطار القانوني، ويستند هذا الشرط على مجموعة من الممنوعات التي يجب عدم المساس بها من قبل القاضي وهي:

- أولاً: يمنع على القاضي تناول موضوع الحق بالدراسة والشرح والتفسير، الذي من شأنه المساس بموضوع النزاع القانوني المثار أمامه إما بالتعديل أو التحويل في مركز أحد الطرفين.⁽¹⁾
- ثانياً: أن لا يتعرض أثناء تسبب قراره إلى الفصل في موضوع النزاع، ويترك جوهر النزاع سليماً يفصل قاضي الموضوع.

حيث يفصل قاضي الاستعجال الإداري في الدعوى الاستعجالية دون أن يتعرض للموضوع أي أصل الحق، فهمه قاضي الاستعجال هي تسوية حالة مستعجلة عن طريق الأمر بتدبير تحفظي أما الفصل في موضوع الحق ضمن اختصاص قاضي الموضوع، وقد نصت المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على هذا الشرط بصفة صريحة بقولها "يأمر قاضي الاستعجال بالتدابير المؤقتة،... لا ينظر في أصل الحق ويفصل في أقرب الآجال"⁽²⁾

الفرع الثالث: شروط عدم عرقلة تنفيذ قرار إداري

وهذا يعني أن لا يكون الهدف من وراء رفع الدعوى عرقلة تنفيذ قرار إداري فإذا كانت الدعوى الإدارية ترمي إلى تنفيذ القرار الإداري، حكم القاضي برفض الطلب ويستثنى من هذه القاعدة حالة القرارات التي تشكل تعدياً وحالة قرارات الاستيلاء، وغلق المحلات، أين يجوز طلب وقف التنفيذ للقرار وفي الحالات التي ينص عليها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أو أية نصوص خاصة خلاف ذلك (على جواز وقف التنفيذ) وهذا في المادة 921 من هذا القانون.⁽³⁾

1 () حسين طاهري، قضايا الاستعجال فقها وقضاء، دار الخلدونية، 2005، ص 9.

2 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 375.

3 () مسعود شيهوب، المبادئ العامة المنازعات الإدارية، الجزء الأول، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2009، ص 154.

المطلب الثالث:**حالات تدخل قضاء الاستعجال في منازعات التحصيل**

بعد الاستعجال أصلا حالة غير عادية ولا تخضع للأحكام العامة ولا يمكن إخضاعها لها وإلا ضاعت الحقوق نتيجة الظروف المحيطة بها، وعليه سوف نتطرق في هذا المطلب إلى حالات تدخل قضاء الاستعجال في منازعات التحصيل من خلال التعرض إليه: في مجال منازعات التحصيل الجبري (الفرع الأول)، ومنازعات إيقاف التحصيل (الفرع الثاني)

الفرع الأول: تطبيقات قضاء الاستعجال الإداري في مجال منازعات التحصيل الجبري

في هذه الحالة تلجأ الإدارة للوسائل الجبرية للتحصيل منها الغلق المؤقت للمحلات، والحجز الإداري، وكذا بيع المحجوزات.

أولا: الغلق المؤقت للمحلات

يعتبر الغلق المؤقت للمحلات إجراء عقابي أو تهديدي للحفاظ على النظام العام ويعد من الإجراءات الشرعية الاستثنائية التي منحها المشرع لإدارة الضرائب والتي يجوز اتخاذها لما يقتضيه القانون، ويعتبر تعسفيا إذا ارتسم بلا مشروعية على أن لا تتجاوز مدة الغلق (06) أشهر وفي مقابل ذلك منح المشرع للمكلف بالضريبة الذي صدر في شأنه قرار الغلق تقديم طعن أمام القضاء الإداري.

ثانيا: الحجز الإداري

هو مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستيفاء حقوقها، وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب، وهذا الإجراء وضعه المشرع الجبائي ليسهل على الإدارة الضريبية تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة.⁽¹⁾

حيث يجب أن يكون إجراء الحجز في المواعيد المسموح بها وذلك وفقا لأحكام المواد في قانون الإجراءات الجبائية وكذلك في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك في مادته 782.

1 () فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 32.

وإجراءات الحجز الإداري على نوعين: إجراءات الحجز على المنقول إدارياً، وإجراءات الحجز على العقار.

ثالثاً: بيع المحجوزات

يعد بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل ويدخل ضمن سلطات إدارة الضرائب وفقاً للمادتين 151 و 152 من قانون الإجراءات الجبائية، والهدف منه هو الحصول على مبالغ تستوفي ديون الخزينة العامة الملقاة على عاتق المكلف بالضريبة، وذلك باتباع مجموعة من الإجراءات القانونية المتمثلة في الترخيص بالبيع لقابض الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي الوالي أو من ينوب عنه...، والقيام بإجراءات الإشهار بالبيع.⁽¹⁾

الفرع الثاني: منازعات إيقاف التحصيل

منح المشرع إدارة الضرائب امتياز تحصيل ديونها عن طريق القابض المختص إقليمياً بعد أن يبلغ المكلف بالضريبة المدين كما دلت عليه المادة 612 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وفي مقابل هذا الامتياز منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على هذه المتابعات أمام القاضي الإداري المختص في الأمور المستعجلة كتدبير وقتي لحين الفصل في موضوع الدعوى الضريبية.

إذ يجوز له طلب تأجيل دفع قيمة الضرائب المتنازع فيها وفقاً للشروط الواردة في المادتين 72 و 73 من قانون الإجراءات الجبائية، غير أن المشرع لم يوضح طبيعة القضاء المختص بنظر طلب التأجيل هل هو قضاء الموضوع أم قضاء الاستعجال.

في حين أن المستقر عليه فقها وقضاء هو اعتبار هذه المنازعات من اختصاص قاضي الاستعجال الإداري الذي يملك صلاحية تقرير تأجيل أو عدم تأجيل التسديد أو التحصيل إلى غاية الفصل في الموضوع.

كما يجوز للمكلف بالضريبة طلب إيقاف التسديد بالنسبة للمبالغ المتنازع فيها أمام قاضي الاستعجال الإداري بشرط أن يطلب ذلك في التظلم الذي يقدمه أمام إدارة الضرائب وفقاً للمادة

1 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 400.

74 من قانون الإجراءات الجبائية فإذا لم يستجيب قابض الضرائب للمكلف ويبرم معه اتفاق الضمان إذا ما رأى أن الضمانات المقدمة غير كافية فإنه يجوز للمكلف رفع دعوى استعجاليه أمام قاضي الاستعجال الإداري على أن يودع لدى الخزينة العمومية ربع المبلغ المتنازع فيه كضمان ويرفق سند الإيداع مع العريضة وإلا رفضت دعواه شكلاً.⁽¹⁾

1 () ريم عبيد، مرجع سابق، ص 402، 403.

خاتمه

إنّ التسوية القضائية للمنازعة الضريبية التي قمنا بدراستها في هذا البحث تهدف إلى تنظيم الحماية القضائية لحقوق المكلف بالضريبة وكذلك الخزينة العمومية بتنظيم عملية الالتجاء إلى الجهات القضائية المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية وهذا لاعتبار هذه الأخيرة من دعاوى القضاء الكامل ومن الدعاوى الإدارية.

وتحديد مختلف الإجراءات التي يتطلبها الفصل في المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية فهي متميزة عن باقي الدعاوى الإدارية الأخرى فالمشعر الجزائري منح المكلف بالضريبة طرقا عديدة للدفاع عن حقوقه اتجاه الإدارة الضريبية، بداية من إجراء التظلم الإداري كشرط إجباري في الدعوى الضريبية، غير أنه شرط جوازي في باقي الدعاوى الإدارية، ثم إمكانية اللجوء إلى الطعن أمام اللجان الإدارية كإجراء اختياري وهذه اللجان تصدر آراء حول هذا الطعن وصولا إلى المرحلة القضائية التي تبدأ من رفع الدعوى نتيجة الدور الكبير لموضوع النزاع باعتبار أن الضرائب هي أكثر إثارة للمنازعات بين المكلف بالضريبة ومصالح إدارة الضرائب وذلك من خلال الرقابة المستمرة لإدارة الضرائب، وكذلك نظرا لأن المشعر منحها امتيازات وأساليب وطرق مختلفة لضمان استيفاء ديونها من طرف المكلف بالضريبة.

فالمرحلة القضائية للمنازعات الضريبية تتسم بكونها مرحلة إجرائية بحتة، والقاضي الضريبي يتمتع بسلطات واسعة تملئها الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية، سواء عند التحقيق في الدعوى الضريبية وسلطته في اتخاذ تدابير التحقيق المنصوص عليها قانونا، أو حين الفصل فيها، إذ يقوم من جهة تقدير مدى قانونية القرار الإداري المطعون فيه، مثله مثل قاضي الإلغاء ولكن باعتبار المنازعة الضريبية من دعاوى القضاء الكامل فتتعدى سلطته إلغاء القرار لتشمل حتى التخفيض أو الإعفاء من دفع الضريبة المفروضة على المكلف بها، وهنا تبقى الشكاوى المقدمة في إطار المنازعات الضريبية ما هي إلا تطبيق لشرط التظلم الإداري المسبق.

وبالتالي فهذه الدعوى وسيلة لمنح الحماية القضائية لأطراف الدعوى عند الاعتداء على حقوقهم.

فبخصوص المرحلة القضائية فالمشعر الجزائري أخضع المنازعة الضريبية لمبدأ التقاضي على درجتين وهذا من أجل جعل طرفي النزاع في وضعية تمح لهم بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانونا، كما تتميز الدعوى الضريبية بإجراءات خاصة أثناء سير الخصومة القضائية،

كما أحال المشرع الجبائي الدعوى الضريبية الاستعجالية إلى المواد الإدارية ويتم الفصل فيها بتشكيلة جماعية هي نفس التشكيلة التي تنظر في دعوى الموضوع وقد تم ضبط الإجراءات المتبعة لرفع دعوى استعجالية إدارية وشكل العريضة التي ترفع بموجبها والشروط الواجب توافرها، كما حدد المشرع الجزائري سير الدعوى الضريبية أمام القاضي الإداري التي تتميز بخصوصية أن لها طابع الأسبقية للكتابة والذي يسمح بتحقيق ضمانات كافية بالرغم من أن القاضي الإداري غير متخصص في المادة الضريبية وليس له دراية كافية في هذا المجال، لهذا يلجأ إلى تعيين خبير قضائي للقيام بإجراءات الخبرة ليسهل المهمة على القاضي الإداري للفصل في الموضوع وإصدار أحكام بخصوصه.

من خلال دراستنا لسلطات القاضي الإداري في المنازعات الضريبية توصلنا للنتائج التالية:

منح قانون الإجراءات المدنية والإدارية للقاضي الإداري صلاحيات واسعة هذا ما أدى إلى تثمين الدور الفعال الذي يخص به القاضي الإداري في الدعاوى الإدارية، عامة، والدعوى الضريبية خاصة من خلال قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى وسائل التحقيق التي يتم فيها الاستعانة بخبراء وسماع الشهود إلى غير ذلك من الوسائل الأخرى، وكل هذا من أجل ضمان تطبيق القانون وحماية حقوق المكلفين من تعسف الإدارة الضريبية وهذا تجسيدا لمبدأ العدالة.

أن القضاء الاستعجالي في منازعة التحصيل الجبائي قد عمل على التقليل من الكثير من الأضرار التي تلحق الأفراد جراء التنفيذ المباشر لقرارات الإدارة الضريبية فيما يخص التحصيل. ولاحظنا كثرة الإحالة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية خاصة فيما يخص إجراءات الطعن التي تعمل على عرقلة القاضي الإداري في أداء عمله لتعدد التشريعات المعمول بها (قانون الإجراءات الجبائية والإجراءات المدنية والإدارية)

- وفيما يلي أهم المقترحات التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة:
- الاهتمام بمسألة التعويض للمكلف بالضريبة عن الأضرار التي تلحقه جراء خطأ الإدارة وتعسفها.

- إنشاء قضاء ضريبي أكثر سرعة نظرا لبطء الإجراءات في التشريع الجبائي، وكثرة الإحالة إلى القانون 09/08 يلفت النظر إلى ضرورة وضع نظام قضائي مستقل في المنازعة الضريبية.
- على المشرع الجزائري إعادة النظر في إجراءات سير الدعوى والعمل على توضيحها وتبسيطها ليسهل على أطراف الدعوى فهمها، وتمكين القاضي من الفصل في الموضوع في أسرع وقت.
- وضع نصوص قانونية تحت باب الاستعجال الضريبي ضمن قانون الإجراءات الجبائية بسبب مميزات الدعوى الاستعجالية وأهميتها في المنازعة الضريبية.
- أن قاضي الاستعجال يباشر اختصاصه وينظر في مدى كفاية أو عدم كفاية الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وهذا يتحدد في مدى اختصاصه بهذا الموضوع في الأمر بتأجيل الدفع مع ضرورة توفير ضمانات أكبر.

المصادر

والمرجع

أولاً: النصوص القانونية:

(1) القوانين:

- 1- القانون رقم 91 - 25، المؤرخ في 18 / 12 / 1991، والمتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية، العدد 65 بتاريخ 18 - 12 - 1991.
- 2- القانون العضوي 98 / 01 الصادر بتاريخ 4 صفر 1419 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وعمله، الجريدة الرسمية، العدد، 37، الصادر في 30 ماي 1998.
- 3- القانون رقم 98 / 02 الصادر بتاريخ 4 صفر 1419 المتضمن إنشاء المحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 37، الصادر في 30-05-1998.
- 4- القانون رقم 01 / 21، المؤرخ في 22 - 12 - 2001، المعدل والمتمم، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 79.
- 5- القانون رقم 07 / 12 المؤرخ في 31 - 12 - 2007، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 82، لسنة 2008.
- 6- القانون رقم 08 / 21، المؤرخ في 30 - 12 - 2008، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 74، لسنة 2009.
- 7- قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الصادر بالأمر 08 / 09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق ل 25 فبراير سنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 21، لسنة 2008.
- 8- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016.

(2) المراسيم:

- 9- المرسوم التنفيذي 91 - 60 المؤرخ في 23 / 02 / 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المعدل والمتمم بالمرسوم 02 - 303 المؤرخ في 28 / 09 / 2002.

ثانياً: الكتب

- 1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2008.
- 2) برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، 2009.
- 3) بشير بلعيد، القواعد الإجرائية أمام المحاكم والمجالس القضائية، دار البعثة، قسنطينة، 2000..
- 4) حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، القاهرة، مصر، 1981.
- 5) الحسين بن الشيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر.
- 6) خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
- 7) خيرى عثمان فريز فرج عبد العال، إنهاء المنازعة على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية القاهرة، 2012-2013.
- 8) رشيد خلوفي، القضاء الإداري (تنظيم واختصاص)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 9) رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، مصر، القاهرة: دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، 2006.
- 10) زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 سنة 2005 ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، الطبعة الأولى (بدون دار نشر)، 2005.
- 11) طاهري حسين، قضايا الاستعجال فقها وقضاء، دار الخلدونية، 2005.

- (12) _____، الإجراءات المدنية والإدارية الموجزة، الجزء الثاني، دار
الخلدونية للنشر، الجزائر، 2012.
- (13) _____، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة
الثانية، دار الخلدونية، 2007.
- (14) _____، شرح الإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية،
سنة 2005.
- (15) عبد القادر تعيلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر
المغربية، المغرب، ط 2002.
- (16) عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،
الجزائر، سنة 2012.
- (17) عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، 2013.
- (18) _____، النظام القضائي الجزائري، (دراسة وصفية تحليلية مقارنة)
جسور النشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- (19) _____، النظام القضائي الجزائري، دار ريحانة، الجزائر، 2000.
- (20) العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة،
الجزائر، 2011.
- (21) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري،
دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- (22) فرج محمد علي، عبء الإثبات ونقله، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي
الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2004.
- (23) فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر
والتوزيع، عنابة، 2008.
- (24) _____، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في
الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.

- (25) فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
- (26) _____، الدعوى الضريبية وآلياتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- (27) كلوفي عز الدين، نظام المنازعات في مجال الصفقات العمومية على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2012.
- (28) محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الإداري الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009.
- (29) _____، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة سنة 2009.
- (30) _____، شروط دعوى تجاوز السلطة في التشريع الجزائري، منشورات جامعة باجي مختار، الجزائر، 2008.
- (31) محمد حامد عطا، المنازعة الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2005.
- (32) محمد علي راتب وآخرون، قاضي الأمور المستعجلة الكتاب الأول في اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، طبعة السابعة، عالم الكتب، القاهرة، 1985.
- (33) محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، دار هومة، الجزائر، 2002.
- (34) مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2009.

ثالثا: الأطروحات والرسائل

- 1) خالد مجيدة، القضاء الاستعجالي في المواد الإدارية، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون إدارة محلية كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، سنة 2012/2011.
- 2) خرشي إلهام، (المنازعات الضريبية في المواد الإدارية)، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة فرحات عباس، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، سطيف، 2004..
- 3) ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم فرع القانون العام، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014
- 4) سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، (مذكرة لنيل شهادة ماجستير للقانون الخاص)، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008 /2007.
- 5) فضيل كوسة، القاضي في المنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق (القانون العام) جامعة الجزائر، 2009.
- 6) قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، (رسالة ماجستير في القانون الأعمال)، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، السنة الجامعية 2008 /2007.
- 7) لغويني أسامة، تسوية المنازعات الجبائية، (مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق)، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2011 /2010.
- 8) وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، (أطروحة مقدمة شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص قانون الأعمال الحقوق)، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية، 2010 - 2011.

9) مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، (رسالة ماجستير في الحقوق)، كلية الحقوق، جامعة الجزائر - 1 - السنة الجامعية 2010-2011.

رابعاً: المجلات

- 1) زبيدة كربي، (المراقبة كسبب رئيس لمنازعة الضريبية)، مجلة مجلس الدولة العدد 7، الجزائر، 2005.
- 2) عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية 2003.
- 3) عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
- 4) عبد القادر تعيلاتي، (الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء)، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، سنة 1997.
- 5) عبد الكريم بودريوة، القضاء الإداري في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد 6، الجزائر، 2005.
- 6) علاوة بوتغرار، سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين، مجلة الموثق، العدد 02، (جويلية- أوت)، 2001.
- 7) كربي زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيس للمنازعة الضريبية، مجلس الدولة، العدد 7 الجزائر، 2005.
- 8) مجلس الدولة الغرفة الثانية في 25-02-2003، قرار رقم 006325، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.
- 9) محمد الخلف، الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية، مجلس دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، 2006.
- 10) المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات (المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية) المنازعات الضريبية، المرحلة القضائية، ماي 2008.
- 11) مقداد كوروغلي، "الخبرة في المجال الإداري"، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 1، 2002.

خامسا: الملتقيات

(1) محمد هاملي، شرط الميعاد في المنازعة الضريبية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة، في 21-22 أبريل 2008.

سادسا: القرارات القضائية

- (1) القرار رقم 64255، الصادر بتاريخ 07-04-1990، عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية، العدد 4، 1991.
- (2) القرار رقم 89033، الصادر عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، بتاريخ 03-01-1993 (غير منشور).
- (3) القرار رقم 007152، الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 24-06-2002، مجلة مجلس الدولة، العدد 143، لسنة 2002.
- (4) القرار رقم 006325، الصادر بتاريخ 25-02-2003، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003.

سابعا: المؤلفات بالفرنسية

(1) Charl debasch et fean Claude Ricci, contentieux administratif, 7eme édition, dalloz, paris, 1999.

الْقُرْآنِ

فهرس المحتويات

الصفحة

العنوان

هكر وعرفان

| | | |
|------|-------|--|
| أ-د | ..... | مقدمة |
| 49-5 | ..... | الفصل الأول: ماهية لدعوى الضريبية |
| 6 | ..... | المطلب الأول: تعريف النزاع الضريبي وطبيعته |
| 7 | ..... | المطلب الأول: تعريف النزاع الضريبي |
| 7 | ..... | الفرع الأول: المعنى اللغوي |
| 7 | ..... | الفرع الثاني: المعنى الاصطلاحي |
| 10 | ..... | الفرع الثالث: موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية.. |
| 11 | ..... | المطلب الثاني: طبيعة النزاع الضريبي |
| 11 | ..... | الفرع الأول: العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية |
| 16 | ..... | الفرع الثاني: القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية |
| 18 | ..... | المطلب الثاني: الاختصاص القضائي للنزاع الضريبي |
| 18 | ..... | المطلب الأول: الاختصاص النوعي |
| 20 | ..... | المطلب الثاني: الاختصاص الإقليمي |
| 22 | ..... | المطلب الثالث: شروط رفع الدعوى الضريبية |
| 22 | ..... | المطلب الأول: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة |
| 23 | ..... | الفرع الأول: شرط التظلم الإداري المسبق |
| 37 | ..... | الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالعريضة |
| 41 | ..... | الفرع الثالث: محتوى العريضة |
| 43 | ..... | المطلب الثاني: رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب |
| 44 | ..... | الفرع الأول: ميعاد رفع الدعوى |
| 46 | ..... | الفرع الثاني: شكل ومحتوى العريضة |

الفصل الثاني: إجراءات سير الدعوى الضريبية والأحكام الصادرة فيها.....

- 51 المبحث الأول: إجراءات التحقيق في دعوى الضرائب وإثباتها.....
- 52 المطلوب الأول: إجراءات التحقيق في دعوى الضرائب.....
- 52 الفرع الأول: إجراءات التحقيق العامة.....
- 56 الفرع الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة.....
- 60 المطلوب الثاني: الإثبات في دعوى الضرائب.....
- 61 الفرع الأول: محدد الإثبات.....
- 62 الفرع الثاني: وسائل الإثبات.....
- 63 المبحث الثاني: القرارات القضائية في منازعات الضرائب.....
- 64 المطلوب الأول: صدور القرار في دعوى الضرائب.....
- 64 الفرع الأول: صدور ومحتوى القرار.....
- 67 الفرع الثاني: تبليغ القرار وأثاره.....
- 69 المطلوب الثاني: الطعن في القرارات بالطرق العادية.....
- 69 الفرع الأول: الطعن بالاستئناف.....
- 73 الفرع الثاني: الطعن بالمعارضة.....
- 74 المطلوب الثالث: الطعن بالطرق الغير محادية.....
- 75 الفرع الأول: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة.....
- 76 الفرع الثاني: التماس إعادة النظر.....
- 77 الفرع الثالث: الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير.....
- 80 الفرع الرابع: الطعن بالنقض.....
- 81 المبحث الثالث: قضاء الاستعجال في منازعات الضرائب.....
- 82 المطلوب الأول: تعريف قضاء الاستعجال.....
- 83 المطلوب الثاني: شروط قبول دعوى الاستعجال في منازعات الضرائب.....
- 84 الفرع الأول: شرط الاستعجال.....
- 85 الفرع الثاني: عدم المساس بأصل الحق.....
- 85 الفرع الثالث: شروط عدم عرقلة تنفيذ قرار إداري.....

| | |
|----|---|
| 86 | المطلب الثالث: حالات تدخل قضاء الاستعجال في منازعات التحصيل..... |
| 86 | الفرع الأول: تطبيقاته قضاء الاستعجال الإداري في مجال منازعات التحصيل الجبري..... |
| 87 | الفرع الثاني: منازعات إيقاف التحصيل..... |
| 89 | خاتمة..... |
| 92 | قائمة المصادر والمراجع..... |
| 99 | فهرس المحتويات..... |

ملخص المذكرة:

إن لجوء المكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الضريبية إلى القضاء يعد ضماناً هامة أوجبها المشرع الجبائي له، وذلك بعد تجاوزه للمرحلة الإدارية المتمثلة في رفعه للتظلم الإداري المسبق (الشكاية) أمام الجهة الإدارية المختصة كما أن لجوءه إلى هذه الجهة القضائية الإدارية المختصة الهدف منه مخاصمة النشاط الإداري، وذلك عندما يشعر المكلف بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الضريبية المادية أو القانونية، ويتم ذلك بموجب رفع دعوى قضائية يطلب فيها تسوية النزاع الضريبي القائم بينه وبين الإدارة الجبائية، وأن يلتبس من القاضي الإداري إصلاح الخلل وتسوية هذا النزاع.

ونظراً للدور الذي يلعبه القاضي الإداري للفصل في النزاع القائم بين أطراف النزاع الضريبي، فالدعوى الضريبية هي السلطة التي منحها المشرع المكلف من أجل اللجوء للقضاء الإداري أو الاستعجالي للفصل في مشروعية دين الضريبة وبالتالي فهذه الدعوى وسيلة لمنح الحماية القضائية لأطراف الدعوى عند الاعتداء على حقوقهم.