

جامعة غرداية

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



طرق الطعن في النزاع الضريبي وفق التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

مسار: الحقوق، تخصص: قانون إداري

تحت إشراف الأستاذ:

- بن فردية محمد

إعداد الطالبين:

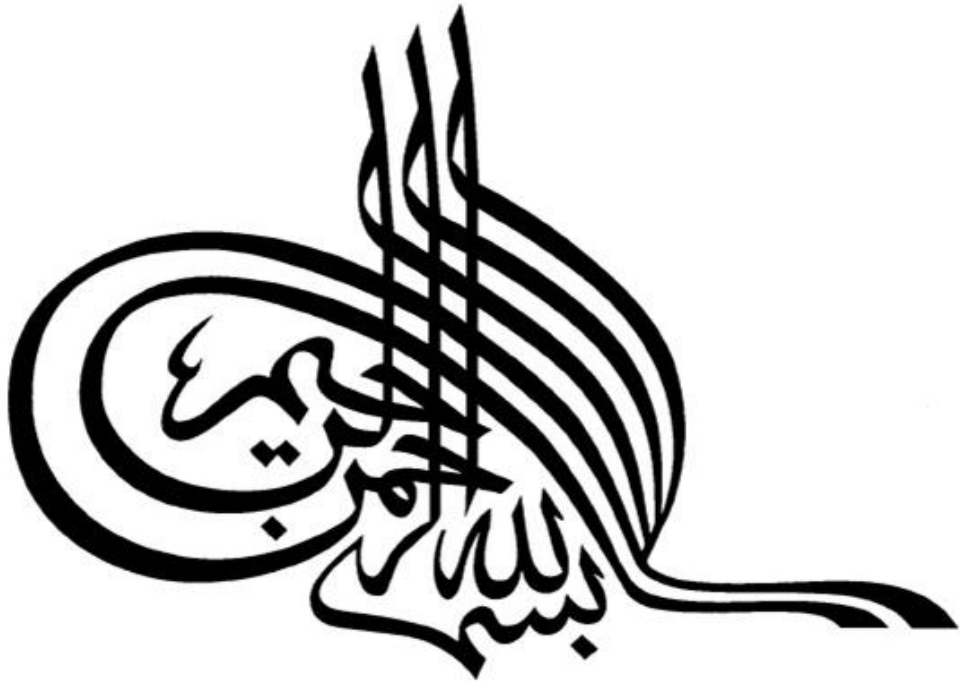
- مصيطفى أحمد

- بن دكن عبد الدائم

أعضاء لجنة المناقشة :

الرقم	اسم ولقب الأستاذ(ة)	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
01	بن فردية محمد	دكتور محاضر أ	جامعة غرداية	مشرفا و مقرر
02	سيد اعمر محمد	أستاذ مساعد أ	جامعة غرداية	رئيسا
03	بوزكري سليمان	أستاذ مساعد أ	جامعة غرداية	عضوا

السنة الجامعية: 1436-1437هـ / 2016-2017



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا
عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

كلمة شكر

الحمد لله الذي تتم به الصالحات

لحظة حيرة نقفها في منتصف الطريق .. بين ماض نحن إليه بأساه ومره وحلوه ، ومستقبل غامض نتوق إليه وكلنا أمل بأن يحمل لنا في طياته السعادة والنجاح .

ولا يسعنا ونحن على عتبات منعطف جديد في حياتنا العلمية والعملية إلا أن نتوجه بالشكر الجزيل والامتنان الوفير إلى مشاعل النور ، للذين لم ييخلوا أبدا بالعطاء وقاموا بواجبهم بكل صدق وأمانة .. اعطوا فأغدقوا وقدموا بلا مقابل .. إلى من سلحونا فأناروا طريقنا ، وجعلونا أكثر ثقة بالمستقبل أساتذتنا الكرام وإن كانت تعتريني الرغبة في ذكر اسمائهم التي انطبعت في عقولنا الواحد تلو الآخر ، إلا أن خوفنا من سقوط اسم زهرة من باقة الورود تلك أو خطأي في ترتيب ازهر الباقية يجعلني نكتفي بأن أنثر عبيرها على صفحتنا دون ذكر أسماء الأزهر المشكلة لها .

نتمنى أن تفي كلمة شكرا بما يجول في أنفسنا تجاهكم ، ونقدم إليكم دعوة حب واحترام لمزيد من العطاء دعوة يفوح عبيرها فيغطي جميع الأرجاء .



أحمد.. عبد الدائم

إهداء

إلى الفؤاد الطاهر الذي ضخ نور الهداية في عروق البشرية...

إلى معلم الناس الخير ... المشكاة التي ياتم بها الهداة ...

إلى رسول الإنسانية ... من أرسل رحمة للعالمين ...

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى القلب الذي يفيض بالحنان والشفاه لا تمل الدعاء ...

إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها ...

إلى بحر تعجز الكلمات أن ترسو في شواطئه ...

إلى من كانت الجنة تحت قدميها ...

أمي

إلى المشعل الذي أنار لي الطريق و علمني الفضيلة والأمانة ...

إلى من استعذب السير فوق الأشواك لقطف الورد...

إلى القلب الذي ينبض بالعتاء دون انتظار الثناء ...

إلى من زرع في أعماقي الاخلاق والقيم ...

أبي

إلى الورد التي ترعرعت في ظل ذاك الحنان وهذا العطاء...

إلى الأفتدة النضرة . والنجوم المضيئة في سمائي ...

إلى من رضعوا معي الصدق والوفاء ...

اخوتي و أخواتي

إلى أهل الوفاء، ومنبع الاخاء ، ورصيدي في الحياة ...

كل الاحبة

إلى كل قلب طاهر وضمير حي ...

أحمد

إهداء

باسمه نبدأ وبه نستعين وعليه توكلنا: وصلى الله على سيدنا محمد خير المرسلين وعلى آله وصحبه أجمعين إلى يوم

الدين أما بعد:

فبتسمية المولى عز وجل،

إلى سر وجودي ولم تبخل منبع صبري، إلى رمز الصمود، إلى التي كانت في خدمتي أسرع من ظلها إلى أعلى ما

أملك في وجودي * - * أمي الغالية حفظها الله * - *

إلى منبع الحنان والعطاء إلى رمز الإخلاص وشعلة الأمل إلى الذي علمني حب العلم بالسعي له دائما لكي

يشهد يوما ما انتصاري * - * أبي الغالي حفظه الله * - *

إلى إخوتي وإخواني وكل عائلتي الكريمة

إلى الأصدقاء ورفقاء الدرب.

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا البحث

إلى كل من ساهم قلمي وذكرهم قلبي

إلى كل من يعرف عبد القادر من بعيد أو عن قريب

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

عبد الدائم

الفهرس

الفهرس

الإهداء

الشكر

ملخص

المقدمة: د.

الفصلاأول: الطعن الإداري في المنازعات الضريبية. Erreur ! Signet non défini.

المبحث الأول: الإطار القانوني للنزاع الضريبي. 7

المطالب الأول: تعريف المنازعة الضريبية. 7

الفرع الأول: التعريف الفقهي للمنازعة الضريبية. 7

الفرع الثاني: التعريف القانوني للمنازعة الضريبية. 10

الفرع الثالث: أنواع النزاع الضريبي. 11

المطلب الثاني: أسباب النزاع الضريبي. 12

الفرع الأول: أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي. 12

الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالادارة الضريبية. 13

المبحث الثاني: طرق الطعن الإداري في النزاع الضريبي. 15

المطلب الأول: منازعات الوعاء والتحصيل والتظلم في المنازعات الضريبية. 15

الفرع الأول: منازعة الوعاء والتحصيل. 16

الفرع الثاني: التظلم في المنازعات الضريبية أمام الادارة الضريبية. 19

المطلب الثاني: اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية. 26

الفرع الأول: تشكيل وتنصيب لجان الطعن ومجال اختصاصها. 27

الفرع الثاني: اجراءات رفع الطعون ومراحل متابعتها من طرف لجان الطعن. 30

خلاصة الفصل: 33

الفصلاثاني: الطعن القضائي في المنازعة الضريبية. Erreur ! Signet non défini.

المبحث الأول: الطعن القضائي في المنازعات الضريبية أمام المحكمة الإدارية. 36

المطلب الأول: إجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية. 36

الفرع الأول: شروط وآجال رفع الدعوى. 37

الفرع الثاني: شكل ومحتوى العريضة. 38

- 43المطلب الثاني : إجراءات سير الدعوى في المنازعة الضريبية
- 43الفرع الأول : محاولة الصلح في المنازعة الضريبية
- 44الفرع الثاني : التحقيق في المنازعة الضريبية
- 48الفرع الثالث : حكم المحكمة الإدارية في المنازعة الضريبية
- 50البحث الثاني : الطعن القضائي في المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة.
- 51المطلب الأول: الإجراءات المتابعة أمام مجلس الدولة :
- 51الفرع الأول : الشروط المتبعة أمام مجلس الدولة.
- 53الفرع الثاني : آثار رفع الاستئناف.
- 54الفرع الثالث: صدور قرار مجلس الدولة.
- 59المطلب الثاني : الطعن في المنازعة الضريبية أمام القضاء الاستعجالي
- 60الفرع الأول : الشروط الموضوعية والشكلية للدعوى الاستعجالية في المنازعة الضريبية.
- 64الفرع الثاني : استئناف الأمر الاستعجالي وحالات الاستعجال في إعادة الجباية
- 67خلاصة الفصل :
- 69خاتمة:

الفهرس

قائمة المراجع

مقدمة

مقدمة

يعتبر علم الضريبة فرعاً من علم المالية يبحث في نظرية الضريبة من حيث تعريفها والعناصر التي تشكلها وكذا خصائصها وتقسيماتها، بحيث تحتل دراسة المالية العامة والتشريع الضريبي مركزاً هاماً ما بين موضوعات القانون والاقتصاد، كما تعتبر التشريعات المالية وخاصة الضريبية الأداة المهمة لتسيير العجلة الادارية والاقتصادية للدولة من أجل تمويل الانفاق العام .

ولما كان مفهوم الضريبة أضيق من مفهوم الجباية كون هذه الأخيرة تشمل على الضرائب والرسوم المختلفة، فإن الضرائب عموماً تتول ميزانية الدولة خلافاً للرسوم فإنها تتول ميزانية الجماعات المحلية، غير أنه أصبحت تختلط في بعض الأحيان هذه التسميات لا سيما عند غير المتخصصين في الضرائب وعلى سبيل المثال تسمية الرسم على القيمة المضافة الذي هو في الحقيقة ضريبة .

كما أن الضرائب قسمها الفقه المالي إلى عدة تقسيمات بحسب الزاوية التي ينظر منها إلى فرض الضريبة، فيكون التصنيف الأفقي للضريبة عندما يكون الفرض الجبائي على أساس الدخل، و إما على أساس الإنفاق وإما على أساس الثروة، أما في التصنيف العمودي فيكون أساس الضريبة على أن المكلف بها مالك، أو على اعتباره ممارس لنشاط، أو على اعتبار المكلف بالضريبة متعامل (حقوق الطابع) أو باعتباره مستفيد من مرفق عمومي (رسم التطهير).

غير أن الضرائب وفقاً للتشريع الجزائري تنقسم إلى طائفتين:

الطائفة الأولى: وتسمى المدونة الجبائية وهي تضم خمس (5) تقنيات:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

2. قانون الضرائب الغير مباشرة

3. لرسوم على رقم الأعمال

4. قانون التسجيل

5. قانون الطابع.

الطائفة الثانية: إلى جانب هذه القوانين يوجد قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب القانون رقم: 21/01 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية¹، المعدل والمتمم بموجب قوانين المالية وهو الذي يتعلق به موضوع دراستنا بالأساس، كونه يحدد كل الإجراءات المتعلقة بكل التقنيات الضريبية.

ففرص الضريبة وتنظيمها لم يعد يتسم بالبساطة التي كانت موجودة في الماضي، بل إن هذا الأمر بلغ درجة كبيرة من التعقيد نظرا لتعدد وتشابك الأنشطة مصدر الدخول والأرباح التي تفرض عليها الضريبة، و عليه أصبحت الدول تتفنن في صياغة التشريع الذي يحقق لها أكبر المنافع من الضريبة ناهيك عن محاولتها إيجاد التنظيم الإداري السليم الذي يزيد لها منافعتها، و في إطار هذا التشابك أصبح كل من التشريع الضريبي والإدارة الضريبية يتسمان بالتعقيد، الأمر الذي قد يؤدي إلى بعض أوجه القصور حين التطبيق والتعامل مع مختلف المكلفين، و في بعض الأحيان يحاول المكلف بالضريبة إخفاء الوضعية المالية الحقيقية له طالما أن معظم الأنظمة الضريبية وعلى غرارها النظام الضريبي الجزائري تتبع نظام التصريح .

ولما كانت للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية بل وحتى سياسية تماشيا مع النظام المنتهج متجاوزة بذلك المفهوم على أساس أنها مورد مالي فقط، وأن فرضها على المكلفين بطريقة إجبارية ونهائية فإن هذا التدخل للدولة (الإدارة) لا يكون على أحسن وجه إلا إذا كان عادلا، سواء عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها، مما قد يؤدي بالمكلف إلى منازعة الإدارة الضريبية، ومن ثم فإنه لا يتحقق العدل إلا إذا أعطينا المكلف بالضريبة فرصة للطعن في المنازعة القائمة وفق الطرق المحددة قانونا .

ضف إلى ذلك فإن الذي دفعنا إلى التطرق إلى هذا الموضوع هو التحول والتطور الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر، لاسيما من خلال فتح فرص الاستثمار والانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وتفكيك التعريفات الجمركية مع الاتحاد الأوروبي تدريجيا، هاته العوامل مجتمعة تخلق نزاعات قد يصعب علينا حلها إذا لم نتطرق إلى أسسها، وأن فتح المجال لمنازعة الضريبة يعود إيجابا على المكلف وعلى الدولة أيضا مما يسمح بتنشيط القطاع الاقتصادي من خلال إتاحة الفرصة للمكلف لمنازعة الضريبة وعدم تنفيره من السوق الاقتصادي كما أن النزاع الضريبي يطرح من جهة على الإدارة كما يعرض على القاضي وأن عدم علم القاضي بمبادئ المنازعة الضريبية لا يمكنه الدخول في الوقائع التقنية، الشيء الملاحظ في آخر تعديل للدستور الجزائري لسنة 2016².

¹- القانون رقم: 21/01 المؤرخ في: 2001/12/22 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب قوانين المالية، جريدة رسمية رقم: 79 لسنة 2001

²- القانون رقم: 01-16 المؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1437 الموافق 06 مارس سنة 2016، يتمن التعديل الدستوري، جريدة رسمية رقم: 14 بتاريخ 2016/03/07.

وكذا ما جاء به التعديل الأخير لقانون المالية لسنة 2017¹.

أما لأهمية الموضوع يعتبر من الموضوعات الجديدة بالبحث، والتي لا تقتصر على النواحي الفقهية

المتعلقة بتحديد طبيعة المنازعة بل تتجاوز المجال العملي حيث يتعلق الأمر بطرق الطعن في المنازعات الضريبية، كما أن الأهمية تكمن أيضا في مختلف النصوص التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين المتعلقة بهذا النوع من المنازعات الإدارية ومدى تطبيقها عند قيام المكلف بالطعن في هذا النوع من المنازعات أمام الجهات الإدارية والقضائية.

تقتصر دراستنا على طرق الطعن في المنازعات الضريبية وفق التشريع الجزائري لكونها تسمح للمكلف بالضريبة باسترجاع حقوقه المالية.

صعوبة البحث في الموضوع نظرا لعدم الاستقرار في القوانين الجبائية، ويظهر ذلك من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية مما يصعب الإلمام بها، مع قلة الكتب المتخصصة والمسيرة لهذه التعديلات.

كثرة تشعب موضوع المنازعات الضريبية، وذلك من خلال الإجراءات المعقدة وغير المفهومة مما صعب علينا دراستها وعدم الإلمام بكافة الإجراءات المتعلقة بها.

إشكالية البحث :

في إطار كل ما سبق تتمحور إشكالية دراستنا حول:

فيما تتمثل الآليات المتخذة من قبل المشرع الجزائري للطعن في المنازعات الضريبية ؟

هذه الإشكالية تنفرع عنها جملة من التساؤلات هي :

* من خلال هذا البحث ما هي الخطوات القانونية الواجب اتباعها في طرق الطعن لحل المنازعة الضريبية بين المكلف والإدارة الجبائية، وكذا الكشف عن مختلف القوانين الضريبية .

* ما مدى نجاعة الآليات التي وضعها المشرع الجزائري لإيجاد نوعا من التوازن في تحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة وبين الإدارة الجبائية التي تتميز وتتصف بامتياز السلطة العامة .

¹-القانون رقم: 16-14 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق 28 ديسمبر سنة 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، جريدة رسمية بتاريخ 2017/12/29.

*وكذا ما الفائدة المنتظرة من إحداث و إدخال تدابير جديدة للجان الطعن الإدارية من طرف المشرع و هل تتسم بالسرعة في البت في المنازعات الضريبية وتوجد نوعا من الاستقرار أم لا.

*القضاء باعتباره آخر وجهة بالنسبة للطعن في المنازعة الضريبية فما مدى نجاعة الاجراءات المتبعة أمامه وهل تتسم بالسرعة أم لا باعتبار أن الأمر يتعلق بأموال .

المنهج المتبع :

كل هذه التساؤلات نحاول الإجابة عنها وتوضيحها بإتباع منهجا وصفيا تحليليا، وقد كان من الضروري للإمام بالموضوع، إتباع خطة تتماشى وطرق الطعن في المنازعات الضريبية، ابتداء من المرحلة الإدارية و صولا إلى المرحلة القضائية، وبصدور حكم نهائي في الدعوى وبالتالي قسمنا البحث إلى فصلين :

تناولنا في الفصل الأول طرق الطعن في المنازعة الضريبية أما الإدارة الضريبية، قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، نتناول في المبحث الأول: الإطار القانوني للنزاع الضريبي، وفي المبحث الثاني : طرق الطعن الإداري في النزاع الضريبي .

ثم نتناول في الفصل الثاني طرق الطعن في المنازعة الضريبية أمام الجهات القضائية، و الذي قسمناه بدوره إلى مبحثين، حيث نتناول في المبحث الأول: الطعن القضائي في المنازعة الضريبية، وفي المبحث الثاني نتناول فيه إجراءات المنازعة أمام القضاء الاستعجالي .

الفصل الأول

الطعن الإداري في المنازعات الضريبية

إن للنزاع الضريبي أسباب مختلفة تحكم فيه، فهو مرتبط بكل ما يخص الضريبة بداية مع تحديد الوعاء إلى غاية تصفية دين الضريبة ونقل قيمتها إلى خزينة الدولة، وأثناء هذه المراحل قد تنشأ بين المكلف من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى بعض الخلافات سواء ما تعلق بالمعدل المطبق أو بقيمة الضريبة من خلال الخطأ في تطبيق النصوص التشريعية المسطرة لهذا الغرض، وكذا عدم احترام المواعيد القانونية والآجال والاجراءات، ناهيك ما تعلق بالعمليات التي تعتمد عليها الادارة الضريبية في التحصيل الجبري لدين الضريبة من جيوب المكلفين بها.

كل هذا سوف نتطرق إليه في هذا الفصل من خلال عرض المنازعات الضريبية أمام الادارة الضريبية في حد ذاتها أو أمام لجان الطعن المختلفة.

المبحث الأول: الإطار القانوني للنزاع الضريبي

إن تغيير الأنظمة الضريبية بقصد مواكبة التغيرات التي تحصل في المجتمع بسبب العامل الاقتصادي الذي يفرضه الواقع من جهة وكذا التطور الحاصل في الأساليب الحديثة في هذا المجال في تشريعات الدول أدى إلى وجود ترسانة قانونية مهمة و متجددة في المجال الضريبي، والذي نتج من خلاله صعوبة في فهم اجراءات تحصيل الضريبة وأدائها سواء من طرف المكلفين بها أو الادارة الجبائية، هذا التعقد يفرز العديد الأحيان أخطاء وتجاوزات في فرض وربط وتحصيل الضريبة، مما يجعل المكلف بالضريبة في نزاع مع الادارة متى ظهر له جليا إجحاف وظلم في حقه وقد نظم المشرع الجزائري كيفية تسوية هذه النزاعات من خلال القوانين المشرعة والمنظمة بهذا الخصوص، وهذا يسمح من خلاله لدافع الضريبة أن ينازع الادارة لاسترجاع حقوقه المهضومة.

المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية

يتبادر إلى ذهن أي سامع بكلمة منازعة أن هناك خصومة وخلاف وإشكال بين طرفي النزاع، وهذا الذي يكون بين الدافع للضريبة المكلف بها والادارة، حيث ينشأ خلاف وخصومة حول تحديد وربط الضريبة وتحصيلها مما يستدعي أن تكون هناك تسوية وإعادة النظر في تحديد الوعاء أو التحصيل وطرقه.¹

مما تجب الاشارة إليه أن كلمة منازعة في الميدان الجبائي كلمة ذات معنى خاص يحمل مدلولات عامة كما أشار فقهاء القانون وهو الذي سنوضحه خلال الفرع الأول، كما نرجع في الفرع الثاني إلى التعريف القانوني.

الفرع الأول: التعريف الفقهي للمنازعة الضريبية

نص فقهاء القانون على العديد من التعريفات التي تتعلق بالنزاع الضريبي ومنها هذه التعريفات الخاصة بالضريبة والتي تشمل هذه الأخيرة إلى مفاهيم متعددة تعكس أولا أهميتها وكذلك التطور الحاصل في الضريبة فقد عرفها الاستاذ "جنزقاستون" على أنها: " أداء نقدي تفرضه السلطة على الافراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة"².

عرفها الاستاذ "حنيشي" على " أنها: " اقتطاع نقدي إلزامي ونهائي يتحمله الفرد ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته مساهمة منه في النفقات العامة للدولة."³

¹-كوسة فضيل، الدعوى الضريبية إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2005، ص. 07.

²- قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، 2014-2015، ص 15

³-حنيش علي، مقدمة في علم الضريبة، منشورات دار الكتاب، الجزائر، 2011، ص.09.

وقد أوضحت المحكمة الدستورية العليا أن الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقبضها الدولة جبرا بمالها من ولاية على إقليمها، وأن قانونها يبين حدود العلاقة بين الملتزم بالضريبة من ناحية، وبين الدولة التي تفرضها من ناحية أخرى سواء في مجال تحديد الأشخاص الخاضعين لها أو الأموال التي تسري عليها و شروط سريانها، وسعر الضريبة وكيفية تحديد وعائها وقواعد تحصيلها وحالات الاعفاء منها والجزاء على مخالفة أحكامها¹.

ومن خلال ما سبق نجد أن الضريبة تتعلق بأطراف معينين وهي الدولة ممثلة بالسلطة والسيادة عند فرضها أو اقتطاعها للضريبة وكذا الأشخاص على إثر القيام بالدفع والحصول على الخدمة العامة غير المباشر، وكل ذلك عبر عامل جد هام وهو مراعاة الأسس والقواعد القانونية أثناء فرض الضريبة أو تحصيلها.

هذه المفاهيم تمهد لنا معرفة المنازعة الضريبية بمفهومها الواسع والتي هي عبارة عن جملة من مختلف المشاكل و الاختلافات التي تثور بين المكلف والادارة الضريبة بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، هذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الضريبي.

حيث تعتبر المنازعة الضريبية هي نتيجة الخلاف الحاصل بين المكلفين والادارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية، وبذلك فإنها تشمل بالإضافة إلى الخلافات التي تنشأ بين المكلف والادارة الضريبية حول ربط الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي وكل المسائل المرتبطة به على غرار الاستفادة من أحكام تشريعية تعطي الحق في الاعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء، وكذا مختلف الخلافات والنزاعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي فهي تشمل دعاوي الالغاء للقرارات الادارية غير المشروعة، وكذا دعاوى تعويض الضرر الناتج عن خطأ الادارة الضريبية أثناء تطبيقها للتشريع الضريبي².

ومن الفقهاء من يرى أن المنازعة الضريبية بالمفهوم الواسع لا تتوقف فقط عند النزاع الذي يثور بين الادارة الضريبية و المكلف بخصوص الوعاء الضريبي وتحديد أو التحصيل الضريبي، فقد يتعدى مفهوم المنازعة الضريبية إلى الأخذ بعين الاعتبار تلك الخلافات الناشئة بين المكلف من جهة والادارة الضريبية من جهة أخرى بخصوص وضعية معينة يمكن أن

¹-حنيش علي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

²-بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، 2011-2012، ص10.

تحل بالمكلف، على غرار حالة الإعسار التي تلحق به أو حالة هلاك وتلف أمواله الأمر الذي يجعله عاجزا عن تسديد قيمة الضريبة إلى الإدارة الضريبية فيلجأ إليها من أجل محاولة إيجاد مخرج لهذه الحالة التي حلت به¹.

أما عن مفهوم المنازعة الضريبية بالمعنى الضيق فهو ينحصر بالأساس على ذلك النزاع الذي تكون فيه الإدارة طرف مباشر، وبسبب تطبيق القانون الجبائي على الدافعين للضريبة ومن خلال هذا المفهوم تتضح الأسباب الحقيقية التي تكون دافعا في ظهور النزاع الضريبي وتتمثل في العناصر التالية:

➤ في حالة عدم تحديد الوعاء وعدم تصفية الضريبة، مما ينتج عنه ارتكاب أخطاء مادية أو عدم التقدير المناسب لقيمة الضريبة المستحقة؛

➤ ينشأ النزاع الضريبي في حالة عدم الأخذ بعين الاعتبار حق الاستفادة من الاعفاءات؛

➤ الضريبة التي تقررها الأحكام التشريعية أو عدم تخفيض قيمة الضرائب على المكلف وفق التشريعات الخاصة بقانون الضرائب؛

➤ عدم تسديد المكلف بالضريبة المستحقات المالية المفروضة عليه؛

➤ حصول بعض الأخطاء من طرف الإدارة الضريبية في قيامها بالعدالة الضريبية مما يلتمس المكلف من الإدارة مراجعة هذه الأخطاء؛

➤ تنشأ المنازعة الضريبية في حالة التهرب الضريبي من طرف المكلف بالضريبة من خلال استعمال أساليب مشبوهة كالغش والتصريح الكاذب وعمليات التدليس الضريبي؛

➤ واستنادا إلى المفاهيم المتعلقة بالنزاع الضريبي سواء كان المفهوم الواسع أو المفهوم الضيق، نجد أنه لقيام النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية لابد من توفر ثلاثة عناصر لكي يعتبر النزاع نزاعا ضريبيا تتمثل في²:

1. وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع لأنها هي التي تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها بناء على ما تقتضيه التشريعات الضريبية؛

2. أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة، بحيث يتم الرجوع إليه ولا يغير من الأمر شيء؛

¹-قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص70.

²- امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر 2005، ص 09.

3. أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي تكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين بالضريبة وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة¹.

الفرع الثاني: التعريف القانوني للمنازعة الضريبية.

يتبين موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية من خلال الرجوع إلى التشريع الضريبي خاصة منه قانون الاجراءات الجبائية، حيث لم يعطي تعريفا للمنازعة، بل ذكر مختلف الشروط والمضامين التي تتعلق بالضريبة ودافع الضريبة، فالمواد المتعلقة بالمنازعة الضريبية في قانون الاجراءات الجبائية.

باستقراءها لا نجد أن المشرع الجزائري قد أعطى تعريفا للمنازعة الضريبية بل حدد شروط مواعيد احتساب التقادم بخصوص النزاع الضريبي، سواء ما تعلق بمنازعات الوعاء أو تحصيل أو عن المنازعة أمام لجان الطعن الادارية المنشأة لهذا الغرض، وكذلك الأمر بالنسبة للمنازعة الضريبية على مستوى القضاء فقد تضمنت هذه المواد البيان الدقيق للمنازعة الضريبية وشروطها ومواعيد رفعها بمعنى الآجال القانونية التي يرفع في ظلها النزاع الضريبي سواء على مستوى الإدارة الضريبية أو على مستوى لجان الطعن أو القضاء.

ومن خلال المادتين 92 و 93 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري² نجد أن المشرع الجزائري قد أخذ بالمفهوم الواسع للنزاع الضريبي إذ يشترط وجوب تقديم تظلم أي شكوى إلى المصالح الضريبية صاحبة الاختصاص، حيث اعتبر أن طلبات التخفيض المقدمة إلى المصالح الضريبية المختصة من طرف المكلفين والتي يطالبون من خلالها بالإعفاء من الضريبة المفروضة عليهم قانونا أو التخفيف منها نتيجة حالة العوز أو ضيق الحال والتي تؤدي بهم إلى العجز عن إبراء ذمتهم اتجاه الخزينة، أو الطلبات التي تتضمن التخفيض والإعفاء من الزيادات والضرائب والغرامات الجبائية، والتي تكون من خلال تقاسم شكوى إلى مدير الضرائب الولائي الذي يتبع له مكان فرض الضريبة بشرط إرفاقها بنسخة من الإعدار الصادر من الإدارة الضريبية أو ذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى.

هذه الشروط إذا نظرنا إليها نجدها تتوافق مع شروط المحددة لمنازعة الوعاء أو منازعة التحصيل.

أما بالرجوع إلى مضمون المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية المشار إليها أعلاه نلاحظ أن المشرع الجزائري يقصد في هذا الخصوص أنه على المكلف أن ينازع الإدارة الضريبية بخصوص حالة العوز التي حلت به والتي أدت إلى

¹-قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 71.

²-أنظر المادة 92 والمادة 93 من قانون الاجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

عدم قدرته على الإيفاء بديونه وأن يقدم شكوى إلى الجهة الضريبية ذات الاختصاص من أجل النظر في طلباته ومحاولة التخفيف من العبء الضريبي عليه الناتج إما عن عدم القدرة على التسديد أو عدم القدرة على مجاراة الزيادة الحاصلة في الغرامات المفروضة على عدم التسديد.

الفرع الثالث: أنواع النزاع الضريبي

يتم تقسيم النزاع الضريبي وفق العديد من المعايير والأسس التي يتم الاستناد عليها ومن بين أنواع النزاع الضريبي يمكن ذكر¹:

أولاً: حسب نوع الضريبة:

حسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع متعلق بالضرائب المباشرة وآخر متعلق بالضرائب غير المباشرة، و يتم الاستناد في تقسيم النزاع الضريبي حسب هذا المعيار إلى المعايير المتبعة في تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة و أخرى غير مباشرة.

ثانياً: حسب المرحلة التي تمر بها الضريبة:

فحسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع مرتبط بالوعاء الضريبي ونزاع متعلق بالتحصيل فنزاعات الوعاء هي تلك المنازعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول قيمة الوعاء الضريبي المتخذ كأساس لحساب قيمة الضريبة الواجبة الأداء من المكلف، أما منازعات التحصيل فهي كل ما يرتبط بطرق التحصيل الضريبي²، ونرى أن منازعات التحصيل تكون أساساً في التحصيل الجبري وليس التحصيل الودي، حيث يقوم المكلف بتسديد ما عليه من جباية طوعية إلى الخزينة العمومية ويحصل النزاع الجبري بسبب امتناع دافع الضريبة عن تسديد مستحقاته وما عليه من ديون تجاه الخزينة فتقوم الإدارة الجبائية بعمليات التحصيل الجبري على هذا المكلف الممتنع عن السداد، وحينما ترتكب أخطاء في الاجراءات القانونية خلال هذه العملية يثور النزاع الضريبي بينها وبين دافع الضريبة.

¹-بدايرية يحي، مرج سبق ذكره، ص 24.

²- أمزيان عزيز، مرجع سبق ذكره، ص 09.

ثالثا : من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع

ينقسم النزاع الضريبي حسب هذا العنصر إلى قسمين فيكون إما نزاعا إداريا وإما نزاعا قضائيا، فالنزاع الإداري هو أن يكون النزاع مطروحا أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار في حد ذاتها، بحيث يقوم المكلف برفع التظلم إلى الجهة المختصة سواء كنا أمام حالة منازعات الوعاء أو التحصيل، ونضيف أن طرح النزاع الضريبي أمام لجان الطعن والذي يعد اختياريًا يدخل في خانة النزاع الإداري.

أما النزاع الضريبي الذي يكون أمام القضاء وبالتحديد القضاء الإداري، حيث يقوم المكلف بالضريبة برفع النزاع إلى المحكمة الإدارية وبعدها مجلس الدولة في حالة الاستئناف عندما يكون الحكم صادر في غير صالحه من المحكمة الإدارية ونشير أن المشرع يشترط وجود تظلم مسبق أمام الإدارة الضريبية من طرف المكلف وإلا تقع الدعوى تحت طائلة البطلان شكلا أمام القضاء¹.

المطلب الثاني: أسباب النزاع الضريبي

إن حدوث النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية هو الحالة غير العادية التي تطبع العلاقة بين الإدارة من جهة و المكلفين من جهة أخرى، وفي حالة وجود الكثير من النزاعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية فذلك يدل على وجود أسباب تؤدي هذا النزاع على اختلاف مستوياتها، بحيث أن هذه الأسباب تختلف وتتغير في الدولة الواحدة، وعلى ذلك لا يمكن الحصر الدقيق لأسباب النزاع الضريبي.

وعلى العموم يمكن تقسيم أسباب النزاع الضريبي إلى أسباب ترجع إلى التشريع نتطرق لها في الفرع الأول، وأخرى مرتبطة بالإدارة الضريبية ومدى كفاءتها و توفرها على المقومات العمل السليم نتطرق لها في الفرع الثاني².

الفرع الأول: أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي قد يؤدي بما يحتويه من خصائص سلبية إلى حدوث النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية مما قد تؤدي هذه الخصائص السلبية إلى اختلاف الفهم والتفسير بين المكلف بالضريبة. من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، وعلى العموم يمكن إرجاع أسباب المنازعة الضريبية التي تعود إلى التشريع الضريبي إلى ما يلي:

¹ - بدابرية يحي، مرجع سبق ذكره، ص 26.

² - قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 74.

أولاً: تعقيد اختيار النظام الضريبي: من المعلوم أن كل دولة تختار النظام الضريبي الذي يتناسب ونظامها الاقتصادي و السياسي ودرجة تطورها الصناعي، إلا أن هذه الأنظمة أصبح فيها الكثير من القواعد التي تتطلب الدراسة والتحليل.

ثانياً: التعقيد في إجراء تطبيق الضريبة: لكل ضريبة الكثير من اللوائح والقرارات والتعليمات والتفسيرات التي تستعصي أحياناً على الخبراء القانونيين والمحاسبين معرفة مدلولها الدقيق، كما لا يقتصر تحديد الضريبة على فهم القوانين الضريبة بل يتعداه أحياناً إلى الكثير من القوانين كالقانون التجاري و الشركات وغيرها، مما يجعل تحديد الالتزام الضريبي على نحو دقيق أمراً فيه الكثير من الصعوبة على كل من الإدارة الضريبية والمكلفين بها.

ثالثاً: الصعوبة في فهم المصطلحات الضريبية: تتسم المصطلحات الضريبية بصعوبة إدراك مدلولها من قبل الشخص العادي، لذلك عادة ما تتطلب الإدارة الضريبية تقديم الإقرارات الضريبية للمكلفين من قبل محاسبين مختصين، كما يلاحظ أن المعنى الضريبي لبعض المصطلحات يختلف عن المعنى الاقتصادي لها، كمفهوم القيمة المضافة والدخل والاستهلاك، بل قد يختلف مدلول المصطلح من قانون ضريبي إلى آخر، فمعنى البيع في قوانين الضريبة على القيمة المضافة أوسع من معناه في قوانين ضريبة الدخل.

وعليه فإن التقليل من المنازعات الضريبية يتطلب رفع الثقافة الضريبية للمكلفين، وتعريف المصطلحات الضريبية في قوانين فرض الضريبة، وفرض مدلولها بدقة وتقليل التفسيرات واللوائح وتبسيط إجراءات التحقق حتى يتمكن المكلف من القيام بالتزاماته بأقل تكلفة فهذا التبسيط يفيد كلا من المكلف والإدارة الضريبية ويقلل من النزاعات الضريبية.

الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية

لا تقتصر الخصائص السلبية التي تميز التشريع الضريبي على حدوث المنازعة الضريبية بل قد تساهم الإدارة في نشوب النزاع الضريبي لأسباب لعل أهمها:

أولاً: السلطة التقديرية: يترك قانون فرض الضريبة عادة سلطة تقديرية واسعة للإدارة الضريبية في تقدير الوعاء الضريبي وغيره من إجراءات تحصيل الضريبة. وهذه السلطة عندما يقرها القانون يفترض أن تمارسها الإدارة الضريبية بموضوعية وحياد بهدف تحقيق المصلحة العامة من دون أي محاباة أو تعنت أو انحراف في السلطة أو تجاوز حدودها. لذلك فللحد من هذه السلطة لا بد من:

➤ عدم المغالاة في تقدير الوعاء الضريبي للمكلف كأن يكون غير مستند إلى أسس واقعية تدعمه أو عدم الجدلية في دراسة اعتراضات المكلفين.

➤ عدم افتراض الاستمرار في ممارسة النشاط من دون أدلة تفيد ذلك.

➤ عدم رفض الأدلة المقدمة من المكلف أو دفاتره المتعمدة من محاسب قانوني إلا عند مخالفتها لمبدأ الأمانة والشروط القانونية التي تحكم تنظيمها.

ثانياً: الفساد الإداري: تعد بيئة العمل الضريبي مجالاً جاذباً للممارسة الفساد الإداري من قبل موظفي الإدارة الضريبية فكلما قلت سلطتهم التقديرية وقلت مستويات رقابتهم من الإدارات العليا وتحملت الإدارات الضريبية مسؤوليتها عن الأخطاء التي ترتكبها بحق المكلفين قلت حالات الفساد الإداري الضريبي ومن ثم النزاعات الضريبية.

ثالثاً: تدني مستوى تأهيل وتدريب الأطر الضريبية وتدني مستوى ثقافتها الضريبية لحقيقة دورها الذي يجب أن تقوم بهفي علاقتها بالمكلفين من شفافية ووضوح وتقديم كل عون للمكلف من أجل تنفيذ التزاماته الضريبية فكلما تدنى هذا المستوى زادت النزاعات الضريبية¹.

فالاعتناء بالعنصر البشري يعد الدعامة والمقوم الأساسي لقيام الإدارة الضريبية بعملها على أكمل وجه ومن تم تقليل الأخطاء المؤدية إلى النزاع الضريبي.

¹-محمد خير العكام، تسوية النزاعات الضريبية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، على الموقع www.arab-ency.com بتاريخ: 2017/03/15.

المبحث الثاني: طرق الطعن الإداري في النزاع الضريبي

يعد النزاع الضريبي أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار أول مرحلة في النزاع وخطوة إجبارية قبل أن يلجأ المكلف بالضريبة إلى القضاء لرفع دعوى ضد قرار الإدارة الضريبية فالنزاع الضريبي مهما كان نوعه سواء تعلق بالوعاء أو بخصوص الاعتراض على إجراءاته لا بد وأن يرفع أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار أو أمام اللجان الضريبية حسب الحالة.

فالطاعن في المنازعة الجبائية يلتزم من جهات المعنية إما استدراك أخطاء في وعاء الضريبة أو الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي، وإما استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق نتيجة الخطأ مرتكب من المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية.

وقد نظم المشرع الجبائي أحكام الطعن الإداري أمام الإدارة الجبائية في قرارات فرض الضريبة من خلال قانون الإجراءات الجبائية في المواد 71 إلى 179¹.

لذلك سوف نقسم المبحث إلى مطلبين: فصل في المطلب الأول إجراءات الطعن في منازعة الوعاء التحصيل والتظلم في المنازعات الضريبية وفي المطلب الثاني الإجراءات

المطلب الأول: منازعات التحصيل والتنظيم في المنازعات الضريبية

بالاستناد إلى المبادئ العامة أو القواعد الأساسية لفرض الضريبة على الممولين وباعتبار الضريبة من أهم الموارد التي تغذي ميزانية الدولة والمجموعات المحلية غير أنه في تحديد وعائها وتصنيفها تثار نزاعات بين الخاضع لها أو المدين بها من جهة والإدارة الضريبية من جهة ثانية².

ولكي يقوم المكلف بمنازعة الإدارة الضريبية فيما تم تحديده واعتباره كأساس لحساب قيمة الضريبة أوجب المشرع الضريبي الجزائري بالنسبة لهذه المنازعة شرط التظلم الإداري المسبق أو كما سماه المشرع في قانون الإجراءات الجبائية الشكاية.

وعليه سوف نتناول في الفرع الأول منازعة الوعاء أو التحصيل، وفي الفرع الثاني كيفية التظلم في المنازعات الضريبية.

¹- أمزيان عزيز، مرجع سبق ذكره، ص 17.

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

الفرع الأول: منازعة الوعاء والتحصيل

نزاع الوعاء: هو نزاع في أساس الضريبة أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبث فيه صلاحية البحث فيها إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة لمقتضيات التشريع والتنظيمية و في حالة إذا ما تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا لهذه الضريبة.

نزاع التحصيل: هو نزاع يهدف إلى الحصول على الحكم بطلب معين بحيث تنقسم منازعات التحصيل إلى: المنازعات الموضوعية للتحصيل والمنازعات الاجرائية للتحصيل¹.

إذا كان المكلف بالضريبة في حالة اعساره يتعذر عليه ابراء ذمته اتجاه الخزينة العامة فإن المشرع قد منحه إمكانية التماس العفو من الادارة الضريبية وهذا قصد اعفائه كليا أو جزئيا من الضرائب المفروضة.

أولاً: التماس العفو(الطعن بالإعفاء).

من خلال نص المادة 92 من ق.إ.ج، فالمكلف بالضريبة يجوز له أن يلتمس الإعفاء أو التخفيف من الضريبة في حالة العجز أو العوز الذي يجعله غير قادر على ابراء ذمته المالية إزاء الخزينة العمومية.

كما يمكن أيضا لقباضي الضرائب المختلفة أن يوجهوا طلباتهم المتعلقة بانعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل أو إلغاء الدفع أو ابراء من المسؤولية².

أ- التماس العفو من طرف المكلف بالضريبة:

طبقا لأحكام المادة 93 منق.إ.ج، فإنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يلتمس الإعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيض منها وهذا لأسباب منها العوز أو ضيق الحال الذي يضعه في حالة العجز عن ابراء ذمته إزاء الخزينة العامة.

كما يمكنه أيضا أن يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعد مراعات النصوص القانونية³.

وتجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة يجوز له التماس العفو في جميع أنواع الضريبة ما عدا لرسم على القيمة المضافة، لأن هذا الأخير يتحملها المستهلك وليس الممول.

¹- أمزيان عزيز، مرجع سبق ذكره، ص 16.

²- أنظر المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

³- العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة الجزائر، 2011، ص 17.

***الاجراءات المتبعة:** ترسل الشكوى من طرف المكلف إلى مدير الضرائب بالولاية التابع له مكان فرض الضريبة ولا بد من ارفاقها بالإندار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة، يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى.

كما يمكن عرض هذه الشكوى على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها، عندما يتعلق الأمر بالشكوى التي تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلدية¹.

* **سلطة البث في طلبات المكلفين بالضرائب:** تخول سلطة البث في طلبات المكلفين بالضريبة إلى كل من:

➤ المدير الجهوي المختص إقليميا: يبث المدير الجهوي للضرائب في طلبات المكلفين بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف 5000.000 دج، ويتم تبليغ القرار إلى المعني بالضريبة.

➤ مدير الضرائب بالولاية: بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف أقل أو يساوي 5000.000 دج.

➤ مدير المؤسسات الكبرى: بالنسبة للمؤسسات والشركات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى².

كما تجدر الإشارة إلى أن قرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا.

كما تبلغ هذه القرارات للمعنيين وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما يؤل الاختصاص بالنظر في إلتماس المكلف إلى السلطات الإدارية في المصالح الضريبية سواء على المستوى الجهوي(اللجنة الجهوية للطعن) أو على المستوى الولائي(اللجنة الولائية للطعن من أجل العفو)، وذلك بناء على نص المادة الأولى والثانية من القرار رقم 16 المؤرخ في 1991/05/28³.

¹-أنظر المادة 93-4 من قانون الاجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

²- أنظر المادة 172 من نفس القانون.

³-المادة 1 و2 من القرار رقم: 16 المؤرخ في 1991/05/28 الصادر عن المديرية العامة للضرائب، المتضمن إنشاء وتكوين وسير أعمال لجان الطعن على المستوى الولائي والجهوي.

ب- طلبات قابضي الضرائب:

أعطى المشر الجبائي لقابضي الضرائب بموجب المادة 94 من قانون الاجراءات الجبائية صلاحية تقديم نوعين من الطلبات: طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل، أو طلبات إلغاء أو تخفيف المسؤولية¹.

وتقدم هذه الطلبات ابتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل وتقدم في شكل بيانات قبل 20 أفريل من كل سنة.

*الإجراءات المتبعة: بعد تقديم الطلب يقيد في سجل خاص بحيث توجه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية بحيث يتولى رئيسا لمفتشية التحقيق في صحة المعلومات المقدمة من طرف قابض الضريبة لاسيما التوصل إلى آخر نتيجة وهي استحالة التحصيل، وإذا وجد اختلاف بين رأي القابض ورأي رئيس المفتشية، فالرأي الفاصل يعود للمدير الولائي للضرائب.

كما تجدر الإشارة أن الإدراج في حكم عدم القيمة، لا أثر له سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته ولكنه لا يبرئ ذمة المكلفين بالضرائب، الذي يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم إذا تيسر حالهم من جديد، طالما لم يتم التقادم².

ثانيا: الخصومة الضريبية

تشمل الخصومة الضريبية على نوعين من المنازعات: منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل بحيث كان للتمييز بينهما أهمية كبيرة في تحديد موضوع المنازعة الضريبية والاجراءات الواجب اتباعها أمام كل نزاع:

*منازعة أساس الضريبة(الوعاء): إن الوعاء الضريبي هو العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطا، سلعة، عمل، أو حيازة تكون مصدرة للضريبة.

وتنشأ المنازعة في وعاء الضريبة عندما ترتكب الإدارة الضريبية أخطاء في حساب الضريبة والقواعد المعتمدة في تأسيسها، لهذا فالمكلف بالضريبة يطعن في القواعد التي تتم على أساسها فرض الضريبة.

¹-العمرى زينب، مرجع سبق ذكره، ص 31

²- أنظر المادة 94-4 من قانون الاجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

*منازعات التحصيل الضريبي: لا تتعلق منازعات التحصيل الجبائي بحساب الضريبة كما هو حال بالنسبة لمنازعات الوعاء بل تخص الكيفية التي اتبعتها الإدارة في اقتطاع حقوقها لهذا يطلق عليها بمنازعات الاجراءات. أي أن المكلف يقبل بأساس فرض الضريبة. ولكنه يعترض على أن الإدارة قد خالفت إما الآجال أو كيفية التحصيل فهو ملزم بتقديم تظلمه أمامها قبل اللجوء إلى القضاء¹.

الفرع الثاني: التظلم في المنازعات الضريبية أمام الادارة الضريبية

على الرغم من التعديلات التي أدخلها المشرع الجزائري على مستوى القانون الجزائري العام بخصوص إجراء التظلم الاداري المسبق. وذلك من خلال قانون الإجراءات المدنية والادارية لسنة 2008 الذي أسقط هذا الشرط على مستوى درجتي التقاضي، وجعله جوازيا لمن أراد تقديمه أمام الجهة الادارية مصدرة القرار².

إلا أن التعديلات المتكررة للأحكام والنصوص الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة نجدها تجمع كلها على إلزامية إجراء التظلم الاداري المسبق قبل اللجوء إلى الطعن القضائي كما يعد وسيلة لتخفيف العبء على القضاء في حالة التوصل إلى حل النزاع بطريقة ودية مما يعود بالفائدة على المكلف والادارة الضريبية معا.

إن الهدف من هذا التظلم أو الطعن الذي نصت عليه المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية هو استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبية أو حسابها وهكذا الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

أولاً: شروط تقديم التظلم

أ-الشروط المتعلقة بالآجال: ليتم قبول الشكاية وجب على المكلف أن يتقدم بها خلال مدة معينة: وهي المدة الزمنية لرفع الشكاية أمام مدير الضرائب، فهناك آجال عامة وآجال خاصة³.

*الآجال العامة: حددت المادة 72 الفقرة من القانون الاجراءات الجبائية الآجال العامة لتقديم الشكاية حيث تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاية⁴.

¹-العمرى زينب، مرجع سبق ذكره.

²-أنظر المادتين 830 و907 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية،(جريدة رسمية عدد 21 بتاريخ 23 أبريل سنة 2008).

³-كوسة فضيل، مرجع سبق ذكره.

⁴-أنظر المادة 72-1 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

فالجداول الذي أدرج للتحصيل مثلا في الشهر أفريل 2015 يكون الآجال المحددة لرفع الشكاوي بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2016 أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فتكون الآجال كالاتي:

- إذا تعلق الأمر باقتطاعات من مصدر الضريبة محل النزاع فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.
- أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع، ولم يسبق ذلك تبليغ للضريبة الواجبة التسديد، فإن الشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.
- *الآجال الاستثنائية: خص المشرع الجبائي الجزائري بعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة بآجال خاصة تتمثل في 31 ديسمبر من السنة التي تلي¹:

- السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.
- السنة تؤكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار
- ب: الشروط الشكلية والموضوعية: أوجب المشرع تقديم الشكاية في الشكل معين، وأن تحتوي على معلومات وبيانات معينة لتمكين الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها، و هذه الجملة من شروط تضمنتها أحكام المادة 73 من ق.إ.ج.
- ب- الشروط الشكلية: حدد المشرع الجبائي الشروط التشكيلية الواجب توافرها في الشكاية من خلال المادة 73 من ق.إ.ج. تتمثل في:

1. تحرير الشكاية(التظلم):

تقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي فهي غير خاضعة لحقوق الطابع وفقا للإحكام 1/73 من ق.إ.ج.²

¹-أنظر المادة 72-2 من قانون الاجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

²-فريجة حسين، مرجع سبق ذكره، ص19.

2. تحديد موطن المشتكي:

وفقا لنص المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر وعلى المتظلم الذي يكون موطنه بالخارج أن يتخذ له موطننا بالجزائر¹.

أما إذا قامت الشكوى بواسطة وكيل فلا بد من إظهار وكالة قانونية ويجب وتحت طائلة البطلان أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها، بحيث أن هذه الوكالة القانونية تكون محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التحصيل، كما يتعين على كل شخص حائز على وكالة والذي لا يتدخل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقعيه لدى مصالح البلدية المؤهلة قانونا أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، في هذه الحالة وجب على هذه المؤسسات أن تعتمد على ممثل ينوب عنها يكون مقيما بالجزائر لدى إدارة الضرائب، ويكون على عاتقه الالتزام بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة أما بخصوص الضرائب والرسوم الأخرى فإنه يتم الرجوع بشأنها إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تجنبا للازدواج في فرض الضريبة وكل المراسلات الخاصة بشكاويهم ترسل لهم حسب العنوان المختار².

***التوقيع:** يجب أن يكون التظلم موقعا من طرف المعني نفسه إذا كان شخصا طبيعيا أو من طرف الممثل القانوني للشركة المحدد في القوانين الأساسية للشركات، غير أنه يمكن أن تكون الشكوى ممضية من الغير كالوكيل شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكوى ماعدا الحالات التالية:

- الماحمون المسجلون في جدول نقابة المحامين بصفة عادية؛
- المصفي عندما يدافع عن الحقوق الشركة محل التصفية؛
- المصفي عندما يودع طلب لفائدة المصفي عليه؛
- الشركاء في الشركة التضامن إذا كان شريك يمكنه إجراء التظلم.

ويعنى كذلك من هذا الاجراء الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحد و لا تمارس عملا تجاريا مستقلا عن تجارة زوجها³.

¹-شنين صالح وشهني محمد، النازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة لسانس حقوق، كلية الحقوق جامعة قاصدي مرباح، 2002، ص 35.

²-فريجة حسين، مرجع سبق ذكره، ص 38.

³-أمزيان عزيز، مرجع سبق ذكره، ص 15.

- يجب أن تكون الشكوى فردية كأصل عام، غير أنه واستثناء يجوز للمكلفين الذين تعرض عليهم الضريبة جماعيا و أعضاء شركات الاشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروض على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية¹.
- يجب تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة، أي لا يمكن الجمع في التظلم الواحد أكثر من ضريبة أو نوعين مختلفين من الطلبات، كالأعضاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيض في حالة عوز المكلف.

ج -الشروط الموضوعية: يجب على المكلف تفصيل شكايته بعرض تفصيلي لها وتوضيح مبررات اعتراضاته، وعليه يقع تلقائيا عبئ إثبات سوء تقديم وعاء الضريبة والأخطاء المادية المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية على عاتق المشتكي، هناك جملة من الشروط الموضوعية لا بد أن تتضمنها أية شكوى وإلا تكون غير مقبولة تتمثل في ما يلي²:

- _ يجب أن تتضمن الشكاوي وتحت طائلة عدم القبول نوع الضريبة المعترض عليها؛
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الانذار وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع؛
- تحديد الخطأ المرتكب من خلال إدراجه في إحدى الخانات إما ازدواج ضريبي، عدم تطبيق تدبير تشريعي أو خطأ في الحساب؛
- على المكلف تقديم ملخص لطبيعة النزاع والطلبات والدفع التي يقدمها لتصحيح الأخطاء الادارية.
- يتعين على الشاكي الإشارة إلى النصوص التي تدعم طلبه أو إلى الاتفاقيات الدولية التي توفر له الامتياز أو الضمانة.

3. إجراءات سير الشكوى والتحقيق فيها:

عندما تستلم الإدارة الشكوى إما عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام التي تعتبر بمثابة الدليل القانوني الذي يحدد تاريخ تسليم الإدارة للطلب، إما شخصيا وهنا تسلم الإدارة للمعني وصل إيداع، تسجل الشكاية في سجل خاص لهذا الغرض ثم تحال لمفتش الضرائب الذي يتبعه مكان فرض الضريبة المتنازع عليها وذلك من أجل التحقيق فيها من حيث الآجال القانونية ومن حيث توفر البيانات الإلزامية. فإذا رأى مفتش الضرائب بأن الشكاية يشوبها عيب شكلي يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا مع مراعاة أحكام المادة 1/95 من هذا القانون، يمكنه إطلاع المدير عليه وهذا

¹-أنظر المادة 73-1 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

²-العيد صالح، مرجع سبق ذكره ص 89.

الأخير يطلب من المكلف إصلاح هذا العيب كما يمكن لمدير الضرائب الولائي أن يرفض الشكاية مباشرة إذا رأى بأن هذه الشكاية يشوبها عيب شكلي، مثل تقديم الشكاية بعد فوات المدة المحددة قانونا وهي تهدف إلى تخفيض لا يمكن قبوله بصفة تلقائية¹.

أما بالنسبة للشكايات المقبولة فإن رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب ييث في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة أشهر اعتبار من تاريخ استلام الشكاوى، كما يحدد هذا الأجل بـ 06 أشهر عندما تكون الشكاوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب، و يمدد الأجل إلى 08 أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية ويقلص هذا الأجل إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة².

كما يحق للمفتش استدعاء صاحب الشكاية من أجل بعض التوضيحات الضرورية لحل الإشكال المطروح، و له أيضا أن يقوم بالتحقيق في عين المكان والاطلاع على الوثائق الموجودة لدى المؤسسات والجماعات المحلية التي تساعده في التحقيق، وبعد الانتهاء من التحريات والتحقيقات يعمل المفتش على تحرير تقرير مبدئي يتضمن الحلول المقترحة الموافقة للمعطيات الموجودة لديه والمطابقة للنصوص القانوني، كما يشير في التقرير للأدلة والحجج التي بني عليها التقرير، و عند الانتهاء من إعداد التقرير يقوم المفتش بإرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار المناسب والمدير في هذه الحالة ليس ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية³.

ثانيا: دراسة الشكاوى على مستوى الادارة الضريبية:

يشترط في المتظلم أن يوجه تظلمه إلى جهة الادارية المختصة أي السلطة الادارية التي تتمتع بصلاحيات اتخاذ القرار المطلوب منها، وبالتالي فإن التظلم الاداري المرفوع أمام جهة إدارية غير مختصة لا يؤخذ بعين الاعتبار⁴.

ففي المنازعات الضريبية نجد أن المكلف بالضريبة يجب أن يتقدم بشكواه إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب⁵.

¹-فريجة حسين، مرجع سبق ذكره، ص 41.

²-أنظر المادة 76-2 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

³-- أمزيان عزيز، مرجع سبق ذكره، ص 20.

⁴-خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر 2005. ص 111.

⁵-فريجة حسين، مرجع سبق ذكره، ص 19.

أ البث في الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب:

1. فيما يخص منازعات الوعاء:

طبقا للإحكام المادة 77 من ق.إ.ج ييث مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى النزاعية من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي وإلى جانب المدير الولائي للضرائب فإن كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب له أن ييث باسم مدير الضرائب الولائية في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، هنا يحدد أجل البث في الشكوى ب 6 أشهر¹.

كما يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها، أي تأسيس القرارات الصادرة من هذه الهيئات والتي يجب إرسالها إلى المكلف بالضريبة مقابل اشعار بالاستلام إذا تعلقت الشكوى بموضوع النزاع بمبلغ من الحقوق والعقوبات يتجاوز 150.000.000 دج هنا يتعين على مدير الضرائب بالولاية الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية في هذه الحالة تمدد فترة البث في الشكوى إلى 08 أشهر².

ويمكن للمدير الولائي للضرائب تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوع ينتحت سلطته على أن يتم تحديد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب.

يمارس رئيس مركز الضرائب صلاحيته في تسوية النزاعات التي يقل مبلغها ويساوي 150.000.000 دج أما بالنسبة لرئيس المركز الجوارى للضرائب فهو يمارس صلاحيته في تسوية النزاعات التي يقل أو يساوي مبلغها 20.000.000 دج³.

2. فيما يخص منازعات التحصيل:

تكتسي الشكوى في مجال التحصيل إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة أو شكل اعتراض على التحصيل الضريبي عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بالوعاء وبحساب الضريبة، بحيث تقدم الشكوى

¹-أنظر المادة 77-2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

²-أنظر المادة 79 من نفس القانون.

³-أنظر المادة 77 من نفس القانون .

التي تكتسي شكل اعتراض على إجراء المتابعة في أجل شهر اعتبار من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه وذلك تحت طائلة البطلان. أما الشكوى التي تكتسي شكل اعتراض على التحصيل فهي تقدم في أجل شهر ابتداء من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة وذلك تحت طائلة البطلان. ييث المدير الولائي للضرائب في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى، يكون للمكلف بالضريبة في حالة حجز المنقولات وغيرها أن يحرر طلب استرداد الأشياء المحجوزة على أن يكون مرفقا بجميع وسائل الإثبات المفيدة في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ الذي أعلم فيه بالحجز تحت طائلة البطلان، ويسلم له وصل عن تسليم الطلب¹.

ب البث في الشكوى من طرف الإدارة المركزية:

تفصل الإدارة المركزية بقرار في الشكوى النزاعية المقدمة بعد التدقيقات التي تقوم بها مصلحة الابحاث و التدقيقات المكلفة بالرقابة الضريبية على مستوى الوطني، بحيث ترسل الشكوى وجوبا إلى المدير الضرائب بالولاية المختص إقليميا في إطار الآجال المحددة قانونا، ويقوم هذا الأخير بإرسال الملف مصحوبا وجوبا برأيه في القضية إلى الإدارة المركزية ممثلة في مديرية المنازعات و التي تحيلها بدورها إلى مديرية الأبحاث و التدقيقات التي ترجعه إلى مديرية المنازعات مصحوبا برأيها، لتقوم هذه الأخيرة بدراسة الملف بناء على مختلف الآراء الصادرة حوله وتصدر رأيا ملزما لإدارة الضرائب بالولاية المختصة إقليميا، بعدها يبلغ بواسطة رسالة موصى عليها للمكلف بالضريبة ويجب أن يتضمن القرار الأسباب الكاملة للرفض الكلي أو الجزئي للشكوى.

كما يجب وفقا للحكام المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية على المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية المديرية العامة للضرائب بالنسبة لكل الشكاوي النزاعية التي تتجاوز مبالغها 150.000.000 دج في هذه الحالة تكون آجال الفصل خلال 8 أشهر.

ج البث في الشكوى من طرف مدير المؤسسات الكبرى²:

تختص هذه الهيئة بتسيير ضرائب المؤسسات المالية والشركات، فبموجب المادة 172 من ق.إ.ج يجب على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى أن تودع لديها جميع الشكاوي المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها والتي تختص بها هذه الاشخاص المعنوية محدد طبقا للإحكام المادة 160 من ق.إ.ج يسلم وصل للمكلفين بالضريبة. يجب أن ترسل

¹-أنظر المادتين 153 و 154 من نفس القانون.

²- هذه الهيئة تم استحداثها بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003.

الشكاوى إلى مديرية المؤسسات الكبرى ضمن الآجال المحددة من المادة 72 من ق.إ.ج كما أنه يجب أن تتوفر في الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لهذه الهيئة الشروط المتعلقة بالشكل والمضمون المحددة في أحكام المادة 73 من ق.إ.ج. و في حالة تقديم الشكاوى ضمن الشروط السابقة الذكر فإنهم يستفيدون من التأجيل القانون للدفع المذكور في المادة 74 من ق.إ.ج، ييث المدير المكلف بتسيير كبريات المؤسسات في الشكاوي المقدمة له في أجل 06 أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها وعندما يفوق المبلغ الاجمالي من الحقوق والغرامات 300.000.000 دج فإنه يتعين على المدير الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية، و يحدد في هذه الحالة أجل البث في الشكاوى بـ08 أشهر، كما يأخذ مدير المؤسسات الكبرى بالرأي الموافق للإدارة المركزية عند البث في طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة عند ما تتعلق هذه الطلبات بمبالغ تتجاوز 30.000.000 دج

كما يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أن يفوض سلطة البث في شكاوى الأعوان الخاضعين لسلطته على أن تحدد شروط منح هذ التفويض بموجب مقرر من المديرية العامة للضرائب، ويجوز له النطق تلقائيا بتخفيض أو استرداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرض الضريبة طبقا للأحكام المادة 95 من ق.إ.ج. إلا أنه يجب أن يتضمن قراره مهما كانت طبيعته الأسباب وأحكام المواد التي بني عليها¹.

المطلب الثاني: اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية.

يمكن وحسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجان الطعن المختصة.²

إن الهدف من إقرار هذه المرحلة يتمثل في الإبقاء على الحوار بين المكلف بالضريبة وغدارة الضرائب، و ذلك قصد عدم إغراق القضاء بالمنازعات الضريبية، وذلك بإيجاد حل ودي وإداري للنزاع من جهة و حصر فحوى المشكلة و النزاع لضمان حسن سير الدعوى القضائية عند الاقتضاء من جهة أخرى³.

¹-أنظر المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

²- أنظر المادة 80 من نفس قانون.

³-محمد صغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 238.

الفرع الأول: تشكيل وتنصيب لجان الطعن ومجال اختصاصها.

أولاً: تشكيل لجان الطعن: من أجل تحسين نعية الآراء الصادرة عن لجان الطعن، تم تعديل تشكيلة هذه الأخيرة باعتماد معيار الاحترافية، وذلك من خلال تعيين أعضاء مؤهلين يملكون كفاءات في عدة مجالات لا سيما: المحاسبة، التجارة و الجباية، وعليه تتشكل لجان الطعن كالتالي:

***لجنة الطعن الولائية:**

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً.
- عضو(1) من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل(1) عن المدير المكلف بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل(1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

***لجنة الطعن الجهوية:**

- خبير محاسبي يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين رئيساً.
- ممثل(1) عن المدير الجهوي للخزينة برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن المدير الجهوي المكلف بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن المدير المكلف بالصناعة بالولاية حيث مقر تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن المصنف لوطني للخبراء المحاسبين.
- ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة بالولاية حيث مقر تواجد المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.

➤ المدير الجهوي للضرائب أو ممثلا عنه برتبة نائب مدير¹.

* لجنة الطعن المركزية:

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

يمكن لكل لجنة أن تطلب إذا اقتضت الضرورة رأي خبير موظف يمكنه تقديم توضيحات على الأسئلة التي لا يملك الأعضاء المؤهلات المطلوبة من أجل معالجة بعض نقاط النزاع، هذا الخبير الموظف يقدم استشارة، ولا يمكنه المشاركة في مداوات اللجنة.

ثانيا تنصيب لجان الطعن:

ينصب على مستوى كل ولاية لجنة يترأسها محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات، أما بالنسبة للحالة الخاصة بولاية الجزائر، فإنه يجب تنصيب ثلاث لجان وهذا بحسب عدد مديريات الضرائب لهذه الولاية (لجنة الجزائر شرق، لجنة الجزائر وسط ولجنة الجزائر غرب)، وهو الحال نفسه لولاية وهران أين يتطلب الأمر انشاء لجنيتين (لجنة وهران شرق ولجنة وهران غرب).

أما بخصوص لجان الطعن الجهوية والتي عددها تسعة فإن تنصيبها يجب أن يتم من طرف رئيسها وذلك لعد تعيين هذا الأخير من طرف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

كما أن تنصيب كل لجنة طعن يجب أن يثبت في محضر موقع من طرف رئيس اللجنة المختصة.

¹ - منشور رقم 01: إلى مدير كبريات المؤسسات و مديروا الضرائب للولايات، تدابير متعلقة بلجان الطعن، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص 4 و 5 .

خلال اجتماع التنصيب يجب أن يعين أعضاء اللجنة بأسمائهم مع ذكر الهيئة التي يمثلونها، وذلك بموجب قرار تعيين موقع من طرف الهيئة المختصة لعهددة ثلاث سنوات.

الأعضاء يجب أن يكونوا من جنسية جزائرية لا يقل سنهم عن 25 سنة على الأقل ويتمتعون بحقوقهم المدنية.¹

ثالثا: مجال اختصاص لجان الطعن.

يحدد مجال اختصاص اللجان بالأخذ بعين الاعتبار المعايير التالية:

*موضوع الطعن: المادة 1/81 من قانون الاجراءات الجبائية، عندما يتعلق الأمر بالاحتجاجات الخاصة بوعاء

الضريبة:

➤ إما لتصحيح الأخطاء المترتبة عن ضريبة مفروضة بدون وجه حق (طلب تخفيض) أو دفعات غير مستحقة (طلب استرداد).

➤ أو الاستفادة من حق ناجم عن حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي مثال: استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة.

*طبيعة الضرائب المحتج عليها: المادة 81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

أدت التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2016 إلى توسيع مجال الطعون المرفوعة أما اللجان لتشمل جميع المنازعات المتعلقة بالرسم على رقم الأعمال.

وعليه فإن الطعون المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة من أجل منازعة قرار صادر بخصوص شكوى نزاعيه يمكن أن تتعلق بأنواع الضريبة التالية:

➤ الضرائب المباشرة والرسم المماثلة (الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الضريبة الجزافية الوحيدة.....).

➤ الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على المنتوجات البترولية.....).

¹ - منشور رقم 01، مرجع سابق، ص 7.

المنازعات المتعلقة بحقوق الطابع وحقوق التسجيل والحقوق غير المباشرة، لا تدخل ضمن اختصاص لجان الطعن.¹

*عتبات الاختصاص الخاصة بالمبالغ المتنازع عليها: المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

يحدد اختصاص هذه اللجان وفق معيار المبلغ المتنازع فيه (الغرامات، زيادات الوعاء المحتسبة)، الذي يتم تحديده بعد خصم التخفيضات التي يكون قد استفاد منها المكلف بالضريبة في مرحلة التظلم المسبق، و الجدول التالي يوضح عتبة الاختصاص كل لجنة من لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال.

جدول رقم 1: يحدد عتبات الاختصاص لجان الطعن.²

لجان الطعن	عتبات الاختصاص - الباقي المتنازع فيه
اللجنة الولائية	باقي الضرائب المتنازع عليها $\geq 20.000.000$ دج
اللجنة الجهوية	$20.000.000 >$ باقي الضرائب المتنازع عليها $\geq 70.000.000$ دج
اللجنة المركزية	باقي الضرائب المتنازع عليها $< 70.000.000$ دج

الفرع الثاني: اجراءات رفع الطعون ومراحل متابعتها من طرف لجان الطعن.

أولاً: اجراءات رفع الطعون:

➤ يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المادة 81 من ق.إ.ج في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

➤ الطعن لا يعلق الدفع، ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من ق.إ.ج، وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع.

➤ لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

➤ ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و 74 من ق.إ.ج.¹

¹ - المنشور رقم 01، المرجع السابق، ص 4.

² - منشور رقم 01، المرجع السابق، ص 04.

ثانياً: مراحل متابعة الطعون من طرف لجان الطعن:

1. استدعاء الأعضاء والمكلفين بالضريبة:

- يجب استدعاء أعضاء اللجنة والمكلفين بالضريبة الذين تمت برمجته طعونهم في أجل 20 يوم قبل تاريخ اجتماع اللجنة.
- توقيع الاستدعاءات من طرف رئيس اللجنة المعنية وتبلغ للمكلفين بالضريبة التي تمت برمجته ملفات طعونهم.
- لا يمكن أن تجتمع لجان الطعن (الولائية، الجهوية والمركزية) إلا بحضور أغلبية أعضائها، ويقصد بالأغلبية حضور على الأقل خمسة أعضاء، على اعتبار أن هذه اللجان تتكون كل واحدة منها من ثمانية أعضاء، وإذا لم يكتمل النصاب، يجب تأجيل اجتماع اللجنة إلى تاريخ لاحق².
- كما تجتمع لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال مرتين في الشهر عن طريق استدعاء من طرف رئيسها.

2. دراسة الطعون:

- تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبث في الطعن.
- يجب المصادقة على آراء اللجنة من طرف أغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً.

يبلغ الرأي الصادر إلى المكلف بالضريبة وفي نفس الجلسة من طرف الرئيس³.

¹- أنظر المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

²- المنشور رقم 01، مرجع سابق، ص 5.

³- أنظر المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

يجب أن تعلل الآراء الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي، وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس¹.

توقع الآراء الصادرة عن اللجنة من طرف رئيسها وتبلغ من قبل كاتب الجلسة، حسب الحالة، إلى مدير الضرائب للولاية أو مدير كبريات المؤسسات.

يجب أن تبليغ هذه الآراء خلا أجل عشر أيام بالنسبة للجنة الطعن الولائية والجهوية، وعشرون يوما بالنسبة بالنسبة للجنة الطعن المركزية، وهذا ابتداء من تاريخ انعقد الاجتماع.

3. تنفيذ آراء لجان الطعن:

حسب أحكام المادة 4/81 من ق.إ.ج، المعدل بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 فإن آراء الصادرة عن لجان الطعن هي آراء واجبة الطعن.

غير أنه إذا كانت هذه الآراء تخالف صراحة نصا قانونيا أو تنظيميا فإنه على الهيئة المختصة تبليغ قرار الرفض إلى المكلف بالضريبة مع توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم تنفيذ رأي اللجنة وفي هذه الحالة للمكلف بالضريبة كامل الحرية في تقديم طعنه أمام المحكمة الإدارية في الآجال المحددة قانونا.

فضلا عن ذلك إذا ثبت أن الرأي يتضمن جزءا مؤسسا وآخر مخالف للقانون فإن ذلك يتطلب تنفيذا جزئيا للرأي الصادر عن اللجنة².

¹- أنظر المادة 81-3 من نفس قانون

²- المنشور رقم 1، مرجع سابق، ص 6.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تناو له في هذا الفصل فإن الطعن في المنازعة الضريبية أما الإدارة الضريبية يمر بمراحل يجب على المكلف بالضريبة أن يبدأ إجراء الطعن بتوجيه شكوى إل المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، أو إلى مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، بحيث يكون هذا الإجراء وجوبى فى الطعون المتعلقة بالمنازعات الضريبية وفقاً لقانون الإجراءات الجبائية و إلا رفض طعن المكلف أما الجهات القضائية، يكون الغرض من هذه الشكوى إما الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة فى وعاء الضريبة أو فى حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعى أو تنظيمى، مع مراعاة الشروط الشكلية والموضوعية والآجال المحددة وفقاً للقانون وإلا كانت هذه الشكوى معيبة إما فى الشكل أو بفوات آجال تقديمها، كما تقوم الإدارة الضريبية بالتحقيق والبت فى محتوى الشكوى فى الآجال المحددة قانوناً.

فى حالة لم يرضى المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف الإدارة الضريبية يجوز له اللجوء إلى لجان الطعن المختصة المؤسسة بموجب قانون المالية لسنة 2016 وهى لجان الطعن الولائية، لجان الطعن الجهوية، اللجنة المركزية للطعن، بحيث يحدد اختصاص هذه اللجان وفق معيار المبلغ المتنازع فيه، تصدر هذه اللجان آراءها فى الطعون المرفوعة أمامها فى تشكيلات حددها القانون حسب الحالة بالرفض أو القبول صراحة فى آجال محددة قانوناً مع التعليل، بحيث تعتبر هذه الآراء نافذة باستثناء تلك المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم السارى المفعول.

يعتبر الطعن أما هذه اللجان اختيارى بحيث لا يمكن للمكلف أن يرفع الطعن إلى اللجان بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

الفصل الثاني

الطعن القضائي في المنازعة الضريبية

تمثل المرحلة القضائية للمنازعات في الدعوة الضريبية التي يحركها المكلف أو الإدارة الضريبية أمام القضاء والتي عهد إليها القانون بالفصل في مثل هذه الدعاوى.

حيث إن الإجراءات الإدارية تعتبر بمثابة المرحلة الأولى لحل المنازعات القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، و ذلك عن طريق تقديم هذا الأخير تظلم إلى مصدر القرار باعتباره شرطا إلزاميا بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة طبقا لأحكام المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية ويكون الهدف من ذلك هو تخفيف العبء عن القضاء وإنهاء المنازعة الضريبية في المرحلة الإدارية.

ولكن إذا كان قرار المدير الولائي للضرائب غير مرضي للمكلف بدفع الضريبة فإنه يمكنه أن يلجأ إلى القضاء حيث و بعد استنفاد كل طرق الطعن الإدارية بدءا من اللجوء حسب الحالات إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب ثم احتمالا أمام لجان الطعن الإداري المختلفة المختصة ولم يتوصل طرفي النزاع لحل أو لنتيجة ترضي الطرفين، الإدارة أو المكلف بالضريبة، يمكن اللجوء إلى مرحلة جديدة يمنح فيها التحكيم إلى القاضي الإداري.

ولقد حدد القانون الجهات القضائية المختصة للنظر في هذا النزاع تطبيقا لمبدأ التقاضي على درجتين و المتمثلة في المحكمة الإدارية ومجلس الدولة.

وعليه سنتناول في هذا الفصل طرق الطعن في المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية كجهة قضائية درجة أولى، و المبحث الثاني نتناول فيه طرق الطعن في المنازعة الجبائية أمام مجلس الدولة كجهة قضائية درجة ثانية أو جهة استئناف .

المبحث الأول: الطعن القضائي في المنازعات الضريبية أمام المحكمة الإدارية.

تطبيقا للمعيار العضوي تختص المحاكم الإدارية بالنظر في النزاعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب والرسوم سواء تمت مباشرة الدعوى من قبل المكلف أو من قبل الإدارة الضريبية، و أن هذه الدعاوى كقاعدة عامة لا ينجم عن إقامتها أثر موقوف، حيث يتم تطبيقها وفقا لقانون الاجراءات المدنية والإدارية.

إلا أنه نجد أن إجراءات وشروط قبول الدعوى هذه تختلف باختلاف الضريبة موضوع النزاع من جهة و من جهة أخرى تختلف باختلاف القرار المطعون فيه، فيما إذا كان القرار صادرا مباشرا من المدير الولائي للضرائب أو كان بناء على شكوى المكلف، أو كان بناء على رأى لجان الطعن الإدارية، أو أن القرار المطعون فيه خاص بإجراءات المتابعة و التحصيل الضريبي.

فهناك أحكام خاصة في مختلف القوانين الجبائية يتم تطبيقها في ميدان المنازعات الضريبية، فالقاضي له دور كبير، فهو يشارك في مجريات الدعوى وسيرها، هذا ما يسمح له من تحقيق عبئ عدم المساواة التي تكتشف دور المدعي في مواجهة الإدارة¹.

وسوف نتناول في هذا المبحث إجراءات رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية (المطلب الأول)، ثم إجراءات سير الدعوى في المنازعة الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية

إن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يعتبر الخطوة الأولى في المرحلة القضائية فيما يخص المنازعات الضريبية خاصة، قيد المشرع الجزائري هذه المرحلة بجملة من الإجراءات القانونية والشروط الضرورية التي يجب توفرها لعرض قضية ما على القاضي الإداري، و التي تسمح له وتلزمه في نفس الوقت أن يبيث في موضوع الخلاف طبقا لمواد قانون الإجراءات المدنية والإدارية أولا وكذلك قانون الإجراءات الجبائية².

¹ لينة زلفي، حل المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري (مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون إداري)، كلية الحقوق : جامعة محمد خضير بسكرة، 2012/2011، ص 53.

² عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في القضاء الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 4، الجزء الثاني، الجزائر، 2005.

وعلى هذا سنقوم بتقسيم المطلب إلى فرعين. حيث نتناول في الفرع الأول شروط وآجال رفع الدعوى وفي الفرع الثاني شكل ومحتوى العريضة.

الفرع الأول: شروط وآجال رفع الدعوى

تتنوع شروط رفع الدعوى الجبائية،¹ من شروط هدفها التصريح بوجود الحق في التقاضي، وشروط أخرى تخص صحة انعقاد الخصومة، و هي المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى الضريبية والتكليف بالحضور للجلسة وفقا لأحكام المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهناك شروط ترمى إلى التصريح بصحة المطالب القضائية أو الإجراءات التي تتعلق بالصفة والمصلحة والأهلية والتمثيل القانوني للشخص الاعتباري، حيث أن هذه الشروط منها ما هو متعلق بالدعوى ذاتها،² ومنها ما هو مرتبط بأطراف الدعوى المتمثلة في أهلية التقاضي وفقا لأحكام المادة 13 من ق.إ.م.و.إ، وكذلك صفة التقاضي، ومصلحة المكلف بالضريبة والمدير الولائي للضرائب، و يشير تخلفها عدم قبول الدعوى الضريبية ويدفع به على شكل وجه من الأوجه الشكلية من طرف من تقررت لمصلحته.

والملاحظ أن الشرع لم يعرف الدعوى القضائية بصفة عامة، و لا الدعوى الضريبية بصفة خاصة، بل اكتفي بالنص على شروطها وفقا لأحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وإلى جانب الشروط العامة المنوه عنها في المادة، فإن المنازعة الإدارية تخضع لشكليات خاصة وردت في قانون الإجراءات الجبائية³.

وهذا ما نصت عليه المادة 82: الفقرة الأولى والتي ذكرت 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، و كذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقا لأحكام المادة 95 أدناه، أمام المحكمة الإدارية.

¹ رشيد خلوي، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول دعوى الإلغاء، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2004، ص 220.

² البشير محمد أمقران، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2001، ص 31.

³ -اسماعيل ادريس، طرق الطعن في الدعاوى الجبائية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر، قانون إداري، 2013-2014، جامعة غارداية، ص 6.

يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد إنهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و77 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الولاية، المستوى الجهوي واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

1. يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و77 أعلاه، أن ترفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه.

2. لا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها، و على العكس من ذلك يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي.

غير أنه يمكن للمدين بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيس المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة.

يجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة "834" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تشير إلى أنه تقدم الطلبات الرامية إلى وقت التنفيذ بدعوى مستقلة ولا يقبل طلب وقف تنفيذ القرار الإداري. ما لم يكن مترامنا مع دعوى مرفوعة في الموضوع، أو في حالة التظلم المشار إليه في المادة "830"، حيث أشارت إلى جواز تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليها في المادة "829" أعلاه .

تبت المحكمة الإدارية بأمر وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة "836" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تشير إلى أنه في جميع الأحوال، تفصل التشكيلة التي تنظر في الموضوع في الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ بأمر مسبب، ينتهي أثر وقف التنفيذ بالفصل في دعوى الموضوع.

يكون الأمر المذكور أعلاه قابلا للاستئناف أمام مجلس الدولة في غضون خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه⁽¹⁾.

¹-المادة 82 معدلة بموجب المواد 59 من قانون المالية لسنة 2003 و51 من ق.م لسنة 2007 و27 من ق.م لسنة 2008 و47 من ق.م لسنة 2011.

الفرع الثاني : شكل ومحتوى العريضة

العريضة هي بمثابة طلب يقدم إلى المعني ولا تكون مقبولة إلا بتوفير الشروط التالية:

- أولاً: يجب تحريرها على ورق مدموغ.
 - ثانياً: يجب أن تكون موقعة من صاحبها.
 - ثالثاً: إذا قدمت من طرف وكيل فلا بد عليه من تقديم وكالة قانونية تحرر لزاماً على ورق مدموغ وتسجيل قبل قيام الوكيل بالتصرف المأذون به.
 - رابعاً: عرض وجيز لوسائل وطلبات المعني.
 - خامساً: أن تكون مرفقة بنسخة من الإشعار بتبليغ قرار مدير الضرائب لولاية المنازع فيه
 - سادساً: يجب أن تسبب العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية بفحوى الشكوك المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية¹.
- وقد جاءت الشروط المتعلقة بشكل ومحتوى العريضة في القسم الثاني من الفصل الثالث من قانون الإجراءات الجبائية في المادة 83 حيث نصت:
1. يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل وتطبق في هذه الحالة، أحكام المادة 75 أعلاه.
 2. يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى، عرضاً صريحاً للوسائل، و إذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.
 3. لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، و لكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أي كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.

¹ طاهر حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، ط 3 منقحة، الجزائر، 2016.

4. باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية، المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، و ذلك عند ما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية¹.

أما ما يتعلق بالشكل العام بحكم أن هذه الدعوى من الدعاوى الإدارية فلقد نص قانون الإجراءات المدنية الإدارية في الفصل الثاني تحت عنوان (في عريضة افتتاح الدعوى) من الباب الأول على شروط الشكلية التي تحتويها العريضة.

فكان نص المادة 14 أنه : ترفع الدعوى أمام المحكمة بعريضة مكتوبة، موقعة ومؤرخة، تودع بأمانة الضبط من قبل المدعي أو وكيله أو محاميه بعدد النسخ يساوي عدد الأطراف.

وذكرت المادة 15 على أنه يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى، تحت طائلة عدم قبولها شكلا البيانات الآتية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- اسم ولقب المدعي وموطنه.
- اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، و مقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
- الإشارة عند الاقتضاء، إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

أما المادة 16 ذكرت أنه تقيد العريضة حالا في سجل خاص تبعا لترتيب ورودها، مع بيان أسماء وألقاب الخصوم ورقم القضية وتاريخ أول جلسة.

- يسجل أمين الضبط رقم القضية وتاريخ أول جلسة على نسخ العريضة الافتتاحية، و يسلمها للمدعي بغرض تبليغها رسميا للخصوم.
- يجب احترام أجل عشرون يوما على الأقل بين تاريخ تسليم تكليف بالحضور والتاريخ المحدد لأول جلسة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

¹. المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

➤ يمدد هذا الأجل أمام جميع الجهات القضائية إلى ثلاثة أشهر، إذا كان الشخص المكلف بالحضور مقيماً في الخارج.

أما المادة 17 فذكرت أنه لا تقيد العريضة إلا بعد دفع الرسوم المحددة قانوناً، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

ويفصل رئيس الجهة القضائية في كل نزاع يعرض عليه حول دفع الرسوم بأمر غير قابل للطعن.

كما يجب إشهار عريضة رفع الدعوى لدى المحافظة العقارية، إذا تعلقت بعقار أو حق عيني مشهر طبقاً للقانون، وتقديمها في أول جلسة ينادي فيها على القضية، تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، ما لم يثبت ابداعها للإشهار¹.

ومن الشروط التي تحتويها العريضة هو عرضها لموجز من الوقائع التي تتصل بالنزاع وكذا الأدلة المؤيدة لصحة مزاعم المدعي فضلاً عن البيانات المعتادة كاسم المكلف ولقبه وموطنه وموضوع الطلب واسم من يوجه إليه الطلب ومحل إقامته وصفته، ولا بد للعريضة المقدمة من طرف المكلف أن لا تخرج عن الإطار الذي حدده في شكواه وتظلمه الأول ولا تخرج عنه.

أما إذا كانت العريضة مقدمة من قبل الإدارة الجبائية فإمكان هذه الأخيرة تغيير لا وجه والتوسيع فيها لا تميز من وضعية متميزة إزاء المكلف كشخص طبيعي.

وهذا ما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره، و فصل بعدم قبول الدعوى لاختلاف فحواها عن فحوى الشكوى الضريبية ويكون التحقيق في العريضة من خلال نصها حول هذه الإجراءات وهي :

➤ تبليغ العريضة إلى المدعي عليه مع إنذاره بأن يودع مذكرة جواب مرفقة بعدد من النسخ بقدر تعدد الخصوم وفي المواعيد التي يحددها.

➤ استبعاد وعدم الأخذ بالمذكرات المقدمة بعد مضي ميعاد إبداعها.

➤ إعداد الملف والأمر بتقديم المستندات التي يراها ضرورية للتحقيق في القضية.

➤ يودع تقريره المكتوب ويحيل الملف على النيابة العامة التي تودع تقريرها وجوباً خلال شهر.

➤ يحدد المقرر بالموافقة مع الرئيس تاريخ الجلسة سواء قدمت النيابة العامة طلباتها أم لم تقدمها في الوقت المحدد.

➤ يأمر كاتب الضبط بإخطار النيابة والخصوم علماً بتاريخها قبل ثمانية أيام على الأقل لانعقادها².

¹-أنظر المادة 17 قانون رقم 09 - 08 مؤرخ في 18 صفر عام 1429 هـ وافق 25 فبراير سنة 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية عدد 21..

²طاهر بن حسين، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 25.

ولا بد أن تكون إجراءات التحقيق حضورية فليزوم على القاضي تبليغ كل مذكرة أو وثيقة إلى الطرف الآخر تحت طائلة البطلان، و هذا ما ذهبت إليه الغرفة الإدارية في المحكمة العليا في قرارها الذي ألغى قرار مجلس قضاء سيدي بلعباس¹.

وفيما يلي : نموذج لعريضة :

المحكمة الإدارية
قضية عدد.....
جلسة.....
التاريخ.....
إلى السيد الرئيس والمستشارين

نموذج لعريضة

المدعي.....وكيل الأستاذ.....المحامي لدى
المجلس.....

ضد

مدير الضرائب لولاية :.....

يتشرف العارض بعرض على مقامكم الموقرة مايلي:

أنه مارس نشاط تجاري متمثل في بيع المواد الغذائية منذ.....لغاية.....
تاريخ توقفه عن النشاط التجاري بحسب مرض عضال ألزمه الفراش مدة طويلة لغاية يومنا هذا.
حتى إن العارض دون تأخير بإخطار مصالح السجل التجاري بموجب رسالة مضمنة مؤرخة في.....كما أخطر
مصالح الضرائب في غضون عشرة (10) أيام من توقفه من النشاط برسالة موصى عليها بتاريخ.....
حيث أن العارض ورغم إخباره المصالح المعنية في الأجل القانوني بتوقفه القهري عن النشاط التجاري بسبب المرض
إلا أنه فوجئ بقرار إدارة الضرائب التي أحضرت هذه الأخير بموجب إحظار المؤرخ في.....بتسديد الضريبة
لسنوات.....والحال أنه كان متوقف عن النشاط التجاري وفي حالة مرض كما تفيد الشهادات الطبية.
حيث أن العارض أخطر المصالح المعنية في غضون المدة القانونية عملا بالمادة.....

¹. قرار صادر في 1977/06/22، الغرفة الإدارية، المحكمة العليا

حيث أن العارض محق في طلب إلغاء الضريبة مفروضة عليه تعسفا ودون وجه حق لهذه الأسباب.
 الأشكال: القول أن الدعوى مقبولة شكلا لاستيفائها الشروط الشكلية .
 الموضوع : القرار بإلغاء الجدول الضريبي المؤرخ في.....رقم.....وكذا الضريبة المفروضة عن العارض دون وجه حق.

المطلب الثاني : إجراءات سير الدعوى في المنازعة الضريبية

تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإدارية لأحكام قانون الإجراءات الجبائية فيها ورد بشأنه نص خاص بهذا الأخير وإلى قانون الإجراءات المدنية الإدارية فيها لم يرد بشأنه نص خاص، و بالتالي فإن تطرقنا إلى اجراءات سير الدعوى الضريبية يعتمد بالأساس على هاذين القانونين المذكورين و الذي يسري من خلالها كل ما يتعلق بإجراء المصالحة في المنازعة الضريبية والتحقيق فيها إلى غاية الفصل فيها.

الفرع الأول : محاولة الصلح في المنازعة الضريبية

عرفت المادة "459" من القانون المدني الصلح بقولها " هو عقد ينهي به الطرفان نزاعا قائما، أو يتوقيان به نزاعا محتملا، وذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه ".
 ويلاحظ أن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص على هذا الإجراء مما يتعين الرجوع إلى القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي ينص عليه الفصل الأول من الباب الخامس من الكتاب الرابع في مادة القضاء الكامل¹ حيث يجوز بإجرائه في أي مرحلة تكون عليها الدعوى²، سواء بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم³، وبمحصل الصلح يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحرير محضر يبين فيه ما وقع الاتفاق عليه.

ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف، ويكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن⁴.

¹ أنظر المادة 970 من القانون رقم 08-09 السابق الذكر.

² أنظر المادة 971 من نفس القانون.

³ أنظر المادة 972 من نفس القانون.

⁴ أنظر المادة 973 من نفس القانون.

ورغم انسجام وتطابق أحكام الصلح هاته مع دعوى النزاع الضريبي على اعتبار هذه الأخيرة من الدعاوي الإدارية ومن دعاوي القضاء الكامل، إلا أن هناك من يتساءل عن قابلية أو امكانية تطبيق إجراء الصلح في المنازعة الضريبية المعروضة على القضاء و يرى عدم العمل به نظرا.

لاعتبار موضوع المنازعة الضريبية، هو من حيث غايته النهائية تحصل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للحصول الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية عملا بالمقتضيات الدستورية، وبالتالي فإنه لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس الخزينة العمومية¹ وهو نفس المبدأ الذي انتهجته إدارة الضرائب من خلال التعلية العامة لإجراء المنازعات لسنة 2005 والتي نصت فحواها على عدم امكانية إجراء المصالحة ما دامت المسألة تتعلق بحقوق الخزينة العمومية.

وباعتقادنا أن الأمر كذلك فلا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح فيما يخالف القانون على أساس اعتبار الضريبة عبء عام لتحقيق نفع عام وواجب دستوري يكرس واجبات وحقوق المواطنة²، وهي بذلك حق عام لا يمكن لأي كان التنازل عليه.

الفرع الثاني : التحقيق في المنازعة الضريبية

إن التحقيق في المنازعة الجبائية يطبق فيه جميع إجراءات التحقيق العامة التي تطبق في الدعاوي الإدارية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما تطبيق إجراءات الجبائية لما تتميز به هذه الأخيرة من خصوصية.

وتتميز إجراءات التحقيق في المنازعة الجبائية بعدة خصائص منها خاصية الاستقصاء و تساعد هذه الخاصية على اعطاء القاضي دوى أكبر في إدارة الدعوى، فتكون له سلطة المبادرة في التحري والتحقيق ويتمتع بذلك بالسلطة التقديرية منذ أن يتقدم الخصوم بادعاءاتهم إلى غاية انقضاء الدعوى، فهو الذي يحدد دور وكيفية سير الجلسات الحكم وله أن يقدر المواعيد المناسبة لتقديم المستندات أو المذكرات للاطلاع.

¹ عبد العزيز أمقران، المرجع السابق الذكر، ص 21-22.

² -أنظر المادة 78 من دستور 2016.

كما تكون له سلطة إعلان قفل باب التحقيق، و يترتب على ذلك أنه لا يتصور أن يحكم القاضي بسقوط الخصومة، و له أن يصدر أوامر للإدارة بتسليم الملفات والأوراق التي يرى ضرورتها في التحقيق و ذلك من أجل تكوين قناعته¹.

كما يتميز إجراء التحقيق بخاصية الكتابة والتي تساعد القاضي الإداري وتمكنه من تقدير مدى صلاحية القضية للفصل فيها، حيث تكون جميع الأدلة أو أغلبها مكتوبة و المجال المحدود والمخصوص للشفافية فهو يستخدم فقط لإيضاح الأدلة المكتوبة وبغرض إلقاء الضوء عليها، و عند اعتناق القاضي حلا فاصلا للنزاع فينبغي أن يستند على دليل مكتوب و موجود في ملف القضية².

➤ وتعتبر خاصة الحضور من الخصائص التي يتميز بها إجراءات التحقيق في مثل هذه المنازعات حيث اعتبر مجلس الدولة الفرنسي مبدأ الحضور مبدأ عام في الإجراءات، و يترتب عليه أن لا يحكم القاضي حتى يكون كل من المدعي والمدعى عليه قد قدم كل مذكراته وطلباته ودفعه في النزاع مع إخطار الخصم الآخر بكل ما يقدمه من وثائق ومستندات ومذكرات، و أن يكفل للخصوم الاتصال المتساوي بالنتائج التي تجمعت من تحقيقاته، و تقديم ميعاد كاف للخصوم لإمكانية الرد على القرائن والأدلة التي تحتويها أوراق الملف، وعدم مراعاة الطابع الحضوري لإجراءات التحقيق في القضية، يجعل القرار الصادر معينا وقابلا للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى، هذا وتعمل إجراءات التحقيق العامة في عريضة منازعات الضرائب على تحقيق التوازن بين طرفي الخصومة، فتسيير القاضي للخصومة يمكنه من إصدار أوامر للإدارة بتقديم ما تحث يدها من مستندات أو ملفات أو وثائق يتوقف عليها الفصل في الخصومة أو أنه يحملها عبء الإثبات حال كونها مدعى عليها وبالتالي تكفل هذه الإجراءات إعادة التوازن بين طرفي الخصومة.

➤ أما بالنسبة لإجراءات التحقيق العامة فليس هناك اختلاف بين المنازعة الجبائية والمنازعة الإدارية من حيث إجراءات التحقيق المنتهجة في الدعويين ويتم سير التحقيق بشأن الدعوى الجبائية باتباع الإجراءات الآتية:

➤ يتم إيداع المذكرات والوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية³.

¹. حسين السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، القاهرة، مصر، سنة 1981، ص 184-186

². نفس المرجع، ص 189-190

³ المادة 1/838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قانون سبق ذكره.

➤ يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، كما يتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر¹، ويمنح للخصوم أجلاً يسمح لهم بتقوية أوجه الدفاع عن طعنهم.

➤ تبليغ كل الإجراءات المتخذة و تدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام أو عن طريق محضر قضائي.

➤ وإذا تبين لرئيس المحكمة الإدارية من عريضة الدعوى بأن حل القضية مؤكد يجوز له أن يقرر بالألا وجه للتحقيق، و يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم طلباته وفي هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة².

ويمكن لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر: إما بالألا وجه للتحقيق إذا تبين له من الاطلاع على العريضة الافتتاحية و الوثائق المرفقة بالملف أن المدعي رفع دعواه خارج الآجال القانونية، أو في الحالات التي يشترط فيها المشرع اتباع إجراء مسبق قبل رفع الدعوي.

وإما أن يقرر أهمية التحقيق وفي هذه الحالة يحيلها إلى المستشار المقرر الذي يتولى مهمة إعلانها للخصوم وإعداد و تهيئة المنازعة للفصل فيها بتحديد الأجل الممنوح للخصوم لتقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود³.

➤ عندما تكون القضية مهياًة للفصل فيها، أو عندما تقتضي القيام ببعض الإجراءات كالخبرة أو سماع الشهود يتم إرسال الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماسه بعد دراسة من قبل القاضي المقرر ثم يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ احتتام التحقيق بموجب أمر غير قابل للطعن.

ومنح المشرع الجبائي إجراءات تحقيق خاصة للقاضي للفصل في المنازعة الجبائية من خلال صلاحيات واسعة، لما تتميز به طبيعة المنازعة الجبائية في حد ذاتها، و تتمثل هذه الصلاحيات في إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، و هي الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال⁴، والتي تتمثل في التحقيق المضاد والخبرة القضائية : وقد نصت على هذه الإجراءات الخاصة المادة 1/85 من قانون الإجراءات

¹ المادة 838 /2 من نفس القانون.

² المادة 847 من نفس القانون.

³ -المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قانون سبق ذكره.

⁴ -إسماعيل إدريس، طرق الطعن في الدعاوى الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص25.

الجبائية حيث نصت: " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال هي مراجعة التحقيق والخبرة".

وذكرت الفقرة الثالثة من نفس المادة على أنه، في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن هذه العملية تتم بحضور المدعي أو وكيله، على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى، و يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب و يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجرى خلالها مهمته، ويحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريراً، ويضمنه ملاحظات الشاكي، ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيدي رأيه، ويقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء.

أما ما يتعلق بالخبرة¹، فإنه يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بها، وذلك إما تلقائياً وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبرة، وتتم الخبرة على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية غير أنها تستند على ثلاثة (03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.

ولا يجوز تعيين الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها كخبراء ولا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

كما يمكن لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة.

ويوجه الطلب الذي يجب أن يكون محملاً إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة، اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تـبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة ويث هذا الطلب بثا عاجلاً بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم، و في حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها يعين خبيراً آخر بدلاً منه، و يقوم بأعمال الخبرة خبير تعيينه المحكمة الإدارية حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة

¹ - المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات.

ويتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك الشاكي أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية، و يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة، و يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة، و إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية.

الفرع الثالث : حكم المحكمة الإدارية في المنازعة الضريبية

طبقا لمحتوى المادة " 89 " من قانون الإجراءات الجبائية فإن القضايا المعروضة أمام الغرفة الإدارية بالمحكمة الإدارية وفقا للقانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجزائري وبالتالي فإنه يتعين على رئيس الغرفة الإدارية بالمحكمة الإدارية اتخاذ جميع الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها و المعروضة أعلاها¹ بحيث أنه بعد استنفاذ جميع المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الطرفين وبعد أن تصبح القضية مهينة للفصل فيها أي أنها لا تحتاج إلى تحقيق إضافي.

يقوم المقرر بإيداع تقريره المكتوب ويحيل الملف للنيابة العامة للاطلاع عليه وتقديم تقريرها في ميعاد شهر وبعدها يقوم العضو المقرر بالاتفاق مع الرئيس بتحديد الجلسة التي يتم خلالها صدور قرار بشأن موضوع النزاع، فيأمر بعدها الكاتب بأن يحظر النيابة العامة والأطراف المتنازعة بتاريخ الجلسة قبل ثمانية أيام على الأقل من تاريخ الانعقاد².

ويصدر القرار من المحكمة الإدارية في جلسة علنية كما يمكن لرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى ذلك حماية للصالح والأمن العام ورأى في ذلك خطر على النظام العام³.

ويجب أن يتضمن القرار الصادر من المحكمة الإدارية تحليلا مفصلا للوقائع والطلبات التي قدمها أطراف النزاع، مستندا على جميع الوثائق المرفقة بالملف وكذا محاضر الخبرة كما يجب تضمن القرار كونه صدر في جلسة علنية أو سرية

¹- بن قايد حنان، منازعات الوعاء الجبائي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون إداري، جامعة غرداية، 2016/2017، ص 58.

²- أمزيان عزيز، مرجع سبق ذكره، ص 84.

³ عبد الكريم بودريوة، القضاء الإداري في الجزائر، مجلة الدولة، العدد 6، الجزائر، سنة 2005، ص 27.

ومحتويا على بيانات الخصوم من أسماء وطلبات، وذكر المستندات التي اعتمدوا عليها من نصوص وقفل تاريخ التحقيق وعند الضرورة تاريخ إعادة فتحه وبيان ما إذا كان الخصوم أو وكلائهم حضروا النطق بالحكم أو تغيّبوا عنه، وكذا ذكر أعضاء الغرفة الإدارية الذين ناقشوا القرار الصادر ويكون محتوى القرار إما بقبول التحقيق أو رفض الطلب.

وتبليغ القرارات الصادرة من المحكمة الإدارية بواسطة محضر قضائي تابع للمحكمة ويجب أن ينفذ القرار المبلغ من قبل الإدارة أو المكلف بدفع الضريبة.

و إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر فإنه يبلغ إلى المكان الذي اختاره في الجزائر، و في حالة انعدام موطن بالجزائر فإنه يبلغ الحكم وفقا لأحكام المادتين " 414-415" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويبلغ الشخص المعنوي القرار الصادر بحقه في مقر المؤسسة أو الشركة ويحترم في التبليغ الأوقات المعروفة وهي من الثامنة صباحا إلى الثامنة مساءا خلال أيام العمل.

ويترتب على النطق بالحكم تمتعه بحجية الشيء المقضي به، بمقتضاه يعتبر الحكم متضمنا قرينة لا تقبل الدليل العكسي، على أنه صدر صحيحا من حيث إجراءاته، و أن ما قضى به هو الحق بعينه من حيث الموضوع.

فالأثر المترتب عن الحكم الصادر من المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة هو حيازته لقوة الشيء المقضى فيهوم ثم يتم تنفيذه ما لم يطعن فيه خلال الآجال القانونية.

وتكون نتيجة القرار:

➤ إما ضد إدارة الضرائب وهنا يكون على مدير الضرائب بالولاية تنفيذ القرار القضائي، وذلك بأن يضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التحقيقات المعلن عنها.

➤ وإما لمصلحة إدارة الضرائب وهنا يكون على المكلف تنفيذ قرار القضاء وتكون الإجراءات التي قامت بها إدارة الضرائب قصد تحصيل ديون الخزينة صحيحة وتستمر في مباشرتها.

وبإمكان كل من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب أن يستأنف أمام مجلس الدولة إذا لم يرضهم قرار المحكمة الإدارية¹.

¹ المادة 90-91 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون سبق ذكره.

المبحث الثاني : الطعن القضائي في المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة.

إن إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة فيما يخص المنازعات الضريبية وكمبدأ عام ليست لديها خصوصيات تميزها عن القواعد العامة، إنما تخضع لتلك القواعد الواردة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية والقانون 98-01 المتعلق بمجلس الدولة، بالإضافة لذلك ما كرسه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 90 منه، و التي تنص على أنه يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها¹، وبالتالي فإن الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمتعلقة أساسا بالمنازعات الجبائية، تكون قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة.

ونص المشرع الجزائري في المادة 10 من القانون 98-01 على أنه : "يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"²

كما نصت المادة 02 الفقرة الثانية من نفس القانون على أنه: " أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

كما أشارت المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية إلى أنه يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية أمام مجلس الدولة بواسطة الاستئناف، وذلك طبقا لأحكام المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن مجلس الدولة يختص بالفصل في الاستئناف في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة.

ويعد الاستئناف وجه من أوجه الطعن العادي عرفته المادة 332 في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال الهدف المرغوب فيه، وعليه فالاستئناف طعن عادي يؤدي إما إلى مراجعة الحكم المطعون فيه تعديلا لمنطوقه أو إلغاء الحكم الصادر عن جهة الدرجة الأولى، و بالإضافة إلى اختصاص مجلس الدولة كمحكمة أول وآخر درجة تمتد ولايته بوصفه محكمة استئناف إلى الأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية باعتباره جهة استئنافية تنظر في النزاع من حيث الوقائع و القانون.

¹ - بريارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، منشورات بغداد، طبعة الثالثة، الجزائر، 2011، ص 280.

² - القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 مايو 1998، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة، جريدة رسمية عدد 37.

كما يمكن للمكلفين اللجوء إلى القضاء الاستعجالي في الحالات الملحة و التي تتطلب السرعة والعجلة في رفع الضرر و حسم المنازعة و على هذا الأساس تناولنا في هذا البحث الإجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة (المطلب الأول) ومعالجة المنازعة الضريبية أمام القضاء الاستعجالي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الإجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة :

تعتبر القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية بالمحكمة الإدارية بخصوص المنازعات الجبائية قابلة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، فهذا الأخير يعد طريقاً للمراجعة الطبيعية لتلك القرارات، فهو يضع يده على مجمل الدعاوى، فيحسمها قانونياً وواقعياً.¹

وقد أوضحت المادة 332 من الإجراءات المدنية والإدارية أن الهدف من الاستئناف يكمن في المراجعة وإلغاء الحكم الصادر عن المحكمة.

الفرع الأول : الشروط المتبعة أمام مجلس الدولة

إن الكلام على الشروط المتبعة أمام مجلس الدولة في رفع الدعوى وما بعدها تتعلق بشروط شكلية و إجرائية وشروط تتعلق بالحكم ولقد تناول المشرع ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية محل الشروط الواجب توفرها في الاستئناف، و يتم هذا الأخير بموجب عريضة يكون فيها ذكر الجهة القضائية المستأنف فيها، و أطراف الخصومة، وذكر الرقم وتاريخ الحكم المراد استئناف هو الإجراءات والوقائع التي مرت بها الدعوى، كما يذكر في هذه العريضة التعليل والتسبب و تختتم بالطلبات التي يريجوها المستأنف من استئنافه هذا.

وتودع عريضة الطعن بأمانة الضبط لدى مجلس الدولة حين يقوم كاتب الضبط بتسجيل القضية تبعاً لتاريخها ورقمها التسلسلي في سجل خاص معد لذلك، و يقدم للمستأنف وصلاً القيد الخاص باستلام العريضة.

بعد إيداع العريضة يقوم أمين الضبط على مستوى مجلس الدولة بعرض العريضة على رئيس المجلس لكي يحيلها هذا الأخير على رئيس الغرفة المختصة لتعيين قاضي مقرر طبقاً للمادة 244 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية،

¹ - أمزيان عزيز، مرجع سبق ذكره، ص 89.

و بمجرد وصول عريضة الاستئناف للقاضي المقرر فإنه يقوم بأمر تبليغ الخصوم بفحوى العريضة مع إيداع مذكرة مصحوبة بعدد النسخ التي تكون سارية لأطراف النزاع.¹

ويحدد بناء على ظروف القضية أجل تقديم المذكرات والملاحظات والردود ويجوز أن يطلب من الخصوم كل وثيقة أو مستند يفيد في فض النزاع كما أشارت إلى ذلك المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويتم تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف وممثليهم.

ويجب أن تتوفر في عريضة الاستئناف البيانات الشكلية التالية:²

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف فيه.
- اسم ولقب المستأنف عليه و موطنه، و إن لم يكن له موطن معروف فآخر موطن له.
- عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف.
- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.
- يجب أن يكون الطعن بالاستئناف مستقلاً لكل حكم مطعون فيه.

ويكون رفع الطعن بالاستئناف في أجل شهرين بعد تبليغ حكم المحكمة الإدارية كما نصت على ذلك المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتقلص المدة في المواد الاستعجالية إلى خمسة عشرة يوماً (15).

ومن شروط التي تتعلق بأطراف المنازعة في القرار المستأنف هو توفر فيهم الصفة و المصلحة القائمة وأهلية التقاضي، بحيث أن يكون المتقاضي في وضعية ملائمة لمباشرة الدعوى بصفته الشخصية أو كان ممثلاً فيها، مع وجود المصلحة القائمة وإلا حكم مجلس الدولة بعدم قبول الاستئناف لعدم وجود المصلحة عملاً لمبدأ لا مصلحة فلا دعوى.

ونصت المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه " يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم أي دفاع أن يرفع استئنافاً ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك "، هذه المادة تبين ما يشترط أن يكون عليه الحكم المستأنف وهو صدوره عن هيئة قضائية والتي تتمثل

¹ - فريجة حسن، مرجع سبق ذكره، ص 134.

² - بن قايد حنان، مرجع سبق ذكره، ص 60.

أساسا في الغرفة الإدارية بالمحكمة الإدارية، ويكون كذلك قابلا للطعن فيه بالاستئناف خلافا للحكم النهائي الذي لا يقبل إلا الطعن بالنقض.¹

فالأحكام القضائية المستأنفة لا بد أن تكون صادرة ابتدائية، ففي المنازعات الجبائية تختص المحاكم الإدارية بالفصل فيها ابتدائيا بحكم قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة.

هذا وتسير خصومة الاستئناف أمام مجلس الدولة بطابع كتابي وتوجيهي، فنقصد بالطابع الكتابي هو أن تكون إجراءات التداعي أمام المجلس بالكتابة عن طريق عريضة مثبتة بالأسس القانونية، أما الطابع التوجيهي فنقصد به هو إدارة القاضي المقرر لسير الدعوى وتوجيهها، بالإضافة إلى أن النيابة عن الخصوم لا تكون إلا بواسطة محامين مقبولين لدى مجلس الدولة وهذه النيابة وجوبية وإلا كان الطعن غير مقبول.

الفرع الثاني : آثار رفع الاستئناف

بعد صدور القرار الفاصل في النزاع عن المحكمة الإدارية باعتبارها جهة قضائية أول درجة أعطى المشروع للمتقاضين (المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب) من أجل مراجعة هذا القرار الاستئناف أمام مجلس الدولة فيتربط على هذا الطعن آثار تتمثل أولا في عدم وقف تنفيذ الحكم والذي يطرح النزاع فيه على مجلس الدولة من أجل الفصل فيه من جديد حيث وفقا لأحكام المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يكون الحكم قابل للتنفيذ في أي مرحلة من المراحل التي يكون عليها الاستئناف²، فبمجرد تلقي الحكم التنفيذي من الذي صدر لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب يمكنه مباشرة التنفيذ، بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي، دون قيد ولا شرط، إلا أن الحالة التي من شأن تنفيذها أن يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها وفقا لأحكام المادة "913" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي تنص على أنه: "يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، و عندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف".

إذا يتميز الاستئناف في المادة الإدارية بطابعه غير الموقف عكس الطعن في المادة المدنية، و في المجال الضريبي فإن الحكم الابتدائي الصادر لصالح الإدارة لا يطرح أي إشكال في مجال التنفيذ وهذا ليكون الطعن في قرارات المدير الولائي

¹ - كوسى حسين، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² - أنظر المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قانون سبق ذكره.

للضرائب لا يوقف التسديد و التحصيل، و لكن الإشكال المطروح يتور في الحالة التي يصدر فيها الحكم ضد الإدارة، إذ لا يمكن تطبيق التنفيذ الجبري في مواجهتها، و من ثم فإذا نفذت بإرادتها الحكم الابتدائي فذلك لا يعتبر بمثابة قبولها لمضمون الحكم.¹

أما مجلس الدولة فإنه يصدر قرارات قضائية وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك من رأي المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها يودع تقريره ويحيل الملف إلى محافظ الدولة ويتمتع هذا الأخير بمهلة شهر واحد² لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف، فبعد انتهاء هذه المدة سواء قدم محافظ الدولة مذكراته أم لم يقدمها فإنه يتم تحديد جلسة للنظر في الطعن ويتم ذلك بالاتفاق مع كل من المستشار المقرر ورئيس الغرفة.

مع إخطار كل من محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة وذلك قبل عشرة أيام من تاريخ انعقادها على الأقل، برسالة موصى عليها بعلم الوصول، وبحلول الأجل المحدد تنعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية، وفق للمادة " 07" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يتلو خلالها العضو المقرر تقريره، ثم يمكن لمحامي الخصوم إذا أرادوا تقديم ملاحظات شفوية، ثم يبدى محافظ الدولة في القضية وفقا لأحكام المادتين " 886-889" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لتحال بعد ذلك المداولة، و هذا وفقا لأحكام المادة 269 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

بعد إتمام المداولة والتوصل إلى الحكم بشأن القضية يتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية حتى إذا كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية، و عليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملتزما بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية كسائر الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية والمدنية في الموضوع.

الفرع الثالث: صدور قرار مجلس الدولة

يصدر قرار مجلس الدولة في شكل معين يتضمن بيانات لا بد من إفراغها في هذا القرار ثم يخضع لإجراءات لاحقة كالتوقيع وغيرها ليصبح القرار جاهزا لتسليمه للأطراف المعنية وقد يكون هذا الأخير قابلا للطعن وفق الطرق القانونية المقررة بتوفير الشروط اللازمة لذلك، و ضحت المواد 888-889-890 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

قصاصي سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري (رسالة ماجستير في قانون الأعمال)، كلية الحقوق جامعة قسنطينة، السنة الجامعية 2007/2008، ص 46.

² أنظر المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قانون سبق ذكره.

المقتضيات المتعلقة بالقرارات الصادرة عن مجلس الدولة وأحالت في ذلك إلى القواعد العامة المنصوص عليها في المواد من 270 إلى 280 من نفس القانون.

أما البيانات الخاصة بالقرار الصادر عن مجلس الدولة فهي بيانات متعلقة بأطراف الخصومة بحمايتهم بمحافظ الدولة و بالقضاة الذين أصدروا القرار في المنازعة الضريبية فيجب أن يشمل القرار بالنسبة للخصوم على أسمائهم، ألقابهم، صفاتهم، مهنتهم وموطنهم وبالنسبة لمحاميهم على أسمائهم وعناوينهم، و بالنسبة لمحافظ الدولة اسمه، ونفس الشيء بالنسبة لقضاة الغرفة التي أصدرت القرار من اسم ولقب رئيسها ومستشاريها مع التنويه بصفة المستشار الذي تولى التقرير فيه¹، وحيث كذلك يحتوي قرار مجلس الدولة على بيانات ينوه من خلالها قيام العضو المقرر محافظ الدولة، المحامين، رئيس الغرفة بتدخلاتهم فيها، وفق ما يقاضيه القانون إذ يجب أن يثبت :

➤ الاستماع إلى محافظ المقرر في تلاوة تقريره المكتوب.

➤ الاستماع إلى محافظ الدولة في توضيح طلباته حول المنازعة الضريبية.

➤ الاستماع إلى الملاحظات الشفوية لمحامي الأطراف عند إبدائها بالجلسة.

➤ إثبات النطق بالحكم في جلسة علنية.

وتتناول عريضة الطعن المقدمة من الطاعن و مذكراته الإضافية إن اقتضى الأمر، و مذكرة رد المدعى عليه، وجواب مجلس الدولة عليه، فيجب أن يشتمل القرار على المذكرات المقدمة من الأطراف ووسائل دفاعهم ودفوعهم، و الإجابة المعللة لمجلس الدولة والأوجه المبني عليها الطعن بما فيه النصوص القانونية المطبقة.

بعد صدور قرار مجلس الدولة الفاصل في المنازعة الضريبية يتم توقيعه من طرف رئيس الغرفة والقاضي المقرر وكاتب الجلسة، و تطرقت المادة 279 إلى حالة تعذر التوقيع على أصل القرار من طرف القاضي الذي أصدره أو أمين الضبط، يعين رئيس الجهة القضائية المعنية قاضيا آخر ليقوم بهذا الإجراء نيابة عنه.

ويعد تبليغ القرار الصادر عن مجلس الدولة من الإجراءات اللاحقة على صدوره ولا يخضع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لإرادة الطرف الذي صدر القرار لصالحه، بل جعل القانون تبليغ القرار بقوة القانون إلى كل أطراف الخصومة.

¹ - لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2014-2015، ص

وبالرجوع إلى المادة 895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنها أجازت استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط، و عليه يتم بتبليغ قرارات مجلس الدولة الصادرة بواسطة المحضر القضائي كطريقة عادية وبواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام كطريقة استثنائية إلى كل من الخصمين.¹

ولا تنفذ هذه القرارات إلا إذا كانت بالصيغة التنفيذية ويتم توقيعها وتسليمها من قبل الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه، كما تحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية: نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ ويضع عليها ختم الجهة القضائية.²

وقد مكن المشرع الجزائري أطراف الخصومة بطرق طعن أخرى كضمانة أساسية لمعالجة الخصومة في المنازعة الجبائية، وهذه الطرق للطعن تكون ضد قرار مجلس الدولة الفاصل في المنازعة الضريبية وهي كالتالي:

أولا : المعارضة :

تعتبر المعارضة طريقة من طرق الطعن العادية تمكن المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب اللجوء إلى مجلس الدولة مصدر القرار الغيبي وفقا لأحكام المادة 953 التي تنص على أنه تكون القرارات الصادرة عن مجلس الدولة غيابيا قابلة للمعارضة.³

وذلك من أجل مراجعة القرار الغيبي وفقا للمادة 327 من نفس القانون فيعرض النزاع مرة ثانية أمام مجلس الدولة الذي أصدر القرار وفقا للمادة 328 من نفس القانون.⁴

فيقوم من صدر القرار لصالحه بتبليغ نسخة من القرار بمحضر تبليغ قرار غيبي عن طريق المحضر القضائي.

ويشترط في قبول المعارضة هو أن تتوفر على قرار غيبي، و يحترم فيها الأجل القانوني الذي لا يتجاوز شهر واحد (01) لتقدم الطاعن بالمعارضة طعنه وذلك من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار الغيبي.

¹ - كوسة فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 76.

² - فريجة حسين، مرجع سبق ذكره، ص 120.

³ - إرجع إلى المادة 953 من القانون 09/08، قانون سبق ذكره.

⁴ - إرجع إلى المادة 328 من نفس القانون.

فالإجراءات الخاصة بالمعارضة هي نفسها إجراءات رفع الدعوى الأصلية التي تم الطعن في القرار الصادر فيها¹.

ويترتب على المعارضة وقف تنفيذ القرار إلى غاية الفصل في موضوع المعارضة من جديد وهذا في حالة قبول المعارضة، أما في حالة عدم قبول المعارضة وذلك بعد انتهاء الآجال القانونية والمحدد بشهر فيصبح القرار غير قابل للطعن، و ترفض المعارضة إذا رأى المجلس أن ما قدمه الطاعن يؤيد قراره الأول.

ثانيا : اعتراض الغير الخارج عن الخصومة

يجوز للغير الخارج عن الخصومة مراجعة أو إلغاء القرار الذي فصل في أصل النزاع ويفصل من جديد من حيث الوقائع والقانون.

فيكون لكل شخص له مصلحة ولم يكن طرفا في نزاع ولا ممثلا في القرار المطعون فيه تقديم اعتراض الغير الخارج عن الخصومة بحيث يكون هذا الاعتراض بعد الفصل في المنازعة و صدور القرار بخصوصها.

ولقبول هذا الطعن اشترط القانون أن يكون لهذا الغير المعتراض مصلحة حقيقية وقانونية، و يعتبر الاعتراض دعوى كباقي الدعاوي، ومن تم يجب مراعاة الإجراءات الخاصة بالدعاوي حيث يرفع أمام مجالس الدولة مصدر القرار، بنفس الأشكال المتعلقة برفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية.

ويشترط في قبول هذا الاعتراض أن ترفق عريضة الدعوى بنسخة من القرار المراد الاعتراض عليه² وأن لا يكون الطاعن طرفا في الخصومة أو مدخلا في المنازعة الضريبية وأن كان مصير الاعتراض عدم القبول، و يجب أن يقدم هذا الاعتراض في الأجل القانوني حيث يبقى الاعتراض قائما لمدة 15 سنة من تاريخ صدور القرار، غير أنه يخفض لمدة شهرين إذا تم التبليغ الرسمي أو العلم اليقيني بالقرار، و يسرى هذا الأجل من تاريخ التبليغ الرسمي الذي يجب أن يشار فيه إلى ذلك الأجل وإلى الحق في ممارسة الغير عن الخصومة.

بعد أن يقدم هذا الاعتراض و يوافق عليه مجلس الدولة باعتباره مستوفي كل الشروط الشكلية والموضوعية يترتب عليه آثار منها :

¹ لكحل عائشة، المرجع سبق ذكره، ص 144.

² بن قايد حنان، مرجع سبق ذكره، ص 81.

أ اعتراض الغير لا يوقف التنفيذ إلا إذا وقع اشكال في التنفيذ أو نص القانون على ذلك حيث يجوز لقاضي الاستعجال أن يوقف تنفيذ القرار الصادر في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة.

ب إلغاء أو تعديل القرار.

إذا رفض اعتراض الغير شكلا فإنه يتم توقيف الإجراءات، أما إذا قبل الاعتراض شكلا يجوز لمجلس الدولة أن ينظر في الدفوع الموضوعية ويناقش الأسباب المشاركة من طرف المعارض (المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب)، وبالتالي ينتج عنه إما إلغاء القرار أو تعديله والفصل من جديد وفقا للقانون تم إصدار قرار جديد من النزاع الضريبي ويسدد المعارض الذي صدر القرار لصالحه مبلغ الكفالة المدفوع.

ثالثا : الطعن بالتماس إعادة النظر

نص المشرع الجزائري على هذا الطريق باعتباره من طرق الطعن غير العادية واقتصر فقط على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة بقوله لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة على عكس القضاء العادي بحيث يمكن ممارسة الحق في هذا الطعن أمام كل درجات التقاضي، و يتم رفع الطعن بالتماس إعادة النظر بعد استنفاد طريقي الطعن المعارضة والاستئناف، لا يجوز تقديمه إلا ممن كان طرفا في القرار أو تم استدعاؤه قانونا، أي يجب أن يكون المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب و تسري عليه أحكام المواد 824-815-16-15-14-13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. خاصة ببيان اسم ولقب الخصوم وعنوان وصفة كل واحد منهم أكان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، تم يتم إيداع عريضة الطعن بالتماس إعادة النظر لدى أمانة ضبط صندوق مجلس الدولة.

ويشترط في قبول الطعن بالتماس إعادة النظر.

أ عدم قابلية القرار للمعارضة والاستئناف: يجب أن يكون القرار الطعون فيه بالتماس إعادة النظر غير قابل للمعارضة والاستئناف.

ب دفع مبلغ الكفالة : يجب على الطاعن بالتماس إعادة النظر سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب إيداع مبلغ الكفالة وفقا للمادة 397 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث تنص هذه المادة أنه يجوز للقاضي

الحكم على الملتمس الذي خسر الدعوى بغرامة مدنية من عشرة آلاف دينار (10.000 دج) إلى (20.000 دج) دون الإخلال بالتعويضات التي قد يطالب بها.

ج شرط احترام الأجل القانوني : يحدد أجل الطعن بالتماس إعادة النظر بشهرين يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ اكتشاف التزوير أو تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم¹ وهذا حسب نص المادة 968 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وحالات الطعن بالتماس إعادة النظر هي التي تضمنتها المادة 967 من نفس القانون وهي :

➤ إذا اكتشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قامت لأول مرة أمام مجلس الدولة بحيث يكون مجلس الدولة أسس قراره فعلا على هذه الوثائق.

➤ إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم وهنا يفى وجود وثيقة لدى الخصم ولكن الطاعن لم يكن على علم بها، و علم بما فقط بعد صدور قرار مجلس الدولة والخصم تعمد في عدم تقديمها أمام مجلس الدولة.

هذا ويترتب على الطعن بالتماس إعادة النظر آثار منها :

➤ عدم وقف التنفيذ.

➤ عدم إمكانية إعادة النظر بالتماس إعادة النظر من جديد.

المطلب الثاني : الطعن في المنازعة الضريبية أمام القضاء الاستعجالي

نظرا للأضرار التي يمكن أن تلحق بالأفراد من جراء التنفيذ المباشر الذي تقوم به الإدارة لقراراتها والتي يصعب إصلاحها فإن هذا الامتياز الذي منح لها لا يمكن أن تمارسه إلا في حدود معينة، وهي في حالة وجود نص قانوني يجيز التنفيذ المباشر وحالة الاستعجال.

إن اللجوء إلى الاستعجال يعد من الأمور الأساسية والبالغة الأهمية بالنسبة للمتقاضين نظرا للحاجة الملحة إلى السرعة والعجلة في رفع ضرر وحسم نزاع وعليه نجد أن القضاء الاستعجالي أصبح يشغل حيزا مهما من حل النزاعات

¹-أنظر المادة 968 من القانون 09/08، قانون سبق ذكره.

وهو يهدف إلى اتخاذ التدابير العاجلة والوقائية التي تفتضيها الضرورة وحتمية الخروج من اتباع الإجراءات العادية الروتينية في المحاكمة.

ويعد اللجوء إلى القضاء الاستعجالي إجراء استثنائي تفتضيه الضرورة لأن الأصل هو التأني قبل إصدار الأحكام.

الفرع الأول : الشروط الموضوعية والشكلية للدعوى الاستعجالية في المنازعة الضريبية

أولاً : الشروط الموضوعية للدعوى الاستعجالية

الدعوى الاستعجالية هي إجراء يطلب بموجبه أحد الأطراف اتخاذ إجراء مؤقت وسريع لحماية مصالحه قبل أن تتعرض لنتائج يصعب تداركها.

فالغرض من الدعوى الاستعجالية هو مواجهة القضايا التي تتطلب السرعة، حماية للحقوق والمراكز القانونية للأطراف المتخاصمة سواء الإدارة الجبائية أو المكلفة بالضريبة على حد سواء في مواجهة أضرار تكون مستقبلاً.

فلا ينعقد الاختصاص للقاضي الاستعجالي في حالة وجود ضرورة وحالة استعجال وأن لا يتعلق النزاع بأصل الحق، و أن لا يشكل اعتراضاً على تنفيذ القرارات الإدارية¹

فنصت المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "... يجوز للقاضي الاستعجالي أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه أحداث شك جدي حول مشروعية القرار"

وتتمثل الشروط الموضوعية للدعوى الاستعجالية فيما يلي :

1. توافر عناصر الاستعجال:

حيث يرى الأستاذ " مورل " أن فكرة الاستعجال تكون قائمة كلما ينتج عن التأخير في الفصل من النزاع ضرر لا يمكن إبعاده²، كما يرى الأستاذ " دياش " أن حالة الإستعجال تقوم بمجرد وجود وضعية يخشى أن تصبح غير قابلة

¹ - تنص المادة 921 من القانون الاجراءات المدنية والاداية، على أنه: "..... يمكن أيضا للقاضي الاستعجالي أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه."

² طاهر حسين، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، مدعماً بالإجتهاد القضائي المقارن، دار الخلدونية، 2005، ص 12.

للإصلاح ومن خلال نص المادة "921" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يتبين لنا بأنه يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بكل التدابير الضرورية بموجب أمر على عريضة ولو في غياب القرار الإداري المسبق، كما يمكن له بأن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه حينما يتعلق الأمر بحالة التعدي أو الإستيلاء أو الغلق الإداري المنصوص عليه في المادة "921" لا يقتصر على غلق المحلات التي تمارس إدارة الضرائب لتحصيل ديونها وفقا للمادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية، وإنما يشمل كل قرار إداري يرمي إلى الغلق كتصرف عقابي ضد صاحب المحل أو المؤسسة.

حيث تنص المادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية على ما يأتي :

- اتخاذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، حسب الاختصاص و ذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع بحيث لا يمكن تجاوز مدة الغلق (16) شهر
 - يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.
 - يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب في أجل عشرة أيام من تاريخ التبليغ.
- فعلى الرغم من أن المشرع نص صراحة على إمكانية الطعن أمام قاضي الاستعجال في قرار المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، و لكن بتفحصنا لبداية المادة فنجد أن الطعن الاستعجالي لا ينص على قرار الغلق المؤقت وإنما يكون بخصوص قرار القابض برفض اكتتاب أجل التسديد.¹

2. شرط عدم المساس بأصل الحق:

يعتبر شرط عدم المساس بأصل الحق من الشروط التي يجب توافرها في رفع الدعوى الاستعجالية فيتأكد القاضي من أن الطلب الذي يطرح أمام القاضي الاستعجالي لا يمس بأصل الحق ولا يفصل في الموضوع بل مجرد أمر بتدبير وقتي لا يتطلب تقديم ضمانات².

فالمقصود بأصل الحق الذي يتمتع على قاضي الأمور المستعجلة المساس به هو السبب القانوني الذي يحدد حقوق و التزامات كل من الطرفين قبل الآخر، ولا يجوز أن يتناول هذه الحقوق والالتزامات بالتفسير و التأويل الذي من شأنه

¹ - كوسي لحسن، مرجع سبق ذكره، ص 40.

² - فضيل كوسي، مرجع سابق، ص 54.

المساس بموضوع النزاع القانوني بينهما، كما ليس له أن يغير أو يعدل في مركز أحد الطرفين القانوني، أو يتعرض في أسباب حكمه إلى الفصل في موضوع النزاع أو يؤسس قضاءه على أسس تمس بأصل الحق، أو يقضي فيها بالصحة أو البطلان أو يأمر باتخاذ إجراء تمهيدي كالإحالة على التحقيق أو ندب خبير أو استجواب الخصوم..... إلخ، بل عليه أن يترك جوهر النزاع سليما ليفصل فيه قاضي الموضوع¹.

3. عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري :

إن هذا الشرط يستند على قاعدة وهو قابلية القرار الإداري للتنفيذ بذاته وبغير حاجة للجوء إلى القضاء أي امتياز التنفيذ المباشر هذا دون الرجوع إلى النقاشات الفقهية التي دارت حول هذه النظرية.

ومن جهة أخرى فإن بقاء الفصل في دعاوى الإلغاء أمام الجهات القضائية الإدارية قد تؤدي إلى الإضرار بحقوق الأفراد، هذا ما أدى بالمشروع الجزائري إلى وضع نظام لوقف التنفيذ لمواجهة الحالات الاستعجالية القصوى لتنفيذ القرارات الإدارية خاصة في حالة التعدي و الإستيلاء والغلق الإداري.

تهدف هذه القاعدة أو هذا الشرط إلى ضمان تنفيذ القرارات الإدارية وعدم الاعتراض على تنفيذها.

وهذا التدبير مفاده أن القرارات التي تتخذها الإدارة لها طابع المصادقية، وتتعلق في غالبية الأحيان بسير موقف عام ولذا لا يجوز وقف تنفيذها إلا استثناء.

ثانيا : الشروط الشكلية والإجرائية للدعوى المستعجلة

ترفع الدعوى الاستعجالية بنفس الإجراءات التي ترفع فيها الدعوى العادية، أي بإيداع عريضة مكتوبة من المدعي أو وكيله وإما بحضور المدعي أمام كتابة ضبط المحكمة إلا أنها تختلف عنها في بعض الأمور التي تفرضها طبيعة القضاء الاستعجالي والغاية منه باعتباره قضاء استثنائي خاصة فيما يتعلق بالمدة الزمنية والحجية.

¹ طاهري حسين، مرجع سبق ذكره، ص 14.

وتتمثل هذه الشروط فيما يلي :

أ شرط الكتابة :

يتجسد هذا الشرط في رفع الدعوى الاستعجالية بعريضة مكتوبة و يشترط في إجراءات الاستعجال الخاصة بالجباية، حيث يرفعها المدعي إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة وتتضمن العريضة: اسم ولقب ومهنة وعنوان المدعي، وكذلك اسم الجهة الإدارية للمدعي عليه ومركزها الرئيسي ومثلها القانوني، و تسجل الدعوى في سجل مخصص لهذا الغرض يبين فيه رقم القضية وتاريخ تسجيلها وأسماء الأطراف المدعي عليه.

وفقا لأحكام المادة "925" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، فإنه يجب تضمين العريضة الرامية لاستصدار تدابير استعجالية على عرض موجز للوقائع والأوجه المبررة للطابع الاستعجالي للقضية.

ب استدعاء المدعي عليه :

وفقا لأحكام المادة "928" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص : تبلغ رسميا العريضة إلى المدعي عليهم وتمنح للخصوم آجال قصيرة من طرف المحكمة، لتقدم مذكرات الرد أو ملاحظتهم، ويجب احترام هذه الآجال وإلا ستغني عنها دون إعدار .

وبالتالي يشترط في حالة رفع دعوى استعجالية تبلغ العريضة للمدعي عليه وتكليفه بالحضور للجلسة، غير أن التبليغ والتكليف بالحضور يتم وفقا للقواعد العامة عن طريق المحضر القضائي.

فالتبليغ عن طريق هذا الأخير يعد الأناجح والمحبذ مقارنة بالتبليغ عن طريق كاتب الضبط أو بواسطة البريد ضمن طرف موصى عليه، وهذا لتفادي الوقوع في المشاكل التي يمكن أن تطرح من جراء عدم التبليغ و يتم عمليا عن طريق وضع ختم المصلحة على محضر التكليف بالحضور وكذا تاريخ تلقي البليغ.

¹أنظر المادة 925 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قانون سبق ذكره.

ج توافر شروط الصفة والمصلحة والأهلية :

تعتبر هذه الشروط من أهم الشروط، و انعدامها يؤدي بالدعوى إلى عدم القبول والقاضي يثيرها من تلقاء نفسه كونها من النظام العام فيجب توفرها من شخص الطاعن حتى تكون دعواه مقبولة أمام القضاء شكلا، سواء كان هذا القضاء مدنيا أو إداريا كما يمتد إلى القضاء المستعجل بصفة أخص.

وأشار القانون إلا أنه لا يجوز أي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون.

يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة من المدعي أو المدعي عليه.

وبالإضافة إلى ما أقره المشرع من شروط، نجد شرطا إضافيا لم يقره المشرع غير أن الاجتهاد القضائي أقره لانعقاد اختصاص قاضي الأمور المستعجلة والذي يتمثل في أن يتم رفع الدعوى الاستعجالية في ميعاد معين، إلا أنه لا يجب أن لا يتجاوز ميعاد رفع دعوى الموضوع كحد أقصى و إلا فإن ذلك يعني عدم وجود حالة الاستعجال، ضف إلى ذلك أن الاجتهاد القضائي لا يعتبر النزاع ذا طابع استعجالي كلما طالت المدة بين تاريخ رفع الدعوى¹.

وتوفر هذه شروط الشكلية والموضوعية وبعد دارة القضية يصدر القاضي الاستعجالي أمره في النزاع المعروض عليه.

الفرع الثاني : استئناف الأمر الاستعجالي وحالات الاستعجال في إعادة الجباية

أولا : استئناف الأمر الاستعجالي وتنفيذه قبل الفصل في الموضوع

نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى أنه يمكن الطعن في الأوامر الاستعجالية و يكون الاستئناف أمام مجلس الدولة، فطبقا للأحكام المادة "920" من ق.إ.م.و.إ، فإنها تخضع الأوامر الصادرة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة خلال خمسة عشر (15) يوم التالية للتبليغ الرسمي أو التبليغ².

ويكون الفصل من أجل 48 ساعة ويرفع الاستئناف إلى الجهة القضائية المختصة حسب قواعد الاختصاص النوعي و المحلي، و ينبغي على المجلس أن يبعث مجددا عن توافر شرطي الاستعجال و عدم المساس بأصل الحق، هذا ويجوز التدخل على مستوى الاستئناف ممن يطلب انضمام أحد الخصوم ولم يكن خصما في الدعوى الصادر فيها الأمر

¹كويسي لحسن، مرجع سابق، ص 45.

²أنظر المادة 937 من قانون الجراءات المدنية والادارية، قانون سبق ذكره.

الاستعجالي المستأنف، متى كانت له مصلحة من الدفاع عن حقوقه، لأن هذا التدخل لا يعد وأن يكون تدخلا تحفظيا وينظر المجلس في الاستئناف المرفوع إليه بإجراءات ومواعيد مختصرة.

والاستئناف ليس له أثر موقف في الدعوى الاستعجالية و هذا خلافا للدعوى العادية.

أما عن تنفيذ الأمر المستأنف قبل الفصل في الموضوع، فإنه يحدث إشكالا في حالات إيقاف التنفيذ في المجال الجبائي وذلك يتعلق بتحصيل الضرائب الذي يجب لإيقاف تنفيذ هذا التحصيل وجود ضمانات من طرف المكلف، فالقاضي الاستعجالي ينظر لهذه الضمانات ويحكم بالتأجيل أو بخلافه وذلك تبعا لقبولها أو عدمه، أما بالنسبة لغلق المحل التجاري فإن أمر القاضي الاستعجالي يكون بقبول الطلب للمكلف المتضمن الحصول على أجل للتسديد وبالتالي توفيق تنفيذ القرار لهذا الطلب والتي ينتج تنفيذ قرار الإدارة.

وبالتالي فإن قرار مجلس الدولة بالنسبة لاستئناف الأمر الاستعجالي لا يؤثر على المراكز القانونية فإذا أثر الأمر الذي صدر لصالح الإدارة وهذا ما يضمن حقها.

أما إذا ألغي الأمر فإن الإدارة لا تفقد شيئا من حقوقها كما ذكرنا سابقا.¹

ثانيا: حالات الاستعجال في المادة الجبائية

تعدد تطبيقات حالة الاستعجال في المادة الجبائية ويعتبر وقف تحصيل الضريبة ووقف الغلق الإداري من أهم الحالات تطبيقا في هذا المجال.

فنصت المادة " 153 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية على أنه تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على اجراء المتابعة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه، ولا يكون للاعتراض أمر موقف بالنسبة للمبلغ الرئيسي لسند التنفيذ غير أن الغرامات والعقوبات والحقوق الزائدة وجميع الملحقات يوقف تنفيذها لغاية صدور القرار القضائي الفاصل في الاعتراض.

كما يمكن له تأجيل دفع المبلغ الرئيسي في العريضة مع تحدد المبلغ التخفيض الذي يطالب به أو بيان أساس ذلك إلا أن الاستفادة من ذلك تستوجب أن يقدم ضمانات كافية قادرة على تحصيل المبالغ المتنازع فيها، وتقدر إدارة الضرائب

¹ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 109.

فيها إذا كانت الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من أجل إرجاء تنفيذ السند التنفيذي، قادرة على تحصيل المبلغ المتنازع فيه، أما في حالة الغلق المؤقت للمحل من طرف مدير الضرائب بالولاية لمدة لا تتجاوز ستة (6) أشهر بإمكان المكلف بالضريبة طبقاً للمادة "3/146" من قانون الإجراءات الجبائية أن يرفع دعوى من أجل رفع اليد عن طريق تقديم عريضة بسيطة أمام المحكمة الإدارية والتي تفصل في القضية، طبقاً للإجراءات الاستعجالية و هذا بعد الاستماع إلى رأي الإدارة الجبائية أو استدعاؤها قانوناً عن طريق ممثلها ولا توقف الدعوى تنفيذ قرار الغلق، و بالتالي ينبغي عن محامي أو مندوب المكلف بالضريبة والقاضي الاستعجالي الإداري إتباع الاستعجال بالإجراءات الضرورية ضماناً للفصل من العريضة قبل أن تقوم إدارة الضرائب في الشروع في عملية البيع.

خلاصة الفصل :

ينعقد الإختصاص بالنظر في المنازعة الضريبية للقاضي الإداري المكلف بالفصل في هذا النوع من المنازعات الإدارية في حالات حددها القانون كاحتجاج واعتراض المكلف بالضريبة على قرار المدير الولائي للضرائب الراض للشكوى أو تقديم معلومات ناقصة في التصريح أو مخالفة اجراءات المتابعة أو عدم التزام إدارة الضرائب بالشروط الإجرائية المتعلقة بإجراءات المتابعة أو عدم مشروعية الإجراءات بخصوص عملية تقييم الوعاء، ولا يكون ذلك إلا بعد الطعن أمام الإدارة الضريبية المختصة، وذلك بتقديم شكوى أمامها أو الطعن أما لجان الطعن الإدارية.

إن الهدف من الطعن أمام الجهة القضائية المختصة هو مخاصمة القرار الإداري الصادر عن الإدارة الضريبية، وذلك عندما يشعر المكلف بالضريبة بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الضريبية المادية أو القانونية، وحماية لأموال الخزينة العمومية، ويتم ذلك برفع دعوى قضائية ضد 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 ضد القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، أو ضد القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن أمام المحكمة الإدارية.

قد يصدر حكم معيب من حيث الشكل أو من حيث الموضوع باعتبار أن القاضي الإداري معرض للخطأ أو السهو في تطبيق القانون أو في تقدير الوقائع ومقتضيات العدالة، وعليه منح القانون طرقاً محددة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب للطعن في الحكم أمام مجلس الدولة، ونظراً للأضرار التي يمكن أن تلحق بالمكلف بالضريبة من جراء التنفيذ المباشر الذي تقوم به الإدارة الضريبية لقراراتها يجوز للمكلف اللجوء إلى القضاء الاستعجالي.

خاتمة

خاتمة:

من خلال ما تم تناوله في دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى أن النزاع الضريبي مرتبط بكل ما يخص الضريبة بداية من تحديد الوعاء إلى غاية تصفية دين الضريبة ونقل قيمتها إلى خزينة الدولة، وأن هذا النزاع هو نتيجة لأسباب مختلفة منها ما هو مرتبط بالتشريع الناتج عن الغموض وتعقيد الإجراءات التي تؤدي إلى اختلاف الفهم والتفسير بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، كما قد يرجع الأمر إلى الإدارة الضريبية في حد ذاتها نتيجة القصور الذي يكون أثناء تأدية وظيفة تنفيذ وتطبيق التشريع على المكلفين بالضريبة، لأن سلطة الإدارة الضريبية في ربط الضرائب وتحصيلها مستمدة من طبيعة الضريبة التي لا تقوم رابطة تعاقدية بين الإدارة والمكلف، وإنما على النصوص القانونية التي تفرضها، لأن طبيعة النزاع الضريبي مستمدة من طبيعة القانون الضريبي وما تحمله نصوصه من ذاتية خاصة ينفرد بها عن القوانين الأخرى .

وقد منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة سبلا عديدة للدفاع عن حقوقه في المجال الضريبي وذلك بالطعن في المنازعة الضريبية، و هو يأخذ بطريقتين:

➤ طرق الطعن الإداري فالمكلف بالضريبة لا يمكنه أن يطعن في النزاع مباشرة أمام القضاء الإداري لأن القانون اشترط صراحة لصحة الدعوى القضائية في المجال الجبائي أن يستنفذ المكلف بالضريبة طعنا مسبقا أمام الإدارة الجبائية (إجراء التظلم المسبق)، فطعن المكلف بالضريبة أمام الإدارة الضريبية تحكمه ضوابط لا بد من مراعاتها وأخذها بعين الاعتبار وإلا رفضت شكواه بعبء مخالفة الشكل، ومن هذه الإجراءات والشكليات أن يتوافق موضوع الشكوى مع الشروط المحددة في قانون الإجراءات الجبائية، كما يجب أن يرفع هذا التظلم في الآجال القانونية المحددة له وإلا ثم الفصل فيه مباشرة بعبء تجاوز الآجال، بحيث أن الشكوى ترفض دون النظر إلى موضوعها عند عدم احترام هذه الآجال .

ومن جهة أخرى فإن التشريع الجبائي وضع ضوابط أما الجهات الإدارية الفاصلة في موضوع الشكوى المرفوعة أمام الجهات الضريبية حسب الحالة، وقيدتها بآجال محددة للفصل في موضوع الشكوى وإلا جاز للمكلف بالضريبة الذي لم يتلقى الرد على موضوع شكواه في الآجال القانونية أن يطعن أما لجان الطعن بمختلف مستوياتها وحسب الحالة من أجل النظر في موضوع هذه الشكوى، هذه اللجان تفصل في الشكاوى في آجال محددة، بحيث أن هذه اللجان تعتبر جهة طعن اختياري متاحة للمكلف بالضريبة لمراجعة قرارات إدارة الضرائب، أي أنه لا يمكن رفع الطعن أمام اللجان بعد رفعه أمام المحكمة الإدارية، تعتبر الآراء الصادرة عن هذه اللجان ملزمة بالتنفيذ، باستثناء تلك المخالفة صراحة لأحكام

القانون أو التنظيم، وإذا كان الرأي يتضمن جزءاً مؤسسا وآخر مخالفا للقانون فإن ذلك يتطلب تنفيذا جزئيا للرأي الصادر عن اللجنة.

➤ طريق الطعن القضائي بعد قيام المكلف بالضريبة بالتظلم أمام الجهات الإدارية المختصة وصدور قرار من قبل هذه الهيئات الإدارية الذي لم يكن مرض للمكلف، في هذه الحالة يحق له اللجوء إلى القضاء بعد استنفاد طرق الطعن الإدارية، فقد حدد القانون الجهات القضائية المختصة بمثل هذه المنازعات تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين المتمثلة في التقاضي أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة، فالاختصاص النوعي للنظر في الطعن في النزاع الضريبي يؤول إلى القضاء الإداري، أما الاختصاص الإقليمي فيؤول إلى المحكمة التي يقع في اختصاصها فرض وتأسيس الضريبة أو الرسم محل النزاع وهذا بخلاف المبدأ العام المحدد للاختصاص الإقليمي .

فالمكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار الصادر عن الإدارة الضريبية أو من إحدى لجان الطعن بخصوص شكواه أن يطعن أمام الجهات القضائية الإدارية، وذلك بالتقيد بإجراءات المرتبطة برفع الدعوى، مع احترام الآجال القانونية المتاحة له، وفي حالة ما إذا كان الحكم الصادر من طرف المحكمة الإدارية في الطعن لم يرض أحد الأطراف يجوز للطرف المتضرر من الحكم الاستئناف أما مجلس الدولة مع احترام آجال وشروط وإجراءات الاستئناف أمام مجلس الدولة .

وإذا تطلب الظرف حماية قضائية عاجلة يجوز لأحد الخصوم الطعن أما القضاء الاستعجالي، علما أن الطعن في النزاع الضريبي أمام القضاء الاستعجالي لا يوقف التنفيذ .

كما توصلنا من خلال دراستنا أن الطعن في المنازعات الضريبية يخضع لقانون جد مرن وسريع التطور، وهذا بواسطة التعديلات المدخلة عليه بموجب قوانين المالية المرصدة خلال لسنة، زيادة على قوانين المالية التكميلية، الأمر الذي يتعين على الإدارة الضريبية وعلى القضاء الإداري تحسين الأداء لمسايرة هذه التعديلات وتدعيمه بتنظيم دورات تكوينية.

كما يتعين على المشرع التدخل لإعادة النظر في إجراءات الخصومة بحيث تكون واضحة ومحددة ويتم الفصل فيها على وجه السرعة وضمن مواعيد قصيرة ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة وعدم ضياع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى

إن استعمال أسلوب الإحالة بين قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية أدى إلى وجود فراغات لاسيما في المنازعات الضريبية أمام القضاء الاستعجال، وأحيانا أخرى عدم تناسق النصوص في المواعيد

والشكليات الإجرائية، وعليه وجب وضع بعض الحلول العملية لتسهيل عمل القاضي وخدمة لخصومة المنازعة الضريبية، خاصة وأن الخصم إدارة بما لها من امتيازات السلطة العامة .

قائمة المراجع

قائمة المصادر و المراجع

أولاً: النصوص التشريعية:

- 1 - القانون العضوي رقم: 01/98 المؤرخ في: 1998/05/30 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و سيره وعمله.
- 2- القانون العضوي رقم: 02/98 المؤرخ في: 1998/05/30 المتعلق باختصاصات المحاكم الإدارية و تنظيمها و سيرها وعملها.
- 3-القانون رقم: 21/01 المؤرخ في: 2001/12/22 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم بموجب قوانين المالية، جريدة رسمية رقم: 79 لسنة 2001.
- 4- القانون رقم: 09/08 المؤرخ في: 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (الجريدة الرسمية العدد 21 سنة 2008).
- 5- الأمر رقم: 154/66 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات المدنية المعدل و المتمم.
- 6- القانون رقم: 16-01 مؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1437 الموافق 6 مارس سنة 2016، يتضمن التعديل الدستوري، جريدة رسمية رقم: 14 بتاريخ 2016/03/07 .
- 7- منشور رقم 01: إلى مدير كبريات المؤسسات و مديرو الضرائب للولايات، تدابير متعلقة بلجان الطعن، المديرية العامة للضرائب، 2017 .
- 8- قانون رقم: 16-14 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق 28 ديسمبر سنة 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017 .

ثانياً: الكتب:

- 1- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، طبعة، 2005.
- 2- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005.
- 3- خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر. 2005.
- 4- بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الاجراءات المدنية و الادارية، منشورات بغداددي، طبعة ثالثة، الجزائر، 2011.
- 5- محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم النشر و التوزيع، الجزائر، 2009.

- 6- حنيش علي، مقدمة في علم الضريبة، منشورات دار الكتاب، الجزائر، 2011 .
- 7- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث(جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين)، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005 .
- 8- طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
- 9- عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الادارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزء الثاني، الجزائر، 2005 .
- 10- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008 .
- 11- فريجة حسين، الاجراءات الادارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، منشورات دحلب، الجزائر، 1994 .
- 12- فريجة حسين، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مطبوعات دحلب، الجزائر، 1999 .
- 13- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011 .
- ثالثا: الرسائل و المذكرات .
- 1- اسماعيل ادريس، طرق الطعن في الدعاوى الجبائية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر قانون اداري، جامعة غرداية، 2013-2014 .
- 2- العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، جامعة محمد خير، بسكرة، 2003-2014 .
- 3- بدائية يحي، النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الادارية و القانونية، تخصص قانون إداري و إدارة عامة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة لالحاج لخضر باتنة، 2011-2012 .
- 4- بن قايد حنان، منازعات الوعاء الجبائي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، تخصص قانون إداري، جامعة غرداية، 2016-2017 .

- 5- شنين صالح و شهني محمد، النزاعات الضريبية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة لسانس حقوق ، كلية الحقوق جامعة قاصدي مرباح، 2002 .
- 6- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في قانون الأعمال ، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2007-2008 .
- 7- قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر.
- 8- كويسي لحسن، الاحراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي تخصص القانون العام، جامعة ورقلة، 2012-2013 .
- 9- لبنة زلغي، حل المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون إداري، جامعة محند خضير، بسكرة، 2011-2012 .
- 10- لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2014-2015 .

رابعاً: المجالات

- 1- عبد الكريم بودريوة، القضاء الإداري، مجلة مجلس الدولة ، العدد 6، الجزائر، 2005 .

خامساً: مواقع

- 1- محمد خير العكام، مذرة تسوية النزاعات الضريبية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، على الموقع www.arab.emgy.com