

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر
تخصص: قانون إداري
بـعـنـوان:

المنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري

- من إعداد الطالبين:
- فتنى توفيق
- عويسي إبراهيم
- إشراف الأستاذ:
- عشي علاء الدين

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة في البحث
د. خير الدين إلياس	أستاذ محاضر - ب-	رئيسا
أ. عشي علاء الدين	أستاذ مساعد - أ-	مشرفا ومقررا
د. سماعلي عواطف	أستاذ محاضر - أ-	ممتحنا

السنة الجامعية: 2017-2018 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى والدي الغاليين رحمهما الله

إلى زوجتي الغالية وأبنائي : تقي الدين، مهدي

أمين ومحمد إسلام .

إلى كل أصدقائي وأحبائي

أهدي هذا العمل المتواضع

فتني توفيق

الإهداء

إلى والدي الكريمين حفظهما الله

إلى زوجتي ، إخوتي وأخواتي
إلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد
أهدي هذا العمل البسيط

عويسي إبراهيم

شكر و عرفان

رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ
وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ
الصَّالِحِينَ "

سورة النمل الآية (١٩)

-أحمد الله عز وجل هو ولي الحمد على توفيقه لنا في إنجاز هذا
البحث ثم أتوجه بالشكر والعرفان وجزيل الإمتنان إلى كل من
ساعدنا في إنجاز هذا العمل وقدم لنا يد العون من توجيهات
ونصائح .

قائمة المختصرات

أولا: باللغة العربية:

ق ض م ر م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

د م ج : ديوان المطبوعات الجامعية.

ق إ ج : قانون الإجراءات الجبائية.

ق إ م إ : قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

ق إ م : قانون الإجراءات المدنية.

ق ض غ م : قانون الضرائب غير المباشرة.

ق م : قانون المالية.

ط : 2 الطبعة الثانية.

د س : دون سنة.

د ب ن : دون بلد النشر.

ج ر : جريدة رسمية.

ص : صفحة.

ص ص : من صفحة إلى صفحة.

ثانيا: باللغة الفرنسية.

DGI DIRECTION Générale des impôts.

MF : Ministère des finances.

P : page.

مقدمة

شهدت الجزائر منذ الاستقلال عدة تحولات وتغيرات على الصعيد الدولي والوطني وفي مختلف المجالات سواء في المجال الاقتصادي، السياسي، الاجتماعي، حيث تبنت إستراتيجية قائمة على أساس التخطيط المركزي و هيمنة القطاع العام على الاقتصاد.

لكن سرعان ما بدأت هذه الإستراتيجية تكشف عن بوادر الضعف والاختلال وهذا ابتداء من سنة 1986 بفعل الأزمة النفطية المعاكسة و تأثيرها السلبي على الاقتصاد الجزائري الذي دخل في أزمة حادة ابتداء من التسعينيات، اعتمدت على خيار اقتصاد السوق كبديل للاقتصاد الموجه.

من أجل ذلك دفعت هذه التحولات قيام الجزائر بعدة إصلاحات جزئية في مختلف الجوانب والقطاعات سواء تلك التي كانت بإرادة الدولة أو تلك التي جاءت بموجب الاتفاقيات المبرمة مع صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، وذلك سعيا من الدولة الجزائرية للخروج من الأزمة ومسايرة التطورات التي حدثت في البلاد و تحقيق تنمية شاملة متعددة الجوانب منها الجانب المالي نظرا لأهميته في تمويل خزينة الدولة و فضلا عن أهميتها في تحقيق سياسة مالية ناجعة، وقد عرف الجانب المالي عدة إصلاحات منها الجانب الضريبي، وترجع أهمية الضريبة إلى الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف السياسة المالية كما يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام المالي وهذا الأخير بدوره جزء من النظام الاقتصادي.

فقد نص الدستور الجزائري في تعديله الجديد على أن * كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العامة حسب قدرته الضريبية ولا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون*.

فالعدالة الضريبية تقتضي أن يتحمل كل شخص في المجتمع طبيعيا كان أو معنويا الضريبة المستحقة حسب قدراته وفي إطار قانوني يوفر له جميع الضمانات عند تحديد الوعاء الضريبي و تسديد ما عليه من حقوق ضريبية، بإمكانه الطعن فيه إداريا عن طريق الشكوى النزاعية وقضائيا عن طريق الدعوى المرفوعة أمام الجهات القضائية. فالدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، لأن سلطات وصلاحيات القاضي الإداري حين نظره فيها لا يقتصر دوره على إلغاء القرار الإداري، كما هو الحال بالنسبة لقاضي فحص المشروعية بل يتعدى الأمر ذلك، فبإمكانه اتخاذ قرار آخر أو تعديل قرار الإدارة الضريبية فسلطة القاضي الفاصل في الدعوى الضريبية واسعة تتعدى مجرد إلغاء القرارات الصادرة عن مصالح إدارة الضرائب مما يجعل الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل.

ويقصد بالدعوى المطالبة باستعادة حق أو حمايته، فالدعوى كما يعرفها الفقه هي " سلطة الالتجاء إلى القضاء بقصد الوصول إلى احترام القانون أو للحصول على تقرير حق وحمايته، وهي تختلف عن الخصومة التي تتشكل من مجموعة إجراءات تمثل الشق العملي أو التنفيذي لممارسة الحق، حيث أن ترك الدعوى يعني التنازل عن الحق ذاته، فليس له أن يعود مرة أخرى للمطالبة به، أما في ترك الخصومة يظل الحق المطالب به قائماً.

وبذلك تلد المنازعة الضريبية¹، والتي هي من المنازعات الإدارية بحسب طبيعتها مادامت تتصل بأعمال السلطة العامة أو الأعمال الإدارية، كما تعتبر أيضاً من المنازعات الإدارية سواء بالنظر إلى أطرافها أو القانون الواجب التطبيق عليها للفصل فيها وهو القانون الضريبي الذي يعتبر فرع من فروع القانون العام.

إن المعيار الذي يميّز المنازعة الضريبية هو العملية الضريبية وهي عملية إدارية تتميز بطابع إجرائي مركب في ربط الضريبة ثم تحصيلها.

كما أن هذه المنازعة تحكمها مجموعة الإجراءات التي كانت في السابق مبعثرة في مختلف القوانين منها: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال وقانون الإجراءات الجبائية وهذا ما جعل عمل القاضي الإداري شاقاً لتعدد مصادر القواعد القانونية الإجرائية التي لم تلقى عناية كافية سواء من طرف المشرع أو الفقه أو القضاء، كما تتميز أيضاً بعدم تقنينها مما صعب مهمة القاضي الإداري. من هنا تم إحداث قانون جامع لمختلف الإجراءات الجبائية.

وإذا كان الطعن الضريبي يتفرع إلى طعن يتعلق بالوعاء الضريبي² (نزاع الوعاء) وطعن يتعلق بالتحصيل الضريبي³، وكليهما يخضعان للتشريع الجبائي، فالأول هو الذي ينتج عليه المنازعة الضريبية لأنه ينصب على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

في حين أن منازعات التحصيل تنشأ اثر اعتراض المكلف على إجراءات وأشكال المتابعات من طرف الإدارة الضريبية أو على التحصيل الجبري لغرض تحصيل الديون الجبائية.

1- وردت عدة تعريفات للنزاع الضريبي من طرف رجال القانون إذ يعرفها الأستاذ بن سحلي سعد فيري على أنها :

مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين، و الناتجة حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد و تغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى.

2 -الوعاء الضريبي: هو نزاع في أساس الضريبة الذي يخول للجهة التي تبنت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقاً للمقتضيات التشريعية والتنظيمية أي تتعلق بمدى صحة و شرعية فرض الضريبة .

3 - التحصيل الضريبي:يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف دفعها وقت استحقاقها، فالمكلف بالضريبة لا يتنازع في مدى شرعية و حساب مبلغ الضريبة، وإنما يعترض على إجراءات التحصيل.

وعليه فان دراستنا سوف تمر بمرحلتين: الأولى هي المرحلة الإدارية التي تتضمن تقديم الشكوى (التظلم الإداري). والثانية المتمثلة في الخصومة القضائية، وذلك من خلال رفع دعوى أمام الجهة القضائية من أجل إلغاء القرار الإداري الصادر.

*أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مراحل في غاية الأهمية من مراحل المنازعات الضريبية وهما مرحلة التسوية الإدارية ومرحلة التسوية القضائية، و تبيان الجهات التي تفصل في النزاع وهذا بهدف توضيح و شرح مختلف الإجراءات التي ينبغي إتباعها لتسوية هذه المنازعات و التطرق لأخذ التعديلات في هذا المجال.

*أهمية الدراسة:

تظهر الأهمية العملية لهذه الدراسة في مدى نجاعة هذه النصوص والإجراءات القانونية عند نشوء النزاع الضريبي، ودراسة المنازعة الضريبية في جانبها الإجرائي نظرا لكثرة التعديلات لمختلف النصوص الضريبية عبر قوانين المالية، مما أدى إلى تعقيدها وصعوبة فهمها وعدم الإلمام بها من طرف المكلفين بالضريبة لكي يتمكنوا من الاطلاع على ما تحتويه هذه النصوص وبالتالي هذا ما يؤدي إلى امتناعهم من تسديد ما عليهم من حقوق ضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء نزاع بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الضريبية.

*أسباب اختيار الموضوع:

الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع تعود إلى الطرق المعتمدة في تسوية هذه المنازعات الضريبية بحيث تنفرد بإجراءات خاصة بها غير تلك المألوفة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في بعض الحالات، ومعرفة آخر التعديلات في المجال الضريبي والأهداف الرامية لهذه الأخيرة وهذا ما يثير فينا الفضول للبحث في هذا الموضوع لتطوير معارفنا أكثر في هذا المجال والتوغل أكثر في هذا الموضوع بمثل هذه البحوث.

بالإضافة إلى خضوع قوانين الضرائب لتعديلات مستمرة بموجب قوانين المالية، وهذا ما يؤدي إلى عدم الإلمام الكلي والتام بها، خاصة من طرف المكلفين الذين يسعون في الأخير إلى الحصول على حقوقهم ونظرا إلى تميز النصوص الضريبية بالتقنية ، هذا ما يدفع تسعى إدارة الضرائب إلى محاولة تفسير هذه النصوص لكي يسهل فهمها واستيعابها وإزالة اللبس عليها والخروج بنتائج مفيدة. وتجدر الإشارة هنا ونظرا إلى تقنية الموضوع فان المراجع والمؤلفات المعتمد عليها جد ضئيلة وهو الأمر الذي صعب من دراستنا خاصة في الجانب الإداري منها.

*إشكالية الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تبيان و توضيح مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية المنازعات الضريبية سواء تلك المتعلقة بالمرحلة الإدارية أو تلك المتعلقة بالمرحلة القضائية، ونظرا لعدم الاستقرار القانوني في هذا الموضوع ومن هذا المنطلق فإن الإشكالية المطروحة في موضوع دراستنا تتمثل في:

فيما تتمثل أهم الإجراءات الإدارية و القضائية لتسوية المنازعات الضريبية؟

وهل استطاع المشرع سواء في المجال الإداري أو القضائي من إيجاد الإجراءات المناسبة من أجل الوصول إلى الهدف المنشود؟

*المنهج المتبع:

اعتمدنا في دراسة هذا الموضوع من أجل الإجابة على الإشكالية، المنهج التحليلي والوصفي وذلك من أجل تحليل مختلف النصوص القانونية الخاصة بموضوع دراستنا، بحيث استندنا على قانون الإجراءات الجبائية الذي يعتبر الإطار الأساسي الذي ينظم هذه الدراسة بشكل عام وكذلك قانون الإجراءات المدنية

والإدارية. ولتكون دراستنا عملية تطبيقية قمنا بالاستعانة بمجموعة من الأحكام و القرارات القضائية سواء تلك الصادرة عن المحكمة العليا أو مجلس الدولة فيما يخص تسوية المنازعات الضريبية.

*خطة الدراسة:

ترتكز دراستنا أساسا حول البحث عن الإجراءات الإدارية والقضائية لتسوية المنازعات الضريبية فلذلك قسمنا دراستنا إلى فصلين و هما كالتالي:

الفصل الأول بعنوان : الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية الذي ينقسم بدوره إلى مبحثين المبحث الأول و تناولنا فيه الإجراءات الأولية لدى إدارة الضرائب والمبحث الثاني تناولنا فيه الإجراءات أمام لجان الطعن ولجان المصالحة.

الفصل الثاني بعنوان : الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية الذي بدوره قسمناه إلى مبحثين في المبحث الأول تناولنا فيه الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية بينما في المبحث الثاني تعرضنا فيه إلى الإجراءات القضائية أمام مجلس الدولة.

الفصل الأول

الإجراءات الإدارية في
المنازعات الضريبية

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

منح المشرع الجزائري فرصة للمكلف بالضريبة قبل لجوئه إلى القضاء لرفع دعواه ضد القرار الصادر عن الإدارة الضريبية رفع شكوى أمام هذه الأخيرة المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي أعدتها مصلحة الضرائب، هذا تطبيقاً لنص المادة 70 من ق. أ.ج.¹، بحيث توجه الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير مركز الضرائب أو مدير المركز الجوارى الذي يتبعه مكان فرض الضريبة.

ومن خلال نص هذه المادة فإن تقديم الشكوى أمام الإدارة ذاتها التي أصدرت القرار الضريبي إجراء إجباري، والهدف من إقرار هذه المرحلة إبقاء الحوار مستمر بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب قصد عدم إغراق القضاء بمثل هذه المنازعات، ومحاولة إيجاد حل ودي وإداري للنزاع فضلاً عن ذلك توفير الوقت والجهد وسرعة الفصل في هذه المنازعات، وكذلك حصر فحوي المشكلة والنزاع من المنبع وبالتالي لا يحق للمكلف بالضريبة أن يرفع نزاعه مباشرة إلى القضاء بل يقدم التظلم أمام الجهات الإدارية المذكورة.

ويجدر الذكر انه بالإضافة إلى الطريق النزاعي لفض المنازعات الجبائية اوجد المشرع الجبائي الطعن الولائي²، والذي ينصب على الزيادات والغرامات المسلطة على المكلفين بالضريبة عندما يكونون في حالة عوز أو ضيق تجعلهم غير قادرين على التحرر كلياً أو جزئياً من ديونهم الجبائية تجاه الخزينة والذي لا يشكل نزاعاً ضريبياً يطالب من خلاله المكلفون بالضريبة بحقوق لهم تجاه الإدارة الضريبية والذي يشترط لقبوله نفس شروط الطعن النزاعي دون آجال للتقدم على أن يفصل فيه كل من المدير الولائي للضرائب، مدير مركز الضرائب أو مدير المركز الجوارى للضرائب كل حسب اختصاصه.

وتنشأ النزاعات الإدارية نتيجة إختلاف مصالح طرفي هذه العلاقة، حيث أن كلا الطرفين يسعى إلى تحقيق الحد الأقصى من أهدافه، مستخدماً في ذلك كافة الطرق القانونية المتاحة أمامه، وفي نفس هذا السياق تنشأ المنازعات الضريبية، ولكن الإختلاف هذه المرة يتمثل في خصوصية هذا النوع من المنازعات سواء من حيث أطرافه أو طبيعته القانونية أو أنواعه وطرق فضه.

وتنشأ النزاعات الإدارية نتيجة إختلاف مصالح طرفي هذه العلاقة، حيث أن كلا الطرفين يسعى إلى تحقيق الحد الأقصى من أهدافه، مستخدماً في ذلك كافة الطرق القانونية المتاحة أمامه، وفي نفس هذا السياق تنشأ المنازعات الضريبية، ولكن الإختلاف هذه المرة يتمثل في خصوصية هذا النوع من المنازعات سواء من حيث أطرافه أو طبيعته القانونية أو أنواعه وطرق فضه إن المقصود بالنزاع الضريبي كما يرى الفرنسي جين لامارك بمفهومه الواسع انه " ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية وجملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله"³.

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

1-المادة 70 من ق. أ. ج. تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استرداد الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.
2- المادة 92 من قانون أ.ج. تتلقى السلطة الإدارية طبقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها طلبات تلتزم من حضرتها بصفة ولائية الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانوناً في الضرائب أو الغرامات الجبائية وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حلة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة.

3-Jean Lamarque , Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscal, France, Paris : Dalloz, 1995, p :3

4- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، ص17.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

ومما يلاحظ حول التعاريف هذه الأخيرة ، إمامهما بجميع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب ونشاط الإدارة الجبائية، و أنها تناولت النزاع الضريبي من جميع أوجهه، وبصورة شاملة احتوت الجانب الإداري له إضافة إلى الجانب الجزائي والمتعلق بالغش و التهرب الضريبي، ويرى الأستاذ طاهري حسين أن المنازعات الضريبية تتولد عن تطبيق قانون الضرائب ، وتقوم بسبب امتناع المكلف عن الالتزام بما فرضته الإدارة الجبائية، أو في حالة تهربه من دفع الضريبة، أو قيامه بالغش الضريبي¹.

وبالتالي فإنه ومن خلال ما سبق عرضه، نخلص إلى أن المنازعات الضريبية هي ذلك الخلاف الناشئ عن الطعون التي يحركها المكلف بالضريبة أو المدين بها، بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها، والتي تبدأ على مستوى الجهة الإدارية المختصة وتنتهي أمام الجهات القضائية والتي تحكمها قواعد وأحكام القانون الضريبي إلى جانب القانون الإجرائي العام بإعمال وتطبيق قاعدة الخاص يقيد العام وبالتالي فلا وجود لهذا النوع من النزاع ما لم يبادر المكلف بالضريبة بتحريكه بالإضافة أيضا إلى كون هذا النوع من النزاعات الإدارية ذو طبيعة قانونية خاصة ومتميزة.

إن طبيعة النزاع الضريبي مستمدة من طبيعة القانون الضريبي وما تحمله نصوصه من ذاتية خاصة ينفرد بها عن القوانين الأخرى، فالكل يأخذ ويستمد صلاحياته وسلطاته من القانون الضريبي وليس من القانون العام على غرار المنازعات الأخرى.

ومن هذا المنطلق فإنه يمكننا معرفة طبيعة النزاع الضريبي من خلال القانون المنظم لهذه العلاقة، ومن ثم القضاء المختص بالنظر في النزاع الضريبي وطبيعته.

وبدورها أعطت التشريعات للمنازعة الضريبية طبيعة قانونية مستقلة، مستمدة من المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي وإستقلاليته عن القوانين الأخرى، وعن تمتع هذا الأخير بذاتية كاملة علمية وتشريعية، جعلت للمنازعة الضريبية طابع خاص يتوقف تحديدها على نتائج منها تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر هذا النزاع، وكذا تحديد القانون الواجب التطبيق، ومدى قوة الإقرار أو التصريح الضريبي المقدم من المكلف، بالإضافة إلى أدلة الإثبات في هذا النوع من النزاع، وطبيعة قرارات الإدارة الضريبية².

ولقد تم تقسيم النزاع الضريبي إلى عدة أنواع، وذلك سواء بالاستناد إلى أنواع الضرائب أو بحسب المراحل التي تمر بها الضريبة أو من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي ، فمن ناحية نوع الضريبة يقسم النزاع بحسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة ومنازعات للضرائب غير المباشرة، كل على حدى ، وبالرغم من وجود معايير متعددة للترقية بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد، ولا يمكن الإعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة وعلى رأس هذه المعايير كل من المعيار الإداري، ولمعيار الإقتصادي والمعيار الفني³. أما ما يعرف بالمعيار الإداري، يقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية وتحصيل هذه الأخيرة ، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم إسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي أن شخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية، فالضريبة هنا مباشرة.

1- حسين طاهري، المنازعات الضريبية – شرح لقانون الإجراءات الجبائية – الجزائر، القبة: دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2007، ص5.

2- محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مصر، القاهرة ، 1974، ص 3 .

3- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص 18 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

نظرا لأن العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف دون أي وسيط، وفي حال ما تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف إقتصادي معين دون إعتبار لشخص المكلف بالضريبة كعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة، ولقد لقي هذا المعيار نقدا من خلال الضرائب التي تفرض على الأرباح المتأتية من التعامل بالأسهم والسندات، فأصحاب هذه الأخيرة ليسوا على إتصال مباشر بإدارة الضرائب وليسو مدرجين على القوائم الإسمية ورغم ذلك فضريبة الإيرادات المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح وفوائد من المسلم أنها من الضرائب المباشرة. إضافة إلى ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف إسمية أو من دونها، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها، وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت.

أما المعيار الإقتصادي، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية أي من هو الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية، وبالتالي تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه ، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هذا الأخير متحملا لها ومثال النوع الأول الضريبة على الأجور والمرتببات حيث يتحملها المكلف بها ولا يستطيع تحميلها للغير ، ومثال النوع الثاني الضرائب الجمركية التي يستطيع المستورد الذي دفعها أولا أن ينقلها إلى شخص ثالث هو مشتري السلعة أو مستهلكها، ولقي هذا المعيار نقدا على أساس أن التجربة دلت على أن ضرائب الدخل مثلا تعتبر من الضرائب المباشرة ، ولكن يمكن نقل عبئها في كثير من الحالات فإذا عمدت السلطة العامة إلى رفع أسعار هذا النوع من الضرائب، فيلجأ بذلك المكلفون بها إلى نقل عبئها إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم ، فتصبح هذه الضريبة غير مباشرة وأما المعيار الفني فيقوم على أساس ثبات وإستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها وإستقرارها فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والإستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالإستهلاك والتداول، وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه قد تعرض للنقد بإعتباره ليس محكما بدرجة كافية ولا يمكن بالتالي الإعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب، كالضريبة على التركات التي يمكن أن تعد بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة بإعتبارها تفرض على الثروة أو رأس المال بشكل مباشر وكما يمكن بالإعتماد على المعيار نفسه إعتبارها ضريبة غير مباشرة ، كونها تفرض على واقعة إنتقال التركة من المورث إلى الوارث ، بإعتبارها واقعة عرضية لا تتصف بالدوام أو الدورية².

وبالتالي فإنه على الرغم من تعدد المعايير، فكلها عرضة للنقد ولا يمكن الإعتماد على إحداها لتحديد نوع الضريبة، فكل معيار منها يعوزه وينقصه الدقة والوضوح، ومما لا شك فيه أن إعتبار نفس الضريبة مباشرة تارة وغير مباشرة تارة أخرى ، يزيد الأمر صعوبة في عملية التمييز بين النوعين من الضرائب وعلى هذا الأساس فإن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع ضرائب مباشرة، ونزاع ضرائب غير مباشرة سيجعلنا أمام نفس الإشكال، وخاصة أمام القاضي الإداري حين نظره في هذا النوع من المنازعات، وذلك لصعوبة التمييز بين هذين النوعين، وخاصة إذا كان النزاع بصدد نوع معين من الضرائب لم يصنفها

1 - رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة،

مصر، القاهرة : دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، 2006 ، ص124 :

2- محيي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية - دراسة تحليلية مقارنة، مصر:

دار الإشعاع الفنية ، 1998، ص 130.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

المشروع المالي ويحدد طبيعتها مسبقاً، وتجدر الإشارة إلى أن المشروع الجزائري قد إنتهج هذا التقسيم للنزاع الضريبي لمرحلة زمنية طويلة.

وعلى الرغم من تعدد المعايير، فكلها عرضة للنقد ولا يمكن الإعتماد على إحداها لتحديد نوع الضريبة، فكل معيار منها يعوزه وينقصه الدقة والوضوح، ومما لا شك فيه أن إعتبار نفس الضريبة مباشرة تارة وغير مباشرة تارة أخرى، يزيد الأمر صعوبة في عملية التمييز بين النوعين من الضرائب وعلى هذا الأساس فإن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع ضرائب مباشرة، ونزاع ضرائب غير مباشرة سيجعلنا أمام نفس الإشكال، وخاصة أمام القاضي الإداري حين نظره في هذا النوع من المنازعات، وذلك لصعوبة التمييز بين هذين النوعين، وخاصة إذا كان النزاع بصدد نوع معين من الضرائب لم يصنفها المشروع المالي ويحدد طبيعتها مسبقاً، وتجدر الإشارة إلى أن المشروع الجزائري قد إنتهج هذا التقسيم للنزاع الضريبي لمرحلة زمنية طويلة.

المبحث الأول : الإجراءات الأولية لدى إدارة الضرائب (التظلم الإجباري)

ألزم المشروع الجبائي إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة، ويتم ذلك بتقديم الشكوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والغرامات حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز أو رئيس المركز الجوارى الضرائب¹، والذي يعتبر إجراء إجباري وإلزامي للمكلف للقيام به من أجل تسوية بعض الوضعيات القانونية، وبالتالي يعتبر هذا الأخير بمثابة سبيل حوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ضمنها المشروع بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها، وقد أقرها لتحقيق هدفين و هما التخفيض من الضغط الكبير الذي تعانيه الجهات القضائية بمثل هذه المنازعات التي يمكن حلها على مستوى الإدارة، والسماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية من جهة أخرى.

المطلب الأول: منازعات الوعاء الضريبي

تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من طرف مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وتحكم هذه المنازعات آجال وشروط كما تتطلب كذلك أشكال وإجراءات².

إن المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات حول وعاء الضريبة قصد حسابها وربطها، والمقصود بربط الضريبة هو تحديد مقدارها أو مبلغها الواجب على المكلف دفعه لمصلحة الضرائب أي تحديد دين الضريبة المستحق عليه، وهذا التحديد

1- المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية

2-لمادة 70 من نفس القانون.

- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، ط2، دار الهدى، علين مليلة، الجزائر، ص15

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

يقتضي التأكد من الواقعة المنشئة للضريبة، ثم إستنزال ما يسمح به القانون من إعفاءات للمكلف ثم تحديد صافي المبلغ الخاضع للضريبة، وإخضاعه لسعر الضريبة الذي يقرره القانون والذي تتحدد بمقداره مسؤولية المكلف بالضريبة، وعندئذ فقط يصبح من الممكن تحصيل الضريبة.

وعلى هذا الأساس فإن النزاع الضريبي في مادة الوعاء الضريبي يدور ويتمحور أساساً حول الخطأ سواء في وعاء الضريبة أو في حسابها أو بشأن الإستفادة من حقوق أو إمتيازات يقرها القانون الضريبي حسبما جاء به نص المادة 70 من ق.ا.ج المذكورة، وقد إعتبر المشرع الجزائي كل شكوى يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي من اختصاص الطعن النزاعي .

وبالتالي فالشكوى هي مفتاح النزاع الضريبي في مادة الوعاء، وهي المرحلة الأولى والإجبارية من الإجراءات التنازعية من أجل إستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ليكون أساساً لرفع الدعوى فيما بعد أمام القضاء المختص¹، وبما أن التظلم الضريبي عموماً يكمن في مجموعة القواعد القانونية التي تنظم نظر المنازعة الضريبية خلال المرحلة الإدارية أمام الإدارة الضريبية وكيفية الفصل فيها وبمعنى آخر هو مجموعة القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم وميعاد وإجراءات تقديمه أو إجراءات نظره والفصل فيه، فإن الشكوى في مجال مادة الوعاء الضريبي وكأهم نوع من التظلمات الضريبية، تتميز بإجراءات خاصة ومعقدة تختلف تماماً عن التظلم في مادة التحصيل الضريبي ، ويتجلى ذلك من خلال إختلاف مجال تطبيقها في مادة الوعاء نفسها، وذلك سواء بحسب نوع الضريبة المتنازع فيها أو بحسب الجهة المقدمة أمامها، وكما يتضح الإختلاف أيضاً في شروط تقديمها وكذا بشأن التحقيق فيها والفصل في موضوعها، ومن هذا المنطلق سنتناول هذا الإجراء الهام والمعروف بالشكوى أو الشكاية في مادة الوعاء الضريبي.

الفرع الأول: الآجال القانونية لإيداع الشكوى

1_ تكون الشكاوي مقبولة² ، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة إدراج الجدول للتحصيل أو وقوع الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي.

2- ينقضي أجل الشكوى في:

31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو اثر وقوع أخطاء في الإرسال حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.

31- ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطلب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

3- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكاوي:

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

-إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها أن تعلق الأمر بالحالات الأخرى³.

1- بدائية يحي الإطار القانوني لتسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير جامعة باتنة 2012 ص51.

2-الشكاوي إجراء يعبر عنه بعدة مصطلحات، هناك من يطلق عليه بالشكوى أو الشكوى النزاعية و هو المصطلح الأكثر تداولاً في المواد الجبائية، وهناك من يطلق عليه بالطعن النزاعي أو التظلم الإداري المسبق الذي يجد أساسه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 - المادة المعدلة بموجب 43 من ق م لسنة 2007 و39 من ق. م لسنة 2009 و15 من ق. م لسنة 2013 و33 من ق. م. ت لسنة 2015 و45 من ق م لسنة 2017.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

-يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة في أقصى اجل قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد¹.

الفرع الثاني: الشروط الشكلية والموضوعية لقبول الشكوى

ألزم المشرع الجزائري توفر شروط يجب أن تحتوي عليها الشكوى لكي تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، لذلك يجب أن تحتوي على شروط شكلية وأخرى موضوعية²، و لتي سنبينها على النحو التالي :

أولاً: الشروط الشكلية لقبول الشكوى

وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى وشروط قبولها المتمثلة فيما يلي:

*أن تكون الشكوى فردية كأصل عام :غير انه واستثناءا يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية كما هو الحال في شركات الأشخاص.

*أن تقدم الشكوى منفردة عن كل قضية : أي تتعلق بعدة أنشطة أو أن تضم عدة أنواع من الضرائب والرسوم، أو تضم نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة.

*أن تتضمن الشكوى تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية :نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع الجدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقطاع أو الدفع بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع³.

*تعيين موطن المشتكي : على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، أو إذا كان مقيما بالخارج عليه أن يتخذ موطناً في الجزائر، أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات في الجزائر خاضعة للرسم على القيمة المضافة، هنا وجب على هذه المؤسسات أن تعتمد على ممثلين لها يقيمون بالجزائر، ويقع على عاتقهم الالتزام بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة، أما عدا ذلك فتعود إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تقاديا للازدواج الضريبي، ونقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص وعن نفس المال، وفي نفس المدة⁴.

*التوقيع: بالرغم من أن الشكوى غير خاضعة لحقوق التسجيل إلا أن المشرع اشترط أن تكون موقعة من طرف المعني بالضريبة بنفسه أو وكيله القانون.

ثانياً: الشروط الموضوعية لقبول الشكوى

يجب على المشتكي تفصيل شكواه وذلك بالعرض المفصل لمحتوى الشكوى والد فوع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات وحججها ومبرراتها، وبالتالي يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء أو الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة الضريبية على المشتكي.

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

2- المادة 72-06: محدثة بموجب المادة 45 من ق.م. ت لسنة 2017.

3- المادة 73-4 معدلة بموجب المادتين 44 من ق م لسنة 2007 و35 من ق م لسنة 2012.

3- عبد العزيز نويري: المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، " مجلة مجلس الدولة، الجزائر.

4- شهبوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق

- 2008، الجزائر، جامعة بن خدة يوسف الحقوق، كلية الأعمال قانون، فرع - 11، ص 2009.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

وعليه يجب أن تتضمن الشكوى الشروط الموضوعية التالية:

_ ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.

_ بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة.

_ مناقشة ملخص طبيعة النزاع والد فوع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته سواء بالتخفيض والإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.

وكنتيجة عامة فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير ألولائي للضرائب، حيث يختلف مضمون الشكوى باختلاف موضوعها كما أوجب المشرع أن تحتوي شكوى المكلف أن يكون العرض الموجز لطلباته والأسانيد التي بنيت عليها موضوعها ومتوافقا مع طبيعة الضريبة المتنازع عليها .

الفرع الثالث: التحقيق في الشكوى آجالها والفصل فيها أولاً: التحقيق في الشكوى

يتم النظر و لتحقيق في الشكوى الضريبية من طرفا المصلحة التي أعدت الضريبة وهذا ما نصت عليه المادة 76 من ق.إ. ج²، حيثي يكون المفتش المتواجد إما على مستوى المركز الجوارى للضرائب أو مركز الضرائب للولاية أو المديرية الولائية للضرائب الإدارى لعمله أكثر من أي شخص آخر بالضريبة المفروضة، ويمكن كذلك إسناد مهمة الرقابة لأعوان الرقابة إذا ارتبط الأمر بالتقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء رقابة المحاسبة المكلف بالضريبة لتقديم تبريرات ما توصلوا إليه أثناء إعادتهم لتقديرات مداخل المكلف³.

كما منح المشرع لجهة التحقيق صلاحيات واسعة من حيث طرق و كيفية إجراء التحقيق فبعد أن يستلم المفتش المختص الشكوى الضريبية للقيام للنظر فيها، يتأكد أنها تستوفي لجميع الشروط الشكلية التي تم فيها النص عليها في المادة 73 ق.إ. ج، كذلك احترام الآجال القانونية. البيانات التي يجب أن تتضمنها، توفر الشروط الشكلية وفي حالة الإخلال بإجراءات صياغة الشكوى بحسب الموضوع المقدم فإن الإدارة الجبائية تطلب من المكلف بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام بتكملة ملف الشكوى في مهلة 30 يوماً اعتباراً من تاريخ تسليمها للرسالة.

وفي حالة عدم الرد أو كان ناقصاً، يمكن لكل من مدير الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب إصدار قرار الرفض وتبليغه للمكلف بالضريبة، وإذا رأى مفتش الضرائب بأن الشكوى لا يشوبها عيب وتوفرت فيها الشروط القانونية، يقوم بتسجيلها في سجل خاص للتحقيق والنظر كما يمكنه إذا استدعت الضرورة استدعاء المكلف بالضريبة للحصول على التوضيحات التي يراها ضرورية، كما يمكن له إجراء تحقيقات في عين المكان وله حق الإطلاع على الوثائق التي تساعد في إجراء التحقيق لدى الإدارة والمؤسسات العمومية ولدى المتعاملين الخواص، ويمكن القيام بزيارة الأماكن للمعاينة إذا تطلب الأمر ذلك، عند انتهاء المفتش من إجراء عملية التحقيق، يقوم بتحرير تقرير وذلك سواء في حالة القبول أو الرفض للشكوى، وبعدها يقوم بتحويل الملف إلى مديرية الضرائب للاتخاذ القرار المناسب.

1- طاهري حسين، المرجع السابق، ص 09 .

2- المادة 76 معدلة بموجب المواد 59 من ق م لسنة 2003 و39 من ق م لسنة 2005 و46 من ق م لسنة 2007 و36 من ق م لسنة 2012 و16 من ق م لسنة 2013.

3- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 41.

- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2010، ص24

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه، أن يُرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة ، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع ، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها¹ . وفي غياب تقديم الضمانات، يمكن للمكلف بالضريبة أن يُرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي % 30 من الضرائب المتنازع فيها، لدى قابض الضرائب المختص.

وهذا ما يسمى بالتأجيل القانوني للدفع ويخص تطبيق هذا التدبير فقط الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية، مع استثناء تلك المثقلة المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي.

يترتب على منح الإجراء القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار النزاعي². يمكن أن يكون الإجراء القانوني للدفع الممنوح محل إنهاء من قبل السلطة المختصة في حالة ظهور أحداث من شأنها تهدد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الإجراء.

يُرجأ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي، دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ % 30 من الضرائب المتنازع فيها³.

ثانيا: آجال الفصل في الشكوى

يفصل رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة أشهر⁴، إعتبارا من تاريخ استلام الشكوى.

يحدد هذا الأجل بستة أشهر عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب غير أن، أجل معالجة الشكوى النزاعية يقلص إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

أما بالنسبة للشكاوي النزاعية التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، فإن الأجل المشار إليه أعلاه يمدد إلى ثمانية (08) أشهر.

يتم تبليغ القرارات الصادرة إلى المشتكي أو إلى وكيله من طرف الهيئة المختصة حسب الحالة بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام إلى العنوان المحدد في الشكوى.

لا يمكنكم إتباع الطرق الأخرى للطعن حتى صدور الرفض الكلي أو الجزئي لشكاوكم ماعدا في حالة عدم صدور قرار التبليغ في الآجال المحددة للبت في شكاوكم في هذه الحالة يمكنكم رفع دعوكم مباشرة أمام المحكمة الإدارية، وهذا، في اجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام التبليغ بالقرار الصادر، سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد الآجال المحددة للبت أو في اجل أربعة (04) أشهر بعد انقضاء الآجال المحددة للفصل⁵.

1- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 37 .

2- Bulletin des services fiscaux N 08/17

3-المادة 74معدلة بموجب المواد 38 من ق م لسنة 2005 و45 من ق م لسنة 2007 و40من ق م لسنة 2009 و25 من ق م لسنة 2010 و46 من ق م لسنة 2017

1 -المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل 2017 .

5-المادة 77 معدلة بموجب المواد 25 من ق م لسنة 2008 و38 من ق. م لسنة 2012 و46 من ق.م لسنة 2015

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

الفرع الثالث: اختصاص الفصل في الشكوى

تعود سلطة البت في الشكوى النزاعية حسب الحالة إلى:

مدير كبريات المؤسسات، بالنسبة للشكاوى النزاعية الخاضعة لاختصاصها المدير الولائي للضرائب، بالنسبة للشكاوى النزاعية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها الإقليمي

المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب بالنسبة للشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها المتنازع فيها 50.000.000 د.ج.

المكلفين بالضريبة التابعين للمراكز الجوارية للضرائب بالنسبة للشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها المتنازع فيها 20.000.000 د.ج.

رئيس مركز الضرائب، بالنسبة للشكاوى النزاعية التابعة لاختصاصها والتي يقل أو يساوي مبلغها المتنازع فيها 50.000.000 د.ج.

رئيس المركز الجوارى للضرائب بالنسبة للشكاوى النزاعية التابعة لاختصاصها والتي يقل أو يساوي مبلغها المتنازع فيها 20.000.000 د.ج.

إضافة لذلك ، عندما تتعلق الشكاوى النزاعية بقضايا يتجاوز فيها المبلغ الإجمالي للضرائب والغرامات مائة وخمسون مليون دينار 150.000.000 دج، يتعين على المدير الولائي للضرائب في هذه الحالة طلب رأي الموافق للإدارة المركزية (مديرية المنازعات)¹ ، وعندما تتعلق الشكاوى النزاعية بقضايا يتجاوز فيها المبلغ الإجمالي للضرائب و الغرامات ثلاثة مائة مليون دينار 300.000.000 دج ، يتعين على مدير كبريات المؤسسات طلب الرأي الموافق للإدارة المركزية (مديرية المنازعات).

المطلب الثاني: منازعات التحصيل الضريبي

لا تتعلق منازعات التحصيل الجبائي بحساب الضريبة كما هو الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء، بل تخص الكيفية التي اتبعتها الإدارة في اقتطاع حقوقها لهذا يطلق عليها بمنازعات الإجراءات في هذه المرحلة يقبل المكلف أساس فرض الضريبة، ولكنه يقر بان الإدارة قد خالفت إما الأجل أو كيفية التحصيل، و لهذا فهو ملزم بتقديم تظلمه أمامها قبل اللجوء إلى القضاء، ويكون التظلم هنا بنفس الإجراءات المتبعة في تقديم الشكوى، ولكن الاختلاف في الموضوع، حيث الهدف من التظلم في منازعة التحصيل الضريبي هو الاعتراض على إجراءات المتابعة بعد إتمام كل إجراءات التحصيل الودي والتي تعتبر إجراءات عادية تتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد طبقا للتنظيمات الجاري العمل بها، وتوجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية، لدفع الأموال المستحقة عليه في أجلها المحددة.

فبعد تحديد الوعاء الضريبي والتالي تحديد الضريبة الواجبة التسديد، أتي مرحلة تحصيل الضريبة وذلك بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المدير العام للضرائب والذي يفوض بدوره كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، وبعد إضفاء الصبغة التنفيذية على جداول الضرائب وذلك بالتأشير والإمضاء عليها من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة، ترسل جداول الضرائب إلى

و 47 من ق م لسنة 2017 و 48 من ق م لسنة 2018.

1 - المادة 79 معدلة بموجب المواد 48 من ق م لسنة 2007 و 26 من ق م لسنة 2008 و 41 من ق م لسنة 2009 و 46 من ق م لسنة 2011 و 37 من ق م لسنة 2012 و 48 من ق م لسنة 2015 و 47 من ق م لسنة 2017.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

قابضي الضرائب المختصين للقيام بعملية التحصيل الضريبي¹، والتي تتم عبر مرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة التحصيل الودي للضريبة "l'action à l'amiable"²، فيها إرسال الإنذارات الضريبية كمرحلة أولى، حيث يقوم قابض الضرائب المختص بإرسال إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جداول الضرائب التي بحوزته، و يبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الإستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل .
وأما المرحلة الثانية فتعرف بمرحلة التحصيل الجبري للضريبة أو مرحلة إستحقاق الضريبة " Le Recouvrement forcé de l'impôt ou l'action coercitive "³.

حيث تنتهي المرحلة الودية فور بداية إستحقاق الضريبة، ففي المرحلة الأولى قد يمهل المكلف آجالاً قانونية لتسديد الضريبة قبل دخولها حيز الإستحقاق، وذلك مقترن بطريقة تقدير الضريبة وفرضها، فإذا كانت الضريبة مباشرة و ضمن جدول جماعي و مطابقة لتصريحات المكلف فقد تصل هذه المهلة إلى غاية ثلاثة أشهر، و فيما تقلص هذه المهلة إلى ثلاثين يوماً في حالة الإصدار التكميلي أو الإضافي لجداول الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و كما تتخفف إلى خمسة عشرة يوماً من تاريخ التبليغ في حالة الإصدارات التكميلية والإضافية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو عدمها، و كما يجب التحصيل الفوري و الكلي للضرائب الناتجة عن مخالفة قانون الضرائب، أو في حالة رحيل المكلف عن النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب، أو قيامه بالبيع الطوعي أو الاضطراري من دون التعريف بموطنه الجديد. ولقد حددت ذلك مختلف مذكرات المديرية العامة للضرائب ومواد قانون الإجراءات الجبائية في الجزء الرابع منه تحت عنوان إجراءات التحصيل بموجب المواد من 143 إلى 159 منه والتي بينت أحكام التحصيل الودي للضريبة حيث أوجبت على قابض الضرائب إتباعها قصد تسوية ديون المكلفين بالضريبة ولإنعاش التحصيل.

وقبل التطرق إلى المنازعات المتعلقة بالتحصيل يجب أولاً التطرق إلى إجراءات التحصيل الجبري أو الردعي وتبيان إجراءات المتابعة كذلك.

وما نود أن نشير إليه من خلال ما سبق أن ممارسة المتابعات من طرف قابض الضرائب للمدينين بالضريبة لا يمكن وفي أي حال من الأحوال أن تبدأ دون دخول الضريبة مجال الإستحقاق ومن ثم وجوب تحصيلها، فلا يجوز متابعة المكلفين في المرحلة ما بين بداية تاريخ التحصيل⁴ " date de l'exigibilité" وتاريخ الإستحقاق " date de mise en recouvrement" و كل إجراء تنفيذي في حق المكلفين في هذه المرحلة يعد باطلاً ، فعملية المتابعة أو التحصيل الجبري لا تسري إلا بعد سريان تاريخ إستحقاق الضريبة، ووفق شروط حددها المشرع لممارسة المتابعات تتعلق سواء بشكل وإجراءات المتابعات أو بوجوب التحصيل، والتي ينشأ على عدم إحترامها والتقيد بها الخلاف أو النزاع في مجال التحصيل الضريبي بين كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، ولكن هذه المرة بخصوص تسديد و تحصيل، وسنرى فيمايلي من خلال ما تناولته قوانين الضرائب بمختلف أنواعها ممارسة المتابعات في مجال تحصيل الضريبة، والتظلم أو الاعتراض الإداري على هذه المتابعات، وكذا الضمانات أو الإمكانيات الممنوحة للمكلفين أثناء القيام باعتراضاتهم لدى إدارة الضرائب.

الفرع الأول : ممارسة وإجراءات المتابعة:

1 - المادة 144 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

2- المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

3- المادة 144 مكرر معدلة بموجب المادة 55 من ق.م لسنة 2017

4- المادة 145: من قانون الإجراءات الجبائية/ و المادة 195 من قانون المالية لسنة 2002

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

إن إجراءات التحصيل الجبري التي يتبناها قابض الضرائب من أجل تحصيل مختلف الضرائب والرسوم مستعملا في ذلك أساليب غير عادية تتسم بالقوة والردع لإجبار المكلفين لتسديد ديونهم الجبائية وهي ما تسمى بإجراء المتابعة المتمثلة في كل من التنبيه، الغلق المؤقت للمحلات، بالإضافة للحجز الإداري والبيع¹.

وقد إكتفى المشرع الجزائري بإجراء إرسال الإنذارات الضريبية إلى أصحابها أثناء المرحلة الودية لتحصيل الضريبة، في حين تناول إجراءات التحصيل الجبري للضريبة من خلال الباب الثاني من الجزء الرابع من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان ممارسة المتابعات وتتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين²، وقد أناط المشرع الجزائري عملية المتابعة في الأساس بقابضي الضرائب وأعوان المتابعة على مستوى قباضات الضرائب.

أولا: الغلق المؤقت للمحلات

إستحدث المشرع الجزائري هذا الإجراء بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2007 والتي عدل من خلالها المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي كانت تقتصر على إجراءات الحجز والبيع فقط، وقد نظمت أحكام هذا القانون الأخير إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية وفق مجموعة من الخطوات والشروط³، نبرزها في مايلي:

* يجب أن يكون قرار الغلق مسبقا بتنبيه "commandement" : يتم التنبيه أو الإخطار تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة، ويعتبر التنبيه أول إجراء وجوبي يسبق عمليات المتابعة، يترتب على غيابه أو عدم إحترام شكله القانوني بطلان المتابعة، حيث يشترط أن يحتوي الإخطار على إسم لقب وعنوان المكلف بالضريبة وتحديد الضريبة أو الضرائب محل المتابعة مع تعيين أرقام جداولها تواريخ إستحقاقها، بالإضافة إلى إسم ولقب عون المتابعة، وكما يجب أن يكون مؤرخا ومصادقا عليه من طرف قابض الضرائب المختص، ويشير في مضمونه على وجوب تسديد الضريبة وما ينجر عن عدم تسديدها من حجز لأموال المكلف وبيعها بالمزاد العلني، و يكون التنبيه في مجال التحصيل وفق نموذج خاص و محدد على مستوى إدارة الضرائب، ويتم تبليغه عن طريق أعوان المتابعة المؤهلين قانونا بقباضة الضرائب⁴، وكما يمكن تبليغه عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها.

* من حيث الجهة المختصة بإصدار قرار الغلق : تتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه، و يتم ذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، و يتمثل هذا الأخير في قابض الضرائب المختص بعملية متابعة و تحصيل الضريبة، فبالنسبة للمدير الولائي يكون قرار الغلق بناء على تقرير قابض الضرائب الحالي أو قابضي الضرائب على مستوى مراكز الضرائب عند إنشائها، وأما بالنسبة لمدير كبريات المؤسسات فيكون ذلك بناء على تقرير قابض الضرائب على مستوى هذه الهيئة.

* من حيث تبليغ قرار الغلق: يتم تبليغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

1 المادة 406 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

2 -أطلق المشرع الجزائري على عملية إرسال الجداول والإنذارات قبل استحقاق الضريبة :إجراءات التحصيل، في حين نجده أطلق على إجراءات المتابعة بعد إستحقاق الضريبة :لإجراءات التنفيذية، و ذلك من خلال نص المادة145 من قانون الإجراءات الجبائية .

3- المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

4-المواد 145 و 146، من قانون الإجراءات - الجبائية .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

* من حيث مدة الغلق: لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق للمحلات المهنية وفي جميع الأحوال مدة السنة (06 أشهر) .

- من حيث المهلة القانونية لتنفيذ قرار الغلق :نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أنه إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجلا للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

كما أن المشرع الجزائري لم يشترط إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية كمرحلة سابقة ووجوبية قبل إجراء الحجز البيع، بل ترك الحرية لإدارة الضرائب لإختيار الإجراء التنفيذي المناسب لمتابعة و تحصيل الضرائب .

إن إقتصار المشرع على المحلات المهنية يطرح إشكالا حول نوعية هذه المحلات أو الأنشطة التي يشملها هذا الإجراء، و هل قصد بذلك أصحاب المهن فقط أو أن مجال إجراء الغلق المؤقت يتعدى ذلك إلى أصحاب الأنشطة التجارية الأخرى.

ثانيا: الحجز.

يعرف الحجز الإداري بأنه : "مجموعة الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستيفاء حقوقها، وذلك بموجب قرار يصدره المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث يجوز لقابض الضرائب الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقا حيث يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. كما أن الحجز الإداري على يرد على المنقول كما على العقار¹.

ويحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونا أو المحضر القضائي، وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية بعد استيفاء الشروط تتم مباشرة عملية التحصيل الفوري وفقا لأحكام المادة 383 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من قبل قابض الضرائب، وبعد توجيه تنبيهها للمكلف بدون مصاريف.

تتم عملية الحجز في المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها، ويتم جردها ووصفها وذكرها في محضر الجرد وتعيين حارس عليها (الحجز على العقار) وذلك وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية، أما إذا كان المكلف بالضريبة مفلسا أو في حالة تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأملاك التي تقع تحت امتيازاتها حسب نص المادة 149 من نفس القانون.

ومن أهم أنواع الحجز التي نصت عليها قوانين الضرائب حجز مال المدين لدى الغير، وحجز المحل التجاري ويعتبر حجز مال المدين لدى الغير في القانون الضريبي إجراء إستثنائيا وصارما، وكما أنه يختلف تماما عن إجراء حجز ما للمدين لدى الغير²، والحجز التنفيذي على أموال المدين الموجودة عند الغير³، في القانون العام، حيث بإمكان قابض الضرائب وبموجب إشعار خاص حجز أموال المكلف بالضريبة لدى "L'avis à tiers détenteur" يعرف بالإشعار للغير الحائز الغير، ويقصد بالغير الحائز كل من المؤسسات المالية العمومية والخاصة وكل المحاسبين العموميين لدى الإدارات والهيئات

1-المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية

2- امزيان عزيز المرجع السابق ص127.

- المادة 667 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .3

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

العمومية، وكذا الموثقين ولمحضرين القضائيين ومحافظي البيع، والخبراء المحاسبين عند قيامهم بعمليات التصفية، وكما يتوجب على هؤلاء المستأمنين على أموال المكلف بالضريبة التسديد عن المكلف من مبلغ الأموال التي بحوزتهم أو التي ستكون بين أيديهم إلى غاية إقطاع كل الضرائب المستحقة أو جزء منها . أما الحجوز التنفيذية الأخرى و بما فيها حجز المحل التجاري فقد إكتفى المشرع المالي من خلال قانون الإجراءات الجبائية بالنص على أحكام التنبيه السابق للحجز وكذا تحديد الأحكام الخاصة بتكاليف حراسة المحجوزات¹، وعلى أن يتم تنفيذ الحجوز على يد أعوان المتابعة المؤهلين وتحت سلطة قابضي الضرائب ورقابة المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب الحالة، وكما يمكن أن يسند تنفيذ الحجز إلى محضر قضائي بموجب تكليف من قابض الضرائب²، وأحال المشرع فيما يخص باقي الأحكام المتعلقة بالحجز إلى قواعد القانون العام.

ثالثا: البيع

يجوز عند الاقتضاء القيام بالبيع المنفرد لوحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز وذلك بناء على الترخيص الممنوح من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب للولاية غير انه يمكن لكل دائن خلال العشرة أيام (10) التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته والمسجل قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته حسب نص المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.

يتم البيع بعد عشرة أيام (10) من إصاق الإعلانات المتضمنة ببيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة واسميها وموطنيهما والرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري وطبيعة عملياته ووضعياته وتقدير ثمنه المطابق الصادر عن إدارة التسجيل كما تلصق الإعلانات على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي والمحكمة مكان تواجد المحل التجاري واختصاص هذه الأخيرة بالإضافة إلى مكتب القابض المكلف بالبيع.

يكون البيع بعد الإعلان في جريدة مؤهلة قبل عشرة (10) أيام من بدء عملية البيع في شكل مزاد علني حسب دفتر الشروط الموضوع سلفا بالنسبة إلى بيع العقار المحجوز. أما فيما يخص البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة المتاجرين إما على يد أعوان المتابعات أو على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد.

ويسقط شرط الترخيص من طرف الوالي في الحالات المستعجلة والتي يتعلق الأمر فيها بمحجوزات قابلة للتلف أو تلك التي تشكل خطرا على الجوار، حيث يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب ، كل حسب مجال اختصاصه³، كما نص المشرع المالي على أن تتم البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة إما على يد أعوان المتابعات وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد⁴، وحدد شروط البيع بالتراضي من خلال الفقرة الثانية من نص المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية، ولكنه لم يحدد الإجراءات الأخرى للبيع كتلك المتعلقة بالإعلان والشهر وتقييم المحجوزات والمزاد العلني إلا فيما يتعلق ببيع المحل التجاري، والذي تناول إجراءات بيعه بالتفصيل من خلال المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية وعبر ثلاث

1- المادة 151 و152 من قانون الإجراءات الجبائية.

- عزيز امزيان المرجع السابق ص241

3- المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة 152 من نفس القانون

-حسين فريجة المرجع السابق ص147.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

فقرات، و بالتالي تخضع أحكام و إجراءات البيع فيما لم يرد فيه نص خاص بقوانين الضرائب إلى أحكام القانون العام.

الفرع الثاني: التظلم في التحصيل الجبائي (الاعتراض على المتابعات)

بعد إجراء المتابعات بموجب نصوص المواد المذكورة سابقا، وإتمام الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحل و الحجز ثم البيع منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن فيها حيث سمح المشرع الجبائي في نصوص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلفين بإرسال الشكاوي المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات وتكتسي هذه الشكاوي إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة أو اعتراض على التحصيل الجبري .

يختلف النزاع في مادة الوعاء الضريبي عن النزاع في مادة التحصيل الضريبي¹، وكتيجة حتمية لذلك يختلف إجراء التظلم في كل من النزاعين ، من حيث مجال تطبيقه في كل واحد منهما.

ويذهب جانب من الفقه في هذا الشأن إلى القول بأن التظلم الضريبي يقتصر على التظلمات المتعلقة بالوعاء دون التحصيل، لأن هذه التظلمات الأخيرة لا تعدو أن تكون إلا إجراءات خاصة إستحدثها المشرع الضريبي لنظر منازعات التحصيل²، وحقيقة الأمر أن التظلم في مجال التحصيل يتميز بقدر كبير من الشروط والأحكام كما هو الحال عليه بالنسبة للتظلم في مجال وعاء الضريبة كما سنرى فيمايلي:

أولاً: الاعتراض على إجراءات المتابعة

حسب نص المادة 153 مكرر تقدم الشكاوى التي تكتسي اعتراضا على إجراء المتابعة تحت طائلة البطلان في اجل شهرين (2) اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه على ان تدعم هذه الأخيرة بكل وسائل الإثبات³.

يمكن أن ترفع الشكاوى المتعلقة بالاعتراضات على المتابعات المنصوص عليها في القانون المذكور من طرف المكلف بالضريبة نفسه أو من طرف الشخص المتضامن معه وتخضع هذه الشكاوى إلى الشروط المنصوص عليها في الماد 75 من نفس القانون.

لا تخضع هذه الشكاوى لحقوق الطابع ويجب إن تكون تحت طائلة عدم القبول :

_ تحتوي على المعلومات المتعلقة بهوية الشاكي.

_ تتضمن طبيعة المتابعة موضوع الاعتراض.

_ مرفقة بإجراء المتابعة المدعم للاعتراض.

_ تتضمن الأسباب والوسائل التي تبرر موضوعها.

_ تحتوي على الإمضاء الخطي للشاكي⁴

تقوم الإدارة عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام بدعوة الشاكي إلى تسوية طعنه خلال اجل ثمانية (08) أيام ابتداء من تاريخ الاستلام وتقديم كل وثيقة اثبات مشار إليها من طرفه.

وفي هذه الحالة اجل الفصل الممنوح للإدارة المنصوص عليه في المادة 153 مكرر 1 من هذا القانون لا يسري إلا ابتداء من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة وإذا لم يتم استلام أي رد خلال اجل ثمانية (08) أيام أو أن الرد جاء غير مؤسس يقوم كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه بتبليغ قرار رفض لعدم قبول الطعن المرفوض ويمكن للمكلف بالضريبة أن

1- المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2006

- بدائية يحي، المرجع السابق ص2.159

3 -المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية

4- نفس المادة المذكورة الفقرة الخامسة

- امزيان عزيز المرجع السابق ص38

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

يطعن في هذا القرار أمام المحكمة الإدارية ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية .

يفصل مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه في اجل شهرين (02) ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المذكور ويمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفق لشروط وتبعاً للإجراءات المنصوص عليها في القانون رقم 09/08 المؤرخ في 2008/02/25 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ثانياً: الاعتراض على التحصيل الجبري

الاعتراض على التحصيل الجبري يمس أساساً بالموضوع على عكس الاعتراض على سند إجراء المتابعة المتعلق بشكل الإجراء، فالاعتراض على التحصيل الجبري يتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به، ويباشر الاعتراض بنفس شروط وإجراءات الاعتراض على المتابعة سواء تعلق بالتظلم إمام المدير الولائي للضرائب أو رفع الأمر إلى القضاء، الاعتراض ليس له أي اثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع ، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب¹.

فقد نصت المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية على انه عندما يبادر المكلف بالضريبة بطلب استرداد الأشياء المحجوزة في حلة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والرسوم الواقعة تحت المتابعة ويقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه.

يحرر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقاً بجميع وسائل الثبات المفيدة تحت طائلة البطلان في اجل شهر (01) واحد ابتداء من التاريخ الذي اعلم فيه صاحب الطلب بالحجز ويسلم وصل عن الطلب إلى المكلف بالضريبة المحتج ويفصل مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه في اجل شهر (01) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى².

كما يمكن للشاكي في حالة غياب القرار في اجل شهر أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية ولا يوقف هذا الطعن عمليات الدفع ويجب أن يرفع في اجل شهر واحد ابتداء من انقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب للولاية للفصل وإما من إبلاغ قراره.

1 - المادة 153 مكرر فقرة 3، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر) هذه المادة محدثة بموجب المادة (50) ، من قانون المالية لسنة 2011 .

2 -المادة 51 من قانون المالية 2011، السابق الذكر والتي أحدثت المشرع بموجبها المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني: الإجراءات أمام لجان الطعن ولجان المصالحة (التظلم الاختياري)

قبل اللجوء القضاء منح المشرع الجبائي فرصة لحل المنازعات الضريبية وذلك إلى من خلال تقديم طعنه أمام لجان إدارية تختص بالنظر في الطعون التي يقدمها المكلفين بالضريبة، وجعل المشرع اللجوء إلى هذه اللجان أمرا اختياريا يتوقف على إرادة المكلف بالضريبة، ويتم اللجوء إليه بعد فشل الطعن الإجباري الذي يقوم به المكلف لتسوية وضعه، والمشرع يسعى لإيجاد فرصة ثانية للمكلف بالضريبة من أجل استرداد حقوقه عن طريق إعادة النظر في القرار الصادر من طرف الإدارة الضريبية بخصوص المنازعات الضريبية.

وعلى ضوء ما سبق سنتناول إجراءات الطعن أمام لجان الطعن¹ الاختيارية في المطلب الأول وإجراءات الطعن أمام لجنة المصالحة² في المطلب الثاني والطبيعة القانونية لأراء هذه اللجان .

المطلب الأول: لجان الطعن

يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير لولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في اجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة . إن الطعن أمام هذه اللجان لا يمنع الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من التأجيل القانوني من خلال تسديد ما يساوي عشرون³ 20 بالمائة من الحقوق والعقوبات محل النزاع . لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجان المذكورة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية حيث ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون تخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و75 من قانون الإجراءات الجبائية. تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذلك الرسوم على رقم الأعمال والرامية إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي .

تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في اجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن أمام رئيس اللجنة فان لم تبد اللجنة قرارها غي الأجل المذكور فان صمتها يعتبر رفضا للطعن وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى المحكمة الإدارية في اجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة كي تثبت في الطعن.

1- المادة 80 المعدلة بموجب المواد 49 من ق م لسنة 2007 و42 من ق م لسنة 2009 و40 من ق م لسنة 2012.

2- امزيان عزيز المرجع السابق ص 70

3- المادة 80 الفقرة الثانية من نفس القانون.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

حيث يجب أن تعطل الآراء الصادرة عن اللجان كما يجب في عدم المصادقة على تقرير الإدارة أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي يمنح للشاكي وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلي المكلف بالضريبة اثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة من طرف مدير كبريات الشركات أو مدير الولائي للضرائب في اجل شهر واحد ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة.

تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة الأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول. وفي حالة صدور رأي اللجنة مخالفا للقانون فان على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي باستثناء ممثلي إدارة الضرائب يعين لجان الطعن لعهدة ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد ويمنح لأعضاء هذه اللجان تعويضا للحضور والمشاركة وتحدد قيمة التعويض عن طريق مقرر صادر عن الوزير المكلف بالمالية. وتنشأ لجان للطعن على الصعيد الولائي ، الجهوي وكذلك المركزي نبينها كمايلي(*):

الفرع الأول: اللجنة الولائية للطعن

تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن¹ للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال لها التشكيلة الخاصة بها واختصاصات وجدت لأجلها.

أولا: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن

تتشكل اللجنة من الأعضاء المذكورين فيما يلي:

- _ خبير محاسب يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.
- _ ممثل (01) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- _ ممثل (01) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
- _ ممثل (01) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- _ ممثل (01) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- _ ممثل (01) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- _ المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الدين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية. وفي حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة احد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيينات جديدة .
- يمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري يتولى الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب يعين من طرف المدير الولائي للضرائب .
- يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: اختصاصات اللجنة الولائية للطعن

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) اقل أو يساوي عشرون مليون دينار(20000000دج) والتي سبق وان أصدرت بالرفض الكلي أو الجزئي الإدارة بشأنها قرارا².

* المادة 81 مكرر محدثة بموجب المادة 50 من ق م لسنة 2007 ومعدلة بموجب المادتين 43 من ق م لسنة 2009 و 21 و 28 من ق م لسنة 2016 و 48 من ق م 2017 و 51 من ق م لسنة 2018.
1- المادة 81 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية المذكور.
2- نفس المادة المذكورة (المادة 81 مكرر)

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم. ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوم من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة¹.

الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعن

تنشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة للطعن²، في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال لها التشكيلة الخاصة بها واختصاصات وجدت لأجلها كذلك.

أولاً: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن

تتكون هذه اللجنة من الأعضاء المذكورين فيما يلي :

_خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين رئيساً.

_المدير الجهوي للضرائب او ممثله برتبة نائب مدير.

_ممثل(01) عن المديرية الجهوية للخرزينة برتبة نائب مدير.

_ممثل(01) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.

_ممثل(01) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير.

_ممثل(01) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.

_ممثل(01) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.

_ممثل(01) عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

في حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة احد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيينات جديدة ويمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري يتولى الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب يعين من طرف المدير الجهوي للضرائب.

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً : اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن

تتمثل اختصاصاتها فيما يلي:

تبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرون مليون دينار(200000000دج)

1- المادة 81 مكرر محدثة بموجب المادة 50 من ق م لسنة 2007 ومعدلة بموجب المادتين 43 من ق م لسنة 2009 و21 و28 من ق م لسنة 2016 و48 من ق م 2017 و51 من ق م لسنة 2018.

2- المادة 81 مكرر 2 من نفس القانون.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

ويقل أو يساوي سبعون مليون دينار (700000000 دج) والتي سبق وان أصدرت بالرفض الكلي أو الجزئي الإدارة بشأنها قرار¹.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور اغلبية الأعضاء وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم. ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوم من تاريخ انعقاد اجتماعها.

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

الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن²، في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال لها التشكيلة الخاصة بها واختصاصات وجدت لأجلها كذلك كمايلي:

أولاً: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

وتتشكل هذه اللجنة من الأعضاء المذكورين كمايلي³:

_ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا.

_ ممثل (01) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.

_ ممثل (01) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.

_ ممثل (01) عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير.

_ ممثل (01) عن المجلس الوطني للمحاسب تكون له على الأقل رتبة مدير.

_ ممثل (01) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.

_ ممثل (01) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة. _ مدير كبريات المؤسسات.

في حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة احد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيينات جديدة.

يمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري.

يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفته مقرراً للجنة

تتكلف بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب يعين المدير العام للضرائب أعضائها.

ثانياً: اختصاصات اللجنة المركزية للطعون

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأياً حول ما يأتي⁴:

_ الطعون التي يقدمها المكفون بالضريبة التابعون بمديرية كبريات المؤسسات والتي سبق وان أصدرت هذه الأخيرة قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.

_ القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعون مليون (700000000 دج) والتي سبق وان أصدرت الإدارة قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.

1 - المادة 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية المذكورة -

2-تدخل الأحكام الجديدة للمادتين 81 و81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادتين 26 و27 من قانون المالية لسنة 2016 حيز التنفيذ من الفاتح جانفي 2017 وذلك حسب ما نصت عليه المادة 28 من قانون المالية لسنة 2016.

3- المادة 81 مكرر 3 من نفس القانون المذكور

4- نفس المادة المذكورة (المادة 81 مكرر 03)

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم. ولهذا الغرض يجب عليها أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوم من تاريخ الاجتماع.

ويمكن للجنة كذلك أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي .

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً.

تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل عشرين (20) يوماً ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

المطلب الثاني : لجان المصالحة

لجان الطعن الثلاثة التي تناولناها سابقاً ترفع الطعون إليها اختياريًا في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة أما في مجال حقوق التسجيل فهناك لجنة إدارية للطعن تختص بالطعون المقدمة في هذا المجال تتمثل في لجنة المصالحة الخاصة بحقوق التسجيل أو ما يسمى بلجان التوفيق¹ .

استحدثت هذه اللجان على مستوى المديرية الولائية للضرائب والهدف من اللجوء إليها هو التوصل لحل النزاع بطريقة ودية بين مصالح إدارة الضرائب ومصالح المكلف بالضريبة .

الفرع الأول: تشكيلة لجنة المصالحة

على مستوى مديرية الضرائب بالولاية توجد مصلحة تقويم التي تقوم بإعادة الحق المعني بالتسجيل إذا قبل صاحب الشأن بالتقويم يدفع المبلغ أمام قابض الضرائب المختص إقليمياً، أما في حالة رفض التقويم يتقدم باعتراض أمام لجنة المصالحة المنصبة على مستوى مديريات الضرائب بالولاية، و تتشكل هذه اللجنة من 1- مديرية الضرائب على مستوى الولاية رئيساً.

2- مفتش التسجيل.

3- مفتش من مديرية الأملاك الدولة.

4- قابض الضرائب المباشرة.

5- موثق تعيينه العرفية الجهوية للموثقين المعنية.

6- ممثل عن إدارة الولاية .

أما بالنسبة لمهام اللجنة يقوم بها مفتش من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية المكلف بإعادة التقويمات في ميدان التسجيل والذي يحضر الجلسات بصفة استشارية.

الفرع الثاني : اختصاصات لجنة المصالحة

تختص لجان المصالحة الخاصة بحقوق التسجيل بالنظر في التقديرات الضريبية بالنسبة لجميع العقود والتصريحات التي تثبت 98 نقل أو بيان الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها والزبائن والسفن والبواخر، كما تعمل اللجنة على إيجاد اتفاق ودي بين المكلف والإدارة الضريبية، الحق في إيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو لجزء منه.

- المادة 38 من قانون التسجيل والطابع . 1

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

فإذا اكتشفت الإدارة أن هناك نقص في الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد أو المبلغ المصرح به لا يتلاءم مع السعر الحقيقي تقوم الإدارة الجبائية على العمل لإيجاد اتفاق بين أطراف العقد بحيث تعرض عليهم التقييم الذي توصلت إليه، فإذا تمت الموافقة يعتبر العقد صحيحا و بالتالي يتم التوقيع على التعهد بدفع الرسوم المستحقة ويتم المصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب، أما في الحالة العكسية أي عدم الحصول على اتفاق ودي ترفع الإدارة الجبائية الأمر إلى لجنة المصالحة. والملاحظ أن الإدارة الضريبية هي من تحيل الأمر إلى لجنة المصالحة فليس المكلف بالضريبة عكس التظلم أمام لجان الطعن أين يرفع المكلف بنفسه تظلمه¹.

يتم استدعاء المكلف بالضريبة في اجل عشرين (20) يوما على الأقل قبل تاريخ لاجتماع ويعتبر هذا الإجراء جوهرى ليتمكن من الإدلاء بأقواله و تقديم ملاحظاته مكتوبة أو شفهيًا كذلك واعتبر مجلس الدولة في قرار له عدم استدعاء المكلف بالضريبة خرقا لإجراء جوهرى وهو الإخلال لحق الدفاع وإمكانيتهم بالاستعانة بمستشار أو يعينون وكيلًا عنهم مؤهلا قانونا للدفاع عن حقوقهم، ويكون استدعاء المكلف بالضريبة بمجرد إعلام أو إشعار موسى عليه مع إشعار بالاستلام . ويعد هذا الاستدعاء قاطعا للتقدم ويجب إرساله خلال الأربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد.

إذا لم يتوصل أطراف الخصومة إلى اتفاق أو غياب المكلف أو لم يرسل ملاحظاته مكتوبة تصدر اللجنة رأيا ولمقتزنة بعدم الاتفاق أو غياب الأطراف وعدم إرسال ملاحظاتهم، إما في الحالة العكسية المقترنة باتفاق الأطراف وإرسال ردهم وحضورهم يتم التوقيع على تعهد من المكلف بالضريبة ويصادق عليه المدير الولائي للضرائب، ويصبح نافذا في مواجهة الأطراف.

وفي حالة عدم التوصل إلى اتفاق تصدر اللجنة رأيا يمكن أن يكون موضوع زيادة تلقائيا، ذلك في أجل 20 يوما ابتداء من تبليغ رأي لجنة المصالحة. وتبليغ الزيادة إلى المكلف بواسطة رسالة موسى عليها مع الإشعار بالاستلام، في حالة رفض المكلف دفع الرسوم والزيادات خلال عشرة أيام (10) يحرر في حقه سند تحصيل.

المطلب الثالث: الطبيعة القانونية لأراء اللجان

الفرع الأول: لجان الطعن

يثير موضوع الطبيعة القانونية لأراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة عدة إشكالات تتمحور حول ألماهية القانونية لهذه الآراء ، ومدى إلزاميتها للمخاطبين بها أو أطراف النزاع الضريبي، بالإضافة إلى مبرر إضفاء المشرع للرقابة الإدارية من طرف إدارة الضرائب على هذه الآراء وإمكانية الطعن فيها، بالرغم من أنها طرف أساسي في صنعها، عدا كونها طرفا في النزاع أساسا، ونحاول معالجة هذه الإشكالات فيما يأتي .

ومن حيث الأوجه السابق ذكرها، ورد في فحوى نصوص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وعبر التعديلات المختلفة له بموجب قوانين المالية المختلفة ، أن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تبدي رأيا بخصوص الطعون المقدمة أمامها من طرف المكلفين بالضريبة، و من هذا المنطلق تساءل الكثير من الباحثين حول إمكانية اعتبار هذه الآراء قرارات إدارية أم لا؟.

إن الاختلاف شاسع جدا إذا ما اعتبرنا أن ما تصدره اللجان قرارات إدارية، فيجوز في هذه الحالة الطعن فيها أمام القضاء ، أما إذا اعتبرناها مجرد آراء، فإنه لا يمكن الطعن فيها.

وما نلاحظ بهذا الشأن أن المشرع الجزائري عند إدراجه للأحكام المتعلقة بلجان الطعن من خلال «avis» ضمن قانون الإجراءات الجبائية، تناول ما يفيد أن هذه اللجان تبدي رأيا حسب نص المادة 81

1- عمار قليمي الدليل العلمي في التسجيل والطابع معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي الجزائري التونسي ص 18

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

من هذا القانون في فقرتها الأولى، وفي حين نجده يستعمل مصطلح القرار في الفقرات التالية، بالتالي فالمشرع جعل من هذه اللجان تبدي الآراء تارة وتارة أخرى تصدر القرارات.

هناك من اعتبرها مجرد آراء تتخذ من أجل تحقيق المصالحة بين المكلف وإدارة الضرائب¹، كما يوجد من اعتبرها آراء استشارية لتقريب وجهات النظر بين الأطراف والذي اعتبر رأي اللجان استشاري لا يلزم الإدارة بشيء، وذلك ما أيده الفقه الفرنسي باعتباره أن ما تبديه هذه اللجان من آراء لا يسمو إلى مرتبة القرار الإداري كما لا تعد هذه الآراء ملزمة التطبيق²، وكما أن هناك من اعتبر آراء هذه اللجان في التشريع الجزائري ملزمة لإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلف بالضريبة وذلك قبل التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 1997، في حين أصبحت غير ملزمة لإدارة الضرائب أيضا بعد هذا التعديل.

ولكن بالرجوع إلى فحوى أحكام نصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل صدور قانون المالية لسنة 1997، نجد أن المشرع المالي الجزائري لم ينوه أو يشير أبدا بخصوص تقيد والتزام إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة بآراء اللجان، إلا أنه من خلال التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 1997 أضاف المشرع عبارة جديدة إلى نصوص المواد المتعلقة بلجان الطعن تضمن فحواها، أنه بإمكان المدير الولائي للضرائب تأجيل تنفيذ رأي اللجان، إذا كان يخالف صراحة حكما من أحكام القوانين الجبائية بشرط إبلاغ المعني بالأمر.

كما أن قانون الإجراءات الجبائية وبموجب التعديل الوارد عليه بقانون المالية لسنة 2007 في المادة الرابعة منه، على أنه عندما يعتبر رأي اللجان غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك .

وفي الحقيقة أنه يستفاد من فحوى التعديل أن رأي اللجان كان ملزما لإدارة الضرائب، وأن المشرع أورد استثناء في قانون المالية لسنة 1997، وأكد ذلك في قانون المالية لسنة 2007³.

فالأصل أن تقوم الإدارة بتنفيذ قرار اللجان، والاستثناء تأجيل التنفيذ عند المخالفة الصريحة لأحكام قانون الضرائب، وبهذا الشأن نجد أن المشرع في التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 1997 كان أكثر وضوحا ودقة من التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 2007، حيث جاء في الأول أنه يؤجل تنفيذ رأي اللجان إذا كانت هناك مخالفة صريحة لقانون الضرائب، وأما في قانون المالية لسنة 2007، فإن إدارة الضرائب بإمكانها تعليق القرار عند اعتبار رأي اللجان غير مؤسس، حيث أن عبارة " غير مؤسس " أقل وضوحا من مفهوم عبارة المخالفة الصريحة لقانون الضرائب.

وفي الحقيقة أنه يستفاد من فحوى التعديل أن رأي اللجان كان ملزما لإدارة الضرائب، وأن المشرع أورد استثناء في قانون المالية لسنة 1997، وأكد ذلك في قانون المالية لسنة 2007.

ومن منطلق هذه التعديلات منح المشرع لإدارة الضرائب سلطة الرقابة على آراء اللجان مما جعل البعض يرى في ذلك تعطيلا لفعالية هذه اللجان بما منحه لمصلحة الضرائب من سلطة وصلاحيات تقدير مدى مخالفة هذه الآراء للقانون الجبائي مما يجعل المكلف في حالة شك تجاه فعالية الآراء التي تنتهي

1 - أمزيان عزيز ، المرجع السابق الذكر، ص 60 :
حسين فريجة ، المرجع السابق الذكر ،

2 - المادة 81 معدله بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007 ، السابق الذكر .
-الفقرة 2 من نص المادة 81، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر

3 - المادة 31 من قانون المالية لسنة 1997، السابق الذكر، والمعدلة على التوالي للمواد :، 29 ، 30 .
-أنظر المواد 302-4 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، السابق الذكر .
- بدائية يحيى، المرجع السابق، ص 92 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

إليها اللجان ، ومما يجعله مضطرا في أغلب الأحيان للجوء إلى القضاء¹، وبالإضافة إلى ذلك أوجب المشرع على إدارة الضرائب الطعن أمام القضاء الإداري في حالة تعليقها تنفيذ هذه الآراء، ومن هنا ثار الجدل حول إمكانية طعن إدارة الضرائب في آراء اللجان نظرا لاعتبارها طرفا في إصدارها، واختلفت أحكام القضاء في هذا الشأن، فقد قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 23 أبريل لسنة 2001، تحت رقم 001717 : بجواز منازعة إدارة الضرائب لقرار اللجان عن طريق الطعن فيه، وقضى بنفس الحكم في قرار آخر صادر بتاريخ 19 فيفري 2001 ، تحت رقم 001720، وقد أسس مجلس الدولة حكمه المؤرخ في 23 : أبريل 2001 استنادا إلى أحكام المادة 30 من قانون المالية لسنة 2007 .

في حين تراجع مجلس الدولة عما حكم به في القرارين السابقين ، و خالف تماما ما نص عليه القانون صراحة ، في قراره الصادر بتاريخ 28 جانفي 2002 تحت رقم 002060 : قرار غير منشور والذي ذهب فيه إلى عدم جواز الطعن في رأي لجنة الطعن للولاية من طرف مدير الضرائب للولاية بإعتباره عضوا فيها .

ومن هذا التناقض في أحكام مجلس الدولة، يرى البعض و يميل إلى ضرورة استقرار مجلس الدولة على التطبيق السليم للنص القانوني الواضح والصريح². وما يمكن ملاحظته بهذا الشأن أن التطبيق السليم للقانون قد يتطلب عدم جعل إدارة الضرائب عضوا مقررا ضمن تشكيلة اللجان، والاقتصر على استدعائها كما هو الحال بالنسبة للمكلف بالضريبة ، على أساس اعتبارها طرفا في النزاع كما هو الحال بالنسبة للمكلف.

الفرع الثاني: لجان المصالحة

تعتبر آراء لجنة المصالحة آراء نافذة في حق المكلف بالضريبة ، وفي حالة رفضه دفع ما عليه من حقوق ضريبية المطالب بها من طرف اللجنة، يحرر مفتش إدارة التسجيل في حقه سند التحصيل الذي ينفذه المدير الولائي للضرائب وذلك من خلال وضع عليه التأشير التنفيذية وإرساله إلى قابض الضرائب للقيام بالتحصيل، وفي حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بهذه الآراء بإمكانه الطعن أمام القضاء الإداري. تكون آراء لجان التوفيق في مادة حقوق التسجيل نافذة في حق المكلف بالضريبة، حيث أنه إذا لم يدفع هذا الأخير الرسوم و الغرامات المطالب بها من طرف اللجنة، يحرر مفتش إدارة التسجيل في حقه سند تحصيل، ويعمل على تنفيذه المدير الولائي للضرائب، وذلك من خلال وضع التأشير التنفيذية عليه وإرساله إلى قابض الضرائب المختص للقيام بمتابعة تحصيله.

ومن هنا فإن آراء هذه اللجان تتولد عنها آثارا تخلق مراكز قانونية في حق المكلف، وفي صالح الإدارة الجبائية، هذه الأخيرة التي تعد في الحقيقة مصدرة القرار نظرا لتشكيلة لجان التوفيق في هذا النوع من الحقوق الجبائية، وكذلك باعتبارها الجهة الإدارية التي تعمل على تنفيذ آراء اللجان، وكذا توقيع الجزاءات عند عدم الامتثال لهذه الآراء وذلك من خلال تحرير سندات التحصيل ومن ثم متابعة المكلفين بها، مما يجعل آراء لجان المصالحة ترقى إلى مرتبة القرارات الإدارية بما تخلقه من مراكز قانونية للمخاطبين بها .

وأما بالنسبة للمكلفين الذين لم ترضهم آراء لجان المصالحة فيرى البعض أن بإمكان هؤلاء الطعن أمام القضاء المختص، من دون اللجوء إلى إجراء التظلم أو الشكوى أمام الإدارة الجبائية، لأن رأي اللجنة في الحقيقة يجسد رأي إدارة الضرائب³.

2 - التعليم رقم 11 المؤرخة في 02 : ماي 1997 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب.

³ - حسين فريجة، المرجع السابق الذكر، ص 56 :

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية

خلاصة الفصل الأول:

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الإدارية في التشريع الجزائري إذ تعتبر هذه المرحلة مهمة و حاسمة منحها المشرع المكلف بالضريبة للدفاع على حقوقه من جهة أيضا هي وسيلة للإدارة الضريبية للاستدراك أخطائها أثناء تقديرها لمبلغ الضريبة من جهة أخرى. وبينما أن المشرع قد منح سبل عديدة للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه، فيمكن له التقدم بشكوى أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار، وتعتبر هذه المرحلة إجبارية قبل اللجوء إلى القضاء، وهي مقيدة بمجموعة من الشروط الموضوعية و الشكلية لا يمكن مخالفتها وإلا رفضت الشكوى، و في حالة إصدار الإدارة لقرار لم يلق رضا المكلف، يبقى لهذا الأخير سبيل آخر، وذلك بتقديم طعنه أمام اللجان الإدارية التي تبدي رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة، التي تهدف إلى تصحيح أخطاء في حساب الضريبة، أو الاستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي، لكن اللجوء إلى هذه اللجان تكون بصفة اختيارية ، بحيث يمكن الطعن فيها أمام القضاء الإداري المختص الذي يعتبر. الطريق الأخير الذي يبقى أمام المكلف بالضريبة للجوء إليه مختص ويمكن التتويه في الأخير انه بالإضافة إلى الطريق النزاعي لفض المنازعات الجبائية المذكور في هذا الفصل منح كذلك القانون الجبائي طريقا آخر هو الطعن الولائي¹ والذي ينصب على الزيادات والغرامات المسلطة على المكلفين بالضريبة عندما يكونون في حالة عوز أو ضيق تجعلهم غير قادرين على التحرر كليا أو جزئيا من ديونهم الجبائية تجاه الخزينة ويشترط لقبول الطعن الولائي نفس شروط الطعن النزاعي دون آجال للتقادم على أن يفصل فيه (الطعن الولائي) كل من: المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا بعد اخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض يفوق خمسة ملايين (5000000دج).

_ المدير الولائي للضرائب بعد اخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض اقل او يساوي مبلغ خمسة ملايين (5000000دج) .

_ مدير كبريات المؤسسات للمكلفين بالضريبة الخاضعين لاختصاصه بعد اخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

أضف إلى ذلك اوجد المشرع وسيلة جديدة تسمى وسيلة التخفيض المشروط حيث يمكن للإدارة بصيغة تعاقدية قبول الطلبات الرامية إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية تخول سلطة الفصل في هذه الطلبات إلى:

_ المدير الولائي الضرائب عندما يقل المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات موضوع التماس التخفيض المشروط مبلغ 5000000دج.

_ المدير الجهوي للضرائب بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بنص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية عندما يفوق المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات موضوع التماس التخفيض المشروط مبلغ 5000000دج.

-مدير كبريات المؤسسات بعد عرضها على لجنة الطعن المنشئة لهذا الغرض.

الفصل الثاني
لإجراءات القضائية في
المنازعات الرييية

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

إن الدعوى الإدارية هي تلك الدعوى التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري طرفا فيه وهذا حسب ما جاء في نص المادة 801 من قانون الإجراءات الإدارية والمدنية حيث أكدت على أن المحاكم الإدارية تختص بالفصل في دعوى إلغاء القرارات الإدارية والتفسيرية ودعوى فحص المشروعية الصادرة عن الولاية والمصالح المركزية للدولة والمصالح الإدارية الأخرى للبلدية والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية، وحيث أن الإدارة الجبائية تعد من قبيل المصالح المركزية الموجودة على مستوى الولاية وعلى هذا فإن المنازعات التي تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية تتبع من حيث الاختصاص المحاكم الإدارية وهذا ما جاءت به المادة 800 من قانون الإجراءات الإدارية والمدنية.

وبالنظر إلى التقسيم الحديث للدعوى الإدارية الذي يضع المنازعات الضريبية في خانة الدعوى الموضوعية كونها تؤسس وترفع على أساس مراكز وأوضاع قانونية عامة وتستهدف تحقيق الحماية القضائية للمراكز والأوضاع القانونية العامة ناهيك عن حماية الأعمال الإدارية والنظام القانوني في الدولة، وضع المشرع شروطا لأجل رفع هذه الدعوى الجبائية أهمها وأولها التظلم الإداري قبل رفعها بهدف التقليل من عدد القضايا المرفوعة أمام الجهات القضائية، وكذلك للوصول إلى إيجاد حل على مستوى الإدارة وإعطائها فرصة لإعادة النظر في القرارات التي تصدرها قبل رفع المكلف بالضريبة للدعوى أمام القضاء فضلا عن الشروط الأخرى كالصفة والمصلحة وتوافر أهلية التقاضي مثلما سنوضحه فيما بعد. وأما عن التشريع الجبائي الجزائري فقد نص على إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، والتي لم ترض بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية¹، وكما نص هذا القانون كذلك على أن ترفع القرارات، الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات أمام المحكمة الإدارية².

ومن هنا نلاحظ أن المشرع الجزائري قد أكد ولو بطريقة غير مباشرة إنتماء الدعوى الضريبية إلى دعوى القضاء الكامل³، وذلك نظرا إلى إحالة الاختصاص بالفصل في هذا النوع من الدعوى إلى المحكمة الإدارية سواء بالنسبة للقرارات الصادرة عن المصالح المحلية للإدارة الجبائية والمتمثلة في المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب ولمراكز الجوارية للضرائب أو بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات المتواجدة على مستوى الجزائر العاصمة وباعتبار هذه الأخيرة مصلحة أو جهة ذات إختصاص وطني وبالتالي فإن إنعقاد الإختصاص للمحكمة الإدارية للفصل في الدعوى الضريبية مهما كانت الجهة المصدرة للقرار محلية أو مركزية، يؤكد إنتماء هذه الدعوى إلى دعوى القضاء الكامل، ذلك إعمالا لنص المادة 801 من ق.ا.م.ا.

ومما لا شك فيه أن رفع مثل هذه الدعوى أمام المحاكم الإدارية من أجل الوصول إلى إصلاح الأخطاء التي وقعت فيها الإدارة أثناء تحديد قيمة الضريبة، تسويتها وتحصيلها والوصول إلى إصدار حكم قضائي

1- المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

2- المادة 173، من نفس القانون (بعد التعديل بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2011 .

3- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الإختصاص)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر .
الجزائر، 1999، ص 380.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

يحمي حقوق المكلف بالضريبة سواء بإلغاء تلك الضريبة أو تخفيضها أو رد المصاريف التي دفعها دون وجه حق وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل إلى عرض الإجراءات القضائية لتسوية المنازعات القضائية ابتداء من رفعها أمام المحاكم الإدارية في الفصل الأول ووصولاً إلى الإجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة.

المبحث الأول: الإجراءات أمام المحكمة الإدارية

بعد استيفاء الدعوى الضريبية المرفوعة سواء من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية للشروط والإجراءات الشكلية والموضوعية تبدأ المحكمة في إجراءات الفصل في النزاع المعروض أمامها وإصدار قرارها بشأن ذلك النزاع .
ويعد كلا من الاختصاص النوعي والإقليمي من النظام العام¹، وعلى هذا لا بد من التطرق لهما حيث أن المشروع قد حدد ذلك بذلك بدقة.

المطلب الأول: اختصاص المحاكم الإدارية للنظر في النزاع الضريبي الفرع الأول: الاختصاص النوعي

إن الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية يتحدد بالفصل في المنازعات الإدارية فهي تختص في الفصل كأول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع النزاعات التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أو المصالح غير الممركزة للدولة أو الولاية طرفاً فيها وهذا ما جاءت به أحكام القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية حيث تنشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية².
وعلى هذا فإن ولاية الاختصاص النوعي تعود لقضاء الإداري للنظر في النزاع متى كانت الإدارة الضريبية طرفاً فيه كما أن المحاكم الإدارية تختص كذلك في الفصل في :
_ دعوى الإلغاء للقرارات الإدارية والدعوى التفسيرية ودعوى فحص المشروعية للقرارات الصادرة عن الولاية أو البلدية ومختلف مصالحها المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية³.
- دعوى القضاء الكامل.

1 - المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المذكور

2- عزيز أمزيان، المرجع السابق الذكر، ص 74

3 - رشيد خلوفي ، القضاء الإداري، تنظيم واختصاص ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ، ص ص 288 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

- إضافة إلى الاختصاص بالنظر في القضايا المخولة لهذه المحاكم بموجب نصوص خاصة. وهذا كذلك ما جاءت به المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل حيث أقرت بإمكانية أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضى بصفة كاملة المعنيين بالأمر وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص أمام المحكمة الإدارية.

الفرع الثاني: الاختصاص الإقليمي

المبدأ العام يقضي أن يؤول الاختصاص إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه أو الموطن المختار وهذا ما جاءت به المادة 37 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، كما انه في حال تعدد المدعى عليهم يؤول الاختصاص إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن احدهم إلا أن في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم فيؤول الاختصاص الإقليمي إلى المحكمة الدارة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم وهذا ما قضت به المادة 804 من نفس القانون.

وهذا ما حكمت به الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قضية جابور رشيد ضد صندوق الضمان الإجتماعي بتاريخ 03 مارس 1996، وأيده الأستاذ خلوفي رشيد²، وعلى نفس هذا المبدأ إستقر المشرع الجزائري عند إصداره لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث إعتبر الإختصاص الإقليمي إلى جانب الإختصاص النوعي في المواد الإدارية من النظام العام لا يمكن الاتفاق على خلاف ذلك.

المطلب الثاني: شروط رفع الدعوى الضريبية

تختلف شروط قبول دعوى المكلف بالضريبة باختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة ومن جهة أخرى باختلاف القرار المطعون فيه، فيما إذا كان هذا الأخير صادرا مباشرة عن إدارة الضرائب أو بطريقة غير مباشرة بناء على تظلم المكلف بالضريبة، أو كان ناتجا عن اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، أو أن القرار المطعون فيه متعلق بإجراءات متابعة وتحصيل الضريبة، فالمشرع أتاح للمكلف أثناء مرحلة الطعن القضائي مراجعة ومراقبة قانونية الضريبة والاجراءات المتبعة لتحصيلها.

فمن أجل قبول الدعوى من حيث المبدأ؛ يجب ان تتوافر شروط معينة ، فإن المحكمة الإدارية لا تبحث في موضوع الدعوى بالرفض أو الإجابة بل تحكم بعدم قبولها ، وهي شروط عامة وشرط خاصة أما الأولى فهي تلك التي يجب توافرها في كل الدعوى الإدارية المعروفة وأما الثانية فهي تلك المتعلقة بالدعوى الضريبية سواء تعلق الأمر بالدعاوى المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الضريبية وفيما يلي تفصيله.

* شرط الصفة

1 - المادة 37 من ق.ا.م.ا "يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه وان لم يكن له موطن معروف فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له وفي حالة اختيار موطن يؤول الاختصاص الاقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"
2- رشيد خلوفي المرجع المذكور سابقا .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

تقتضي الصفة أن يكون رافع الدعوى القضائية هو صاحب الحق لأجل حمايته من شخص أو طرف آخر¹، وبالرجوع إلى المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نستشف أن الصفة لا تتعلق فقط برفع الدعوى بل لا بد من أن تكون الدعوى مرفوعة على ذي صفة، وإلا اعتبرت الدعوى القضائية غير مقبولة، حيث أن المادة 13 المذكورة أعلاه تقضي بعدم جواز التقاضي من طرف أي شخص ما لم تكن له الصفة.

إن انعدام الصفة يمكن أن يثيرها القاضي من تلقاء نفسه إذا لم تتوفر في المدعي أو المدعى عليه، فهي من الشروط الجوهرية الواجب توافرها في كلا الطرفين لرفع الدعوى.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية²، نجد أن المشرع مكن كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب من رفع الدعوى أمام القضاء، وبالتالي فإنه قد أعطى لهؤلاء أهلية التقاضي صراحة وبالتالي فإن الدعوى ضد القرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات، ترفع ضد مدير كبريات المؤسسات وخاصة أن المشرع إعتد ذلك صراحة في نزاع مادة التحصيل الضريبي³.

وباعتقادنا أن عدم نصه على ذلك في نزاع مادة الوعاء كان سهوا منه، خاصة بإعتبار مصلحة مديرية كبريات المؤسسات جهة مركزية ذات إختصاص واسع يفوق إختصاص المديرية الولائية للضرائب، على خلاف الأمر بالنسبة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب التابعة في الأساس لهذه المديرية الولائية، إلا أنه قد يكون من الأفضل أن ترفع الطعون في جميع الحالات ضد الجهة التي أصدرت القرار، وخاصة في ظل عدم وجود مانع قانوني.

* شرط المصلحة

ويقصد بالمصلحة الفائدة العملية التي تعود على رافع الدعوى، فإذا انتفت الفائدة من رفع الدعوى فلا تقبل هذه الأخيرة، وهذا ما أكدته المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالفة الذكر بقولها لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكون له صفة أو مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، حيث يجب على رافع الدعوى الضريبية أن تتحقق له المصلحة من رفع الدعوى، كما أن القانون الجزائري يقر على أن هذه المصلحة تقبل حتى وإن كانت محتملة، ناهيك عن المصلحة الفعلية الموجودة والقائمة، كما أن هذه المصلحة يجب أن تستند إلى حق أو مركز قانوني بحيث يكون الهدف من الدعوى هو حماية هذا الحق أو المركز القانوني، فالمكلف بالضريبة الذي يرفع النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية يحاول حماية حقه ومصالحته أمام الإدارة.

*توفر أهلية التقاضي كشرط إجرائي

بالرجوع إلى المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي لم تنص على الأهلية كشرط لقبول الدعوى، إلا أنه لا يمكن إغفال وجوب توفر هذا الشرط الإجرائي الهام، وفي هذا الإطار يمكن التفرقة بين أهلية الشخص الطبيعي وأهلية الشخص المعنوي⁴، فبالنسبة للشخص الطبيعي فيشترط بلوغه سن الرشد يوم رفع الدعوى القضائية دون أن يكون به جنون أو عته أو محجورا عليه بحكم قضائي، أما

1-رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، المرجع السابق الذكر، ص128.

2- المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية

3- المادة 173 من قانون الاجراءات الجبائية

4- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى 1992، ص24.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

بالنسبة للشخص المعنوي فيجب التفرقة بين الأشخاص المعنوية التابعة للقانون الخاص وتلك التابعة للقانون العام؛ فالشخص المعنوي الخاص يمثل أمام القضاء من طرف سلطته التنفيذية المخولة بموجب القانون الأساسي لهذه الشركات والمؤسسات.

أما الشخص المعنوي العام فنجد أن الأهلية متوفرة ضمنيا في المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أمام القضاء، فسواء كان هذا المكلف تاجرا أو صناعيا أو موظفا أو عاملا أجيرا فإنه لا بد من التمتع بالأهلية الكاملة لكي يدخل ضمن خاتمة التكاليف الضريبية والذي ينتج عن ممارسة نشاطا مربحا مهما كان نوعه.

الفرع الأول: دعوى المكلف بالضريبة

إضافة إلى ما تم ذكره من الشروط الواجب توفرها لرفع أي دعوى قضائية سوف نتناول في هذا الفرع الشروط المتعلقة بالدعوى الضريبية في حد ذاتها ورفعها من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية.

أولا - التظلم الإداري المسبق

يجدر بنا أن نشير أن التظلم الإداري المسبق وفقا للمبدأ العام الوارد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية يعد شرطا جوازيا¹، إلا أنه في المادة الضريبية (المنازعات الضريبية) يعد شرطا إلزاميا لقبول الدعوى القضائية، ومنه يتبين أن التظلم الإداري المسبق، فبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية لاسيما المواد 70 و 71 و 72 منه يتبين أن التظلم الإداري المسبق يعد شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، وبمفهوم المخالفة فإن عدم وجود التظلم الإداري المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى الضريبية شكلا، وبإمكان القاضي إثارة تخلف هذا الشرط من تلقاء نفسه.

ثانيا - الشروط المتعلقة بالعريضة:

إن رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية لا بد أن يكون بعريضة ينبغي أن تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، منها ما هو متعلق بالشكل ومنها ما هو متعلق بالموضوع، وتتمثل في شروط شكلية وأخرى موضوعية يمكن أن نجملها في مايلي:

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

-الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى الضريبية؛

-اسم ولقب المدعي وموطنه؛

-اسم ولقب المدعى عليه وموطنه؛

-الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني.

*وجوب توقيع العريضة من طرف المكلف بالضريبة، وفي حالة ما إذا تم تقديم العريضة من طرف وكيل ففي هذه الحالة تطبق عليه أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بالوكالة².

1 - المادة 15 من القانون 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية،
- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الطبعة الثالثة، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات، الجامعية، الجزائر ص100 .

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

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

*يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، أي عرض كل الوقائع التي لها علاقة بالنزاع الضريبي وكذا بيان مختلف الأدلة التي تثبت بطلان القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبية في حال تلقى الجواب، بل نجد أن المشرع الجزائري أكد في المادة 82 فقرة ثانية من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب إرفاق الإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه والصادر من طرف الإدارة الضريبية.

إن التقاضي أمام المحكمة الإدارية من طرف الخصوم لا بد وأن يكون ممثلاً بمحام وذلك تحت طائلة عدم قبول عريضة الدعوى وهذا ما جاءت به المادة 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إلا أن الدولة والأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تعفى من التمثيل الوجوبي بمحام.

ثالثاً: الشروط المتعلقة بالأجل

يجب على المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أن يتقيد بالأجل المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، حيث يتيح له المشرع الجبائي مدة أربعة (04) أشهر لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية¹، تحسب مدة الأربعة أشهر كما يلي:

*يبدأ حساب مدة الأربعة أشهر ابتداءً من تاريخ استلام القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبية بشأن الشكوى المرفوعة من طرف المكلف، سواء كان هذا التبليغ تم قبل انتهاء الأجل الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على شكوى أو مع نهاية أجل الرد؛

*في حالة أن الإدارة الضريبية ردت على شكوى المكلف في اليوم الأخير الممنوح لها للبت في الشكوى فيتم حساب أربعة أشهر كأجل ليتم رفع خلالها رفع الدعوى الضريبية.

*عندما لا تجيب الإدارة الضريبية على شكوى المكلف فإنه يبدأ سريان الأجل من آخر يوم من المدة القانونية الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على تظلم المشتكي؛

*في حالة لجوء المكلف إلى لجان الطعن فإن الأجل (أربعة أشهر) تسري من تاريخ تبليغ قرار اللجنة المرفوع أمامها التظلم للمكلف المشتكي؛

* في حالة أن لجنة الطعن لم ترد في الأجل أو سكتت عن الرد (رفض ضمني) فإن سريان أجل الأربعة أشهر يبدأ من تاريخ انتهاء المدة القانونية الممنوحة لهذه اللجنة للرد على الشكوى والبت فيها.

الفرع الثاني: دعوى الإدارة الجبائية.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإنه يمكن لها أن تعرض النزاع المطروح أمامها على المحكمة الإدارية للفصل فيه خلال مدة الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب.

وبصفة عامة يمكن لها رفع النزاع للمحكمة الإدارية خلال الفترة القانونية الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على شكاوى المكلفين، أما إذا تم عرض النزاع أمام لجان الطعن فإنه يمكن للإدارة الضريبية رفع النزاع الضريبي أمام المحاكم الإدارية في غضون مدة أربعة أشهر وذلك بعد انقضاء الأجل الممنوحة للجان الطعن.

1 - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 94.
- المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

أما في الحالة التي يكون فيها رأي اللجنة غير مؤسس فإن مدير الضرائب بالولاية أو مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة يعلق تنفيذ هذا الرأي غير المؤسس مع تبليغ الشاكي بذلك وتقوم الإدارة الضريبية في هذه الحالة وحسب جهة الاختصاص برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية خلال الشهرين المواليين لتاريخ استلام ذلك الرأي¹.

ومما يجب أن ننوه إليه أن الشروط المذكورة في قانون الإجراءات الجبائية هي شروط متعلقة بالعريضة الخاصة برفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة وليس بالإدارة الضريبية فهي غير منصوص عليها صراحة في أحكام قانون الإجراءات الجبائية.

وبالرجوع إلى مختلف النصوص الضريبية نجد أن المشرع الجزائري لم يحدد شكل معين للعرائض المقدمة من طرف الإدارة أمام المحكمة الإدارية، والتي من خلالها تحدد هذه الأخيرة بدقة موقفها بدقة من المشكلة أثناء عرض النزاع أمام المحكمة الإدارية.

وإذا كان القانون الخاص لم يرد في هذا الخصوص شكل معين للعريضة، لذا نعود إلى القانون العام مراعاة لمبدأ الخاص يقيد العام، فنجد أنه بالإضافة إلى الشروط العامة لرفع الدعوى المتمثلة في شرط الصفة، المصلحة والأهلية المنصوص عليها في الإجراءات الإدارية والمدنية والمذكورة آنفا نص المشرع كذلك على شروط خاصة والمتمثلة في تحرير العريضة والتوقيع عليها تحمل مواصفات معينة بحيث يظهر فيها كل مما يلي:

* عرض الوقائع: حيث ألزم المشرع لقبول العريضة المقدمة أمام المحكمة الإدارية أن تحتوي صراحة على عرض الوقائع المتعلقة بالنزاع والحجج القانونية التي تثبت صحة تصريحات المدعي من عدمها².

*تسبب العريضة: العريضة التي يتم تقديمها أمام المحكمة الإدارية تكون مسببة تسبباً كافياً. إذ تأخذ طابعاً خاصاً تميزها عن تلك التي يقدمها المكلف للإدارة تحتل وضعية ممتازة تسمو على الأفراد كونها تسعى لتحقيق منفعة عامة إذ بإمكانها تغيير الأوجه المثارة في النزاع.

المطلب الثالث: إجراءات التحقيق والفصل في الدعوى الضريبية

الفرع الأول الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية

تتمثل إجراءات التحقيق العامة في منازعة الضرائب في تلك الإجراءات المتبعة في المنازعات الإدارية عموماً، وأهمها كل ما تعلق بتعيين قاض مقرر، تبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات وكذلك الإجراءات المتعلقة بالصلح.

أولاً: تعيين القاضي المقرر

1- المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية: "يمكن ان ترفع أما المحكمة الإدارية المختصة في نفس الأجل القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة بعد اخذ رأي الجان الطعن الولايتية والجهوية والمركزية"
- امزيان عزيز، المرجع السابق .
2- المادة 15 من ق.ا.م.ا.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

بالرجوع إلى نص المادة 844 من ق.إ.م فان رئيس المحكمة الإدارية يعين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاحها بأمانة الضبط و يعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية، الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية الملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع¹.

ثانياً: تبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات

يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ المذكرات والرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة ضبط تحت إشراف القاضي المقرر وجاء في المادة 840 من نفس القانون، أن كل الإجراءات المتخذة و تدابير التحقيق تبلغ إلى الخصوم برسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء².

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

كما تناولت المادتين 18 و 19 من ق.إ.م. شكل و بيانات محضر التكاليف بالحضور الذي يتولى المحضر القضائي تحريره وتسليمه إلى الخصوم، حيث يجب احترام أجل 20 يوم على الأقل بين تاريخ تسليم التكاليف بالحضور والتاريخ المحدد لأول جلسة. و في حالة عدم احترام أحد الخصوم للأجل الممنوح لتقديم مذكرة أو ملاحظات فإنه يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إعدارا بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، وفي حالة القوة القاهرة أو الحادث المفاجئ يجوز منح أجل جديد حسي نص المادة 832 من القانون المذكور.

وإذا لم يقدم المدعي رغم الأعذار الموجهة له المذكرة الإضافية التي أعلن عنها أو لم يتم بتحضير الملف يعتبر تنازلاً، وأضافت المادة 851 أنه في حالة عدم تقديم المدعي عليه رغم إعداره أية مذكرة يعتبر قابلاً بالوقائع الواردة بالعرضية وتبليغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض والمذكرات إلى الخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات، وعندما يحول عدد الوثائق أو حجمها دون استخراج نسخ عنها يبلغ جزء مفصل لها إلى الخصوم أو إلى ممثلهم للإطلاع عليها بأمانة الضبط وأخذ نسخ عنها على نفقتهم، ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخص في حالة الضرورة الملحة بتسليم هذه الوثائق مؤقتاً خلال أجل يحدده، أما ما يتعلق بالمذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق لا تبليغ ويصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم.

ثالثاً : محاولة الصلح

1 - المادتين 841 و 842 ، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، المرجع السابق.

- امزيان عزيز المرجع المذكور سابقا ص 82

2-المادة 844 و 845 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية . - المديرية العامة للضرائب (مديرية المنازعات) المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية - المنازعات الضريبية، المرحلة القضائية، ماي 2008 ، ص ص 08-09.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

يتم إجراء الصلح في أية مرحلة تكون عليها الدعوى سواء بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد أخذ موافقة الخصوم، وفي حالة الصلح يحرر رئيس تشكيلة الصلح محضر يبين ما وقع الاتفاق عليه ويأمر بتسوية النزاع وغلط الملف، وهذا الأمر غير قابل لأي طعن¹.

تجدر الإشارة أن العمل بالصلح في المنازعات الضريبية يكاد ألا يكون في الواقع لأن موضوعها يرتبط بتحصيل مبالغ مالية والتي تعتبر ديونا للخرينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية وبالتالي لا يمكن للإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس بمصالح الخزينة العمومية وهو موضوع تذكير دائم من المديرية العامة للضرائب إلى أعوانها في كل تعليماتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية.

الفرع الثاني: الإجراءات الخاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية

إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال منازعات الضرائب لا تشمل الإجراءات الخاصة المعمول بها في مجال المنازعات الإدارية، بل يقتصر الأمر على مراجعة التحقيق إجراء الخبرة بعد أن التحقيق الإضافي إجراء ضروري قبل إلغاءه بموجب قانون المالية لسنة 2017.

أولا : مراجعة التحقيق

إذا تبين للقاضي أن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للفصل فيها ويرى ضرورة إجراء مراجعة التحقيق أو ما يسمى كذلك بالفحص المضاد حسب النص الفرنسي وهو الأصح والذي يقوم به احد أعوان غير الذين قاموا بالتحقيق الأولي يعين من طرف المدير الولائي للضرائب بحضور الشاكي أو وكيله².

يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريرا ويضمنه ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيدي رأيه والذي يودع من طرف المدير الولائي للضرائب لدى كتابة ضبط المحكمة التي أمرت بهذا الإجراء حسب نص المادة 85 من ق.ا.ج .

إن المشرع لم يحدد الحالات التي تأمر المحكمة الإدارية بمراجعة التحقيق، بل ترك السلطة التقديرية لها، فمعيار تحديد حالات الأمر بمراجعة التحقيق معيار موضوعي يتعلق بمسالة الإثبات دون أن يثير الخصوم لوقائع جديدة .

ويتضح مما تقدم أن مراجعة التحقيق يقرره القاضي عندما يتبين له عدم كفاية عناصر الإثبات في ملف الدعوى وغير جاهز للحكم .

كما أن القاضي غير ملزم بمحضر إجراء مراجعة التحقيق، ويجوز الطعن بعدم سلامة النتائج التي توصل إليها العون الإداري على أسس غير موجودة في أوراق التحقيق يكون يدعو إلى إثارة الشك حول صحة هذا الإجراء من القاضي وسببا في إنهاء التحقيق .

لذلك فنستنتج أن القاضي غير ملزم بإجراء مراجعة التحقيق، بل يأخذه على سبيل الاستئناس ففي حالة عدم اقتناعه بإجراء مراجعة التحقيق يأمر بإجراء آخر وهو إجراء الخبرة.

ثانيا: إجراء الخبرة

1 -المواد من 970 إلى 974 ، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

- حسين فريجة المرجع السابق ص153

2- امزيان عزيز، المرجع السابق، ص ص 98-99.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

عملا بنص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن الخبرة هي إجراء تحقيقي تقوم به المحكمة بهدف الحصول على معلومات فنية في المسائل التي تعرض على القاضي فالخبير تمنح له مهمة تقنية أو فنية يقوم بإبداء ملاحظاته وإعطاء تقديراته الضرورية لمسائل المنازعات قصد الوصول إلى معلومات فنية صعب على القاضي فهمها وإدراكها، بحيث تكون الخبرة السبيل للإثبات لكي تساعده على تكوين قناعته، و بالتالي مساعدته للفصل في الدعوى المعروضة عليه، سواء كان ذلك تلقائيا أو بطلب من احد الخصومة الإدارية حيث يحدد الحكم القاضي بهذا الأجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء وهذا ما أكدته المادة 86 من ق.ا.ج .

تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة (03) خبراء إن طلب احد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث بحيث لا يمكن إسناد مهمة الخبرة إلى الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها ولا للأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق¹. في حالة رفض الخبير المهمة المسندة إليه او لم يؤديها يعين خبيرا آخر بدل عنه بغيره . كما أن لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة وخبير الطرف الأخر وفق ما تنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجنائية الإدارية، و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة ويوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في اجل ثمانية 08 أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويفصل في هذا الطلب فصلا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم .

لا يقبل رد الخبير إلا في الحالات التالية:

_ القرابة المباشرة، و القرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة.

_ وجود مصلحة شخصية كان يكون للخبير مصلحة في النزاع.

_ وجود سبب جدي.

أثناء القيام بالخبرة، يتوجه الخبراء بحضور ممثل عن الإدارة والمكلف بالضريبة أو ممثله والخبير ويجدر من الخبير أن يطلع الخصوم إذا اقتضى الأمر إعلام الخبراء الآخرين باليوم والساعة التي سيتم فيها إجراء الخبرة ، قبل أجل 10 أيام على الأقل من بدء العملية.

عند نهاية عملية الخبرة يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، و يقوم الخبراء بتحرير تقرير مشترك وإما تقارير منفردة لكل ما توصلوا إليه يتضمن أقوال وملاحظات الخصوم². يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط المحكمة، ويمكن للأطراف التي تم إبلاغها الاطلاع عليها خلال مدة عشرين 20 يوما.

- المادة 86 من قانون الإجراءات الجنائية¹

-رشيد خلوفي المرجع السابق ص91

-بوصنوبرة خليل، الخبرة القضائية في المنازعات الجنائية، من أعمال الملتقى الوطني الثاني، حول الإجراءات الجنائية جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة، يومي 21 و 22 أفريل 2008.

2-حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 221 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

في حالة ما إذا كانت الخبرة غير سليمة أو ناقصة، تأمر المحكمة بإجراء خبرة جديدة تكميلية، أما عن مصاريف الخبرة فيتحمّلها الطرف الخاسر، غير انه عندما يحصل احد الطرفين على جزء من طلبه، فإنه يشارك في المصاريف حسب النسب الذي يحددها قرار المحكمة الإدارية . وبالرغم من اللجوء إلى الخبرة يبقى رأي الخبير غير ملزم للقاضي لان تقدير عمل الخبرة من المسائل الموضوعية والواقعية التي يستقل بها، لذلك يقضي المبدأ القانوني بأن الخبرة تبقى رأيا استشاريا لا يقيد المحكمة، ويبقى للقاضي الرأي الأخير في حسم النزاع. لكن واستثناء عن الأصل فالبرغم أن للقاضي الإداري سلطة تقديرية نسبية في تقييم نتائج الخبرة، فان هذه السلطة تتوقف أمام حالات تستوجب على القاضي الأخذ بتقرير الخبير وتتمثل فيما يلي:

* حالة تصالح أطراف النزاع الضريبي حسب تقرير الخبير الذي يطلع فيه المحكمة على ذلك ففي هذه الحالة ما على القاضي سوى الأخذ بتقرير الخبرة بعد تأكده من سلامة هذا الإجراء¹.

الفرع الثالث: الفصل في الدعوى الضريبية وإصدار القرار

عند الانتهاء من إجراءات التحقيق والخبرة يتم الفصل في النزاع من طرف المحكمة الإدارية وفقا لإجراءات وشكليات قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذا ما جاءت به المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ أن رئيس المحكمة الإدارية يقوم بتعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى الضريبية المرفوعة بمجرد قيد عريضة افتتاحها لدى أمانة ضبط المحكمة، كما يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بتحديد الأجل الممنوحة للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات ومختلف أوجه الدفاع، كما يجوز له طلب كل مستند من الخصوم أو أية وثيقة تسهم في حل النزاع².

هذا ونشير أنه يتم إخطار الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية، ويتم الإخطار من طرف أمانة الضبط على الأقل عشرة (10) أيام قبل تاريخ الجلسة. وفي يوم الجلسة وبعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية محل النزاع يمكن للخصوم تقديم الملاحظات الشفوية تدعيا للطلبات الكتابية، كما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة وطلب توضيحات من كل شخص حاضر في الجلسة ، وبعد الانتهاء من هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته.

أما بخصوص النطق بالقرار فيكون علنيا وهذا ما جاءت به المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما يجب أن يشتمل القرار الصادر عن المحكمة الإدارية وتحت طائلة البطلان العبارات .

* حالة توافق الخبرة الفنية ومستندات الدعوى وتطابق النتائج التي تضمنها تقرير الخبرة مع الأدلة الموجودة في ملف الدعوى الجبائية، أما إذا استبعد القاضي نتائج الخبرة عليه تسبب استبعادها وفقا لنص المادة 114 من ق.ا.ج .

1 - زبيدة كريبي، (المراقبة القضائية على للمنازعة الضريبية)، مجلة مجلس الدولة، العدد 2، الجزائر.
- المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة من الفقرة 6 الى الفقرة 10.
2 - عبد العزيز امقران، عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، ص 20 .
- مجلة مجلس الدولة، " المنازعات الضريبية " عدد خاص، المرجع السابق، ص 014 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

- * كما يمكن للقاضي الأخذ بجزء من تقرير الخبير أي الجزء الذي يتفق مع النتيجة المتوصل إليها في حسم النزاع، لذلك فيمكن القول أن القاضي له السلطة التقديرية بالأخذ بالخبرة كلياً أو جزء منها.
- المذكورة في المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث يجب أن يشمل الحكم العبارة التالية: "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية" و"باسم الشعب الجزائري"، كما يجب أن يحتوي القرار على البيانات الواردة في المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل في¹:
 - *الجهة القضائية التي أصدرت القرار؛
 - *ألقاب وأسماء وصفات القضاة؛
 - *تاريخ النطق بالقرار؛
 - *اسم ولقب محافظ الدولة عند الاقتضاء؛
 - *اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم؛
 - *أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة كون أحد الأطراف شخصاً معنوياً مع ذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني؛
 - *أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل ومساعدة الخصوم؛
 - *الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.
- *كما يتضمن الحكم أيضاً الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، كما يشار إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر ومحافظ الدولة وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثليهم وكل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس وهذا ما جاءت به المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
 - *يجب أن يسبق منطوق الحكم بعبارة " يقرر." ²
- بعد صدور الحكم يتم تبليغه إلى الخصوم في موطنهم وذلك عن طرق محضر قضائي، كما يجوز وبصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الأحكام إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط بالمحكمة فإذا كان مضمون الحكم لصالح المكلف بالضريبة فإنه يجب على المدير الولائي للضرائب تطبيق التخفيضات والإعفاءات محل الحكم.

1 - خرشي إهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة فرحات عباس، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، سطيف، ص 024 .

- المادة 890، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. 2

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

المبحث الثاني: الإجراءات أمام مجلس الدولة

إن معيار اختصاص مجلس الدولة بالنظر في الدعوى الإدارية بما فيها الدعوى الضريبية يقوم على معيار عضوي ، حيث يكون جهة استئناف للفصل في القرارات الصادرة ابتدائياً عن الجهات القضائية الإدارية، ويعتبر جهة نقض للفصل في الطعون المرفوعة ضد القرارات والأحكام الصادرة نهائياً عن الجهات القضائية الإدارية (باستثناء مجلس الدولة)، إلا أنه لا يوجد الطعن بالنقض في الدعاوى الضريبية في الواقع مادام مجلس الدولة جهة استئناف، ويختص عندما ينص قانون خاص على ذلك، كما يختص المجلس ابتدائياً في بعض المنازعات الضريبية استثناءً عن القاعدة العامة باعتبار المنازعات الضريبية من دعاوى القضاء الكامل¹.

كما يفصل مجلس الدولة في الطعون ضد القرارات الصادرة عنه وعن المحاكم الإدارية مثل المعارضة واعتراض الغير الخارج عن الخصومة والتماس إعادة النظر، ودعوى تصحيح خطأ مادي والدعوى التفسيرية، وبعد نظر مجلس الدولة في المنازعات الضريبية يصدر قراراً فاصلاً فيها في شكل معين، قد يكون قابلاً للطعن، بالإضافة إلى أنه لمجلس الدولة أهمية عملية كبيرة للنظر في المنازعات الضريبية باعتباره المرحلة الأخيرة من إجراءات هذه المنازعات وهذا كله سنعالجه في هذا الفصل.

عليه وطبقاً للمواد من 901 إلى 909 من ق.ا.م.ا فإن مجلس الدولة يكون:

- محكمة أول وآخر درجة (قاضي اختصاص).

- جهة استئناف (قاضي استئناف).

- يختص كذلك بالطعن بالنقض².

المطلب الأول : مجلس الدولة قاضي اختصاص

يختص مجلس الدولة كدرجة أولى وأخيرة بالفصل في دعاوى الإلغاء، والتفسير وتقدير المشروعية في القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية. كما تنص المادة 901 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه يختص مجلس

1- محمد الصغير بعلي القضاء الإداري - مجلس الدولة- دار العلوم للنشر والتوزيع ص142.

- المواد من 901 إلى 903 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية 2

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

الدولة كدرجة أولى وأخيرة ، بالفصل في دعاوى الإلغاء والتفسير وتقدير المشروعية في القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية¹.
مما سبق يتضح أن اختصاص مجلس الدولة يتمثل في مايلي:
-إمكانية النظر في قرار صادر عن جهة مركزية.
-إمكانية الأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه، بناء على طلب الطرف المعني.
عندما ينظر كدرجة أولى في الطلبات المتضمنة وقف تنفيذ القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية حسب نص المادة 913 من ق.ا.م.ا.
حيث يشترط لقبول طلب وقف تنفيذ القرار الإداري أن يكون بدعوى مستقلة، ومتزامنة مع دعوى مرفوعة في الموضوع أو متزامنة مع تظلم إداري مسبق حسب نص المادة 928 من ق.ا.م.ا.
وقد ينتج عن كون مجلس الدولة جهة اختصاص بالنظر في مثل هذه المنازعات إشكالات في الاختصاص، فوفقا للمواد من 808 إلى 812 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يكون هذا الإشكال إما بالتنازع في موضوعه أو الارتباط فيه ففي حالة التنازع وعندما يتعلق الإشكال بأيلولة الجهة المخولة بالفصل في القضية سواء بين محاكم إدارية أو بين محكمة إدارية ومجلس الدولة مثلما هو الحال بالنسبة لتنازع الاختصاص أمام القضاء العادي فإن التنازع أمام القضاء الإداري يكون كذلك إما إيجابيا أو سلبيا وذلك في الاحتمالين التاليين²:
*حينما يثور تنازع في الاختصاص بين محكمتين إداريتين يؤول الفصل في التنازع إلى مجلس الدولة باعتباره الجهة الأعلى المشتركة بينهما.
* يؤول الفصل في تنازع الاختصاص بين محكمة إدارية ومجلس الدولة، إلى اختصاص هذا الأخير بكل غرفه المجتمعة، واختصاص الغرف المجتمعة لمجلس الدولة بالنظر في تنازع الاختصاص بين محكمة إدارية ومجلس الدولة يكون بناء على تدخل لجنة الشؤون القانونية والإدارية والحريات دعما لاجتهاد القضاء الإداري وإضفاء النوعية على قرارات مجلس الدولة المتعلقة بالفصل في تنازع الاختصاص بينه وبين المحاكم الإدارية.
أما في حالة الارتباط في المادة الإدارية يؤدي إلى تنازل جهة قضائية إدارية لفائدة جهة أخرى ويكون في الحالتين:

*تعلق الارتباط بالاختصاص النوعي :

إذ ما أخطرت المحكمة الإدارية بطلبات مستقلة في نفس الدعوى لكنها مرتبطة، ويؤول اختصاص البعض منها إليها، وبعضها يؤول إلى اختصاص مجلس الدولة، فيحيل رئيس المحكمة وجوبا، كل هذه الطلبات إلى مجلس الدولة ليتم الفصل فيها بموجب قرار واحد تفاديا لتعدد الدعاوى حول نفس النزاع، و نفس الأمر عندما تخطر المحكمة الإدارية بطلبات بمناسبة النظر في دعوى تدخل في اختصاصها وتكون في نفس الوقت مرتبطة بطلبات مقدمة في دعوى أخرى مرفوعة أمام مجلس الدولة وتدخل في اختصاصه، يحيل رئيس المحكمة تلك الطلبات إلى مجلس الدولة³.

1 - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 118.
2- بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، فرع القانون العام، كلية الحقوق جامعة الجزائر، بن يوسف بن خدة، بن عكنون، ص. ص 200-203.
3 - محمد الصغير بعلي، شروط قبول الدعوى ، تجاوز السلطة في التشريع الجزائري، منشورات جامعة باجي مختار، الجزائر، 2008 ص119.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

*تعلق الارتباط بالاختصاص الإقليمي:

تختص المحاكم الإدارية إقليميا بالفصل في الطلبات التي تعود إلى اختصاصها الإقليمي وفي الطلبات المرتبطة بها التي يعود الاختصاص الإقليمي فيها إلى محكمة إدارية أخرى، تجاوز الاختصاص الإقليمي هنا يبرره تفادي تعدد الدعاوى حول قضية واحدة وضمان حسن سير العدالة لأن الجهة المختصة بالدعوى الأصلية هي أكثر دراية من غيرها بالطلبات المرتبطة بها.

عندما تخطر محكمتان إداريتان في آن واحد بطلبات مستقلة أي بمناسبة دعويين قضائيتين لكنها مرتبطة وتدخل في الاختصاص الإقليمي لكل منهما، يرفع رئيسا المحكمتين تلك الطلبات إلى رئيس مجلس الدولة ويخطر كل منهما الآخر بأمر الإحالة¹.

يفصل رئيس مجلس الدولة بأمر: ويترتب على أوامر الإحالة بسبب الارتباط المنصوص عليها في المادتين 811 و812 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية سواء منها المتعلقة بالاختصاص النوعي أو الإقليمي، إرجاء الفصل في الخصومة وهي غير قابلة لأي طعن.

وقد أورد قانون الإجراءات الإدارية والمدنية في مواد 813 و814 طرق تسوية إشكالات الاختصاص بنصها انه في حالة إذا ما أخطرت إحدى المحاكم الإدارية بطلبات ترى أنها من اختصاص مجلس الدولة، لا يجوز لها التصريح بعدم اختصاصها بموجب حكم إنما يحول رئيس المحكمة الملف في أقرب الآجال إلى مجلس الدولة الذي يفصل في مسألة الاختصاص ويحدد عند الاقتضاء المحكمة الإدارية المختصة للفصل في كل الطلبات أو في جزء منها. ولا يجوز لهذه الأخيرة التصريح بعدم اختصاصها.

المطلب الثاني: مجلس الدولة قاضي استئناف

إن الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية يمكن الطعن فيها عن طريق الاستئناف وفق الشروط والشكليات التي تناولها قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا القانون رقم 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، حيث يجوز ومن جانب إدارة الضرائب لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب استئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بخصوص النزاع الضريبي الذي تم الفصل فيه من طرف هذه الأخيرة ولم يرض الإدارة الضريبية، كما أنه للمكلف الحق في استئناف حكم المحكمة الإدارية إذا كان الحكم في غير صالحه.

هذه الأحكام يتم استئنافها أمام مجلس الدولة كدرجة أخيرة للتقاضي فكما أن لمجلس الدولة اختصاصات كأول وآخر درجة والتي تتمثل في الفصل في دعاوى الإلغاء والتفسير وتقدير مشروعية القرارات الصادرة عن السلطة الإدارية المركزية واختصاصات بالفصل في قضايا مخولة له بموجب نصوص خاصة، لديه أيضا اختصاصات كدرجة ثانية للتقاضي في مجال القضاء الإداري تظهر من خلال اختصاصه بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، والدعوى الضريبية تدخل في نطاق الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية وذلك كما تناولناه سابقا.

وعلى هذا فإن مجلس الدولة يعتبر كجهة استئناف للأحكام الصادرة في الدعاوى الضريبية من طرف المحاكم الإدارية، هذا ونشير أن مجلس الدولة يعتبر كذلك جهة نقض وهو من اختصاصاته²، وهذا ما

1 - كافي سناء، حل المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم

السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2013، ص 35.

- أمزيان عزيز، المرجع سابق، ص ص، 90-912

- حركات بوبكر، المرجع السابق، ص 56.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

جاءت به المادة 901 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بنصها على أن مجلس الدولة يختص بالنظر في الطعن بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية، وما يوجب الإشارة إليه أن الاستئناف أو حتى الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف للحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وهذا ما جاءت به المادتان 908 و909 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الأول: الطعن بالاستئناف

نصت المواد من 949 إلى 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 01 من القانون العضوي رقم 92/10 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله على ممارسة المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب حقهما في تقديم عريضة أمام مجلس الدولة من أجل استئناف حكم المحكمة الإدارية نتيجة لعدم رضاها بما حكمت به مطالبين إعادة النظر في القضية شكلا وموضوعا وقانونا

فالاستئناف هو طعن على حكم لم يرض من صدر الحكم ضده كليا أو جزئيا، إذ قد يكون من صدر ضده الحكم هو المدعي أو المدعى عليه أمام أول درجة.

وقد نصت على ذلك المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية انه "يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفق للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية".

كما نصت على ذلك المادة 91 من نفس القانون "يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على اختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب"¹. يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتبارا من اليوم الذي تم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية.

للتذكير كأصل عام فقد نصت المادة 332 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأن حق الاستئناف مقرر لجميع الأشخاص الذين كانوا خصوما على مستوى الدرجة الأولى أو لذوي حقوقهم وأيضا المتدخل الأصلي أو المدخل في الخصام بشرط توفر المصلحة لدى المستأنف، فالاستئناف هو طريق عادي للطعن.

أولا: الأحكام القابلة للاستئناف

*يكون الاستئناف طبقا لأحكام المادتين 949 و950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ضد الأحكام الحضرية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة ابتدائية الفاصلة في المنازعة الضريبية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

أما الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع فتكون غير قابلة للاستئناف، لأن المحكمة الإدارية تصدرها قصد الإثبات أو التحقيق مثل الحكم بتعيين خبير وتحديد مهمته، الحكم بإحالة المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية لإجراء تصنيف لمهنته بطريقة المشابهة تمهيدا لفرض الضريبة عليه، حيث لا تكون هذه الأحكام قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في الموضوع، فيجب الانتظار إلى حين صدور هذا الحكم ثم مباشرة الاستئناف وهذا طبقا لنص المادة 334 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- حسين فريجة، المرجع السابق الذكر، ص 1.118
- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 52.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

*كما يجب أن يكون الاستئناف ضد الأحكام التي لم تستجب لدفعات المدعي وهذا ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 09232 المؤرخ في: 2004/12/14 والذي جاء فيه¹:

"حيث أن الاستئناف شرع بقصد التجريح في الحكم المطعون فيه وإذا صدر الحكم محققا كل الطلبات فإنه لا يحق للمدعي الطعن فيه كون الاستئناف مرتبط بمصلحة المستأنف".

حيث بالرجوع إلى عريضة إعادة السير بعد الخبرة المسجلة أمام مجلس قضاء سيدي بلعباس يتبين أنه التمس إفراغ القرار التمهيدي والمصادقة على خبرة الخبير، والقول بأن الضريبة المطالب تخفيضها والقرار موضوع الاستئناف قد استجاب لطلب المدعي مما يجعل مجلس الدولة يصرح برفض الاستئناف وتأييد القرار المستأنف.

بعد إعادة النظر في حكم المحكمة الإدارية المعروض للاستئناف من طرف مجلس الدولة، تبين بأن الحكم موضوع الاستئناف، قد استجاب لكل الطلبات المثارة بعد الخبرة مما جعل مجلس الدولة يقضي برفض الاستئناف وتأييد الحكم المستأنف.

*كما يجب أن لا يكون الحكم الابتدائي المطعون فيه قد حاز قوة الشيء المقضي فيه فالتنازل مثلا عن الحكم في الدعوى يعتبر مانعا من موانع الطعن فيه لأن التنازل عن الحكم يعتبر بمثابة تنازل عن الحق الموضوعي في الدعوى ومنه فإن الطعن يصبح غير ذي موضوع.

كما يجوز التنازل عن الطعن بالاستئناف حيث أن قواعد التنازل المعمول بها أمام المحكمة الإدارية مطبقة أيضا أمام مجلس الدولة، لذا يمكن لذوي الشأن التنازل عن الطعون الاستئنافية المثارة منهم أمام مجلس الدولة².

ثانيا : إجراءات وشروط الاستئناف

* يرفع الطعن بالاستئناف بواسطة عريضة تسجل في سجل خاص بأمانة ضبط مجلس الدولة برقم تسلسلي خاص بها، حيث يقدم للمستأنف وصل الاستلام مع إثبات دفع الرسم القضائي اللازم أو إثبات إعفائه من الدفع على أساس المساعدة القضائية بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل أو نسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية تحت طائلة عدم قبول الطعن بالاستئناف شكلا وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 4113 الصادر بتاريخ 2003/10/04 والذي جاء فيه "حيث أنه طبقا لمقتضيات المادة 417 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يجب لقبول عريضة الاستئناف شكلا أن يرفق بها الإيصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداعها.

حيث أن دراسة أوراق الملف خالية مما يفيد بأن المستأنف قد سدد الرسم القضائي المنصوص عليه بأحكام المادة السالفة الذكر فإنه من المستحق في مثل هذه الحالة التصريح بعدم قبول الاستئناف شكلا. يتضح من هذا القرار بأن القاضي رفض الاستئناف شكلا لعدم إرفاق وصل دفع الرسم القضائي، ومنه فإرفاق وصل دفع الرسم القضائي بالعريضة من الشروط الشكلية لقبول الاستئناف.

بعد عرض الاستئناف على رئيس مجلس الدولة الذي يقوم بإحالته على رئيس الغرفة فيجب لقبول عريضة الاستئناف شكلا أن يرفق بها الإيصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداعها.

* يجب أن تتضمن عريضة الاستئناف كافة البيانات العامة وبطريقة وافية لأن إغفال بعض بيانات المستأنف أو المستأنف عليه قد يؤدي إلى بطلان الاستئناف شكلا، وهذه البيانات هي طبقا لنص المادة

- مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد خاص، المنازعات الضريبية، ص 65. 1
- بوحك سمية، سير الدعوة الإدارية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدورة 17، الجزائر 2008، ص 138.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

540 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بحيث نصت هذه المادة على أنه: "يجب أن تتضمن عريضة الاستئناف، تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، البيانات الآتية:

- 1_ الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف .
 - 2_ اسم ولقب وموطن المستأنف.
 - 3_ اسم ولقب وموطن المستأنف عليه، وان لم يكن له موطن معروف فأخر موطن له .
 - 4_ عرض موجز عن الوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف
 - 5_ الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني.
 - 6_ ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك¹.
- * كما يتعين أن تكون عريضة الاستئناف مشتملة على جميع أوجه الطعن التي يمكن توجيهها إلى الحكم المستأنف، فإذا كان المستأنف هو المدعي أمام محكمة أول درجة فعليه أن يهاجم الحكم لعدم أخذه بالأدلة والمستندات التي سبق طرحها بالرغم من وضوحها وقطعية دلالتها على الحق الذي رفعت به الدعوى مع التأكيد على النقاط المهمة أو إعادة شرحها بأسلوب أوضح.
- وإذا كان المستأنف هو المدعى عليه أمام محكمة أول درجة فإنه يتعين أن تشتمل عريضة استئنافه على الرد على ما ساقه الحكم المستأنف من أسباب أسس عليها قضاؤه، وكذا الرد على حجج ومستندات المدعي في الدعوى.

* وجوب إرفاق المستأنف طلبه بنسخة من الحكم المطعون فيه وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 02142 الصادر بتاريخ 2004/01/02:

من حيث الشكل: حيث أن المدعي لم يقدم بالملف القرار محل طلبه وأن المدعى عليه دفع بذلك مما يتعين رفض الطلب شكلاً.

* يجب أن يتضمن الاستئناف عرضاً موجزاً للوسائل والأدلة والطلبات التي يريدتها للحصول على حقه من خلال هذا الطعن لأن الطلبات هي التي تحدد موضوع الاستئناف المعروض أمام مجلس الدولة الذي من خلاله يقوم مجلس الدولة بإعادة النظر فيه والفصل فيه وبالتالي يتم تحديد هدف الاستئناف للخصم المطعون ضده.

* لا يجب أن يكون الطعن بالاستئناف واحد ضد عدة أحكام بل يجب أن يكون لكل حكم مطعون فيه طلب منفرداً له.

* يجب أن تكون عريضة الاستئناف موقعة من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة، وإلا كان طلب الاستئناف تحت طائلة عدم القبول طبقاً لأحكام المادة 905 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

* كما يجب إرفاق عريضة الاستئناف بنسخ حسب عدد الأطراف المستأنف ضدهم، التي تؤكد الحكم.

* ولا يمكن ممارسة حق الاستئناف أكثر من مرة وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 142224 الصادر بتاريخ: 2003/04/04 بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة المسماة " الطاقة سود" ضد مديرية الضرائب لولاية النعامة والذي جاء فيه²:

- المادة 540، 541 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المذكور. 1
- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص في المنازعات الضريبية. 2

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

« حيث أن موضوع الدعوى يتعلق بطلب إلغاء قرار الإخضاع لضريبة الرسم على النشاط المهني المفروض على المستأنفة، حيث دفعت المستأنف عليها بأن الدعوى الحالية سبق الفصل فيها وأن المستأنفة سبق وأن سجلت بعريضة استئناف أمام مجلس الدولة مؤرخة في 2003/02/12 .
- حيث تبين لمجلس الدولة من خلال دراسة ملف القضية والوثائق المرفقة به بأن قضية الحال صدر فيها قرار عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء سعيدة بتاريخ 01/ 03/ 2002 .

كما دفعت به المستأنف عليها بعدم قبول الدعوى شكلا لوقوعها خارج الآجال القانونية حيث قضى مجلس الدولة بتأييد القرار المستأنف وبالتالي لا يجوز الاستئناف مرتين في نفس القضية مما يجعل الدفع المثار من طرف المستأنف عليها مؤسس قانونا ويتعين القضاء بعدم قبول الاستئناف شكلا.
أما الشروط المتعلقة للحكم فهي تلك الشروط العامة المذكورة في أ.ق.م.أ¹، وتتمثل فيما يلي:
- أن يكون قضائيا: يجب أن يكون الحكم صادرا عن جهة قضائية إدارية والمتمثلة في المحاكم الإدارية وهذا ما نصت عليه المادة 801 من أ.ق.م.أ ، فإن المحاكم الإدارية هي الجهة المختصة للنظر في منازعات الضرائب وأضاف قانون الإجراءات المدنية والإدارية إمكانية الاستئناف في القضايا والأوامر الصادرة عن ذات الهيئة، بحيث حددت المادة 800 منه القضايا التي تفصل فيها المحكمة والقابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة وهي الدولة، الولاية، البلدية أو المؤسسة العمومية ذات طابع الإداري طرفا فيها.

ب- أن يكون صادرا عن المحكمة الإدارية: يعتبر مجلس الدولة المختص في الفصل في المنازعات الإدارية وهذا كقاعدة عامة، أما الإستثناء، فإن بعض المنازعات الإدارية ذات طابع معين يؤدي إلى منح الإختصاص إلى جهات قضائية إدارية أخرى، كالطعن بالبطلان في القرارات الإدارية الصادرة عن السلطة الإدارية المركزية أو الطعون الخاصة بتفسيرها التي ينعقد الفصل فيها بمجلس الدولة ابتدائيا ونهائيا ، وهذا ما نصت عليه المادة 949 من أ.ق.م.أ ، كذلك المنازعات الإدارية ذات الطابع الخاص التي منح المشرع حق الفصل فيها لبعض اللجان القضائية كالمنازعات المتعلقة بالانتخابات².
ج- أن يكون ابتدائيا: بالنسبة للمنازعات الضريبية التي تختص المحاكم الإدارية بالفصل فيها ابتدائيا تكون بحكم قابل للإستئناف أمام مجلس الدولة.

أما الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع ستكون غير قابلة للإستئناف لأن المحكمة الإدارية تصدرها قصد الإثبات أو التحقيق كتعيين خبير مثلا، بحيث لا تكون هذه الأحكام قابلة للإستئناف إلا مع الحكم الفاصل في الموضوع طبقا لنص المادة 952 من أ.ق.م.أ.

ثالثا: آجال وآثار الطعن الاستئناف

لم يترك المشرع الآجال مفتوحة أمام المتقاضين بل حددها تحديدا دقيقا وواضحا، فرفع الاستئناف خارج الآجال القانونية يؤدي إلى رفضه من طرف مجلس الدولة، و حددت الآجال بشهرين من أجل استئناف الحكم الصادر في النزاع الضريبي من طرف المحكمة الإدارية، إلا أن هذه الآجال تخفض

1-المادة 800 و 801 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

2-حسين فريجة، المرجع السابق الذكر، ص 132.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

بالنسبة للأوامر الإستعجالية إلى خمسة عشر (15) ¹، وتسري أجل رفع الاستئناف على كلا الطرفين المدعي والمدعى عليه ابتداء من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى أطراف الخصومة. وما يمكن الإشارة إليه أنه يجوز للطرف المستأنف عليه استئناف الحكم فرعياً إذا كان الخصم الآخر قام باستئناف الحكم وذلك حتى في حالة سقوط حقه في رفع الاستئناف الأصلي وهذا ما جاءت به المادة 951 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يؤدي الاستئناف إلى إعادة عرض النزاع الضريبي من جديد من حيث الواقع والقانون، وفي حدود ما تم استئنافه أمام مجلس الدولة فيتمتع قضاؤه بفضل الأثر الناقل للاستئناف بنفس سلطات قضاة الدرجة الأولى، فيحتفظ أطراف المنازعة الضريبية سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية عند تقديم طلباتهم ودفعاتهم أمام مجلس الدولة بنفس السلطات التي يتمتعون بها أما القاضي الابتدائي لدى المحكمة الإدارية، ثم إن قضاة الاستئناف يتمتعون بإمكانية النظر في طلبات لم تنظرها الجهة الابتدائية حيث يقومون بإعادة النظر في موضوع النزاع ومراجعة الحكم شكلاً وموضوعاً وقانوناً وإزالة ما شابه من عيوب، كما يتمتعون بإمكانية إحالة الخصومة الضريبية من جديد إلى المحكمة الإدارية².

وعليه فإن الطعن بالاستئناف في النزاع الضريبي لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وفقاً لأحكام المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أي أنه يبقى الحكم قابلاً للتنفيذ بالرغم من الطعن فيه بالاستئناف، فبمجرد تلقي الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية من الطرف الذي صدر الحكم لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب فيمكنه مباشرة التنفيذ، بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي دون قيد أو شرط إلا في الحالة التي من شأن تنفيذه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها طبقاً لأحكام المادة 903 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فيمكن في هذه الحالة لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر. ذلك لأن وقف تنفيذ الحكم المطعون فيه دون شرط أن يترتب على تنفيذ الحكم نتائج يتعذر تداركها حيث يكفي أن يكون من شأن تنفيذ الحكم إحداث الضرر، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في مختلف قراراته.

الفرع الثاني: الطعن بالمعارضة

كل ما هو مقرر بالنسبة للطعن بالمعارضة أمام القضاء العادي، نجده مكرساً أمام القضاء الإداري باستثناء عدم قبول المعارضة في قرارات المحكمة العليا، فهو طريقة من طرق الطعن العادية تمكن المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب من اللجوء إلى نفس المحكمة الإدارية مصدرة الحكم الغيابي وفقاً لأحكام المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك من أجل مراجعة الحكم الغيابي وفقاً للمادة 327 من نفس القانون، فيطرح النزاع أمام نفس المحكمة، فيقوم من صدر الحكم لصالحه بتبليغ نسخة من الحكم بمحضر تبليغ حكم غيابي عن طريق المحضر القضائي³.

1- المادة 82 الفقرة الثالثة، من قانون الإجراءات الجنائية.

2- المادة 913 من قانون الإجراءات الإدارية والمدنية" 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، وعندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف .

- مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد خاص، المنازعات الضريبية، ص 3.42.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

أولاً: شروط وإجراءات الطعن بالمعارضة: * توفر حكم غيابي :

ويثبت الغياب إذا اتضح أن المطعون ضده تم تبليغه ولم يحضر الجلسة فيفصل القاضي الإداري غيابياً طبقاً لنص المادة 328 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ويكون الحكم الغيابي قابلاً للمعارضة وهذه الطريقة تهدف إلى سحب الحكم الذي صدر في غياب المحكوم عليه، وإعادة النظر في الدعوى من جديد من حيث الوقائع والقانون أمام نفس الجهة التي أصدرت الحكم أو القرار الغيابي، فيتسنى للطاعن بالدفاع عن حقوقه إذا كان المكلف بالضريبة، أو حماية أموال الخزينة العمومية إذا كانت إدارة الضرائب هي الطاعنة بالمعارضة ضد الحكم الغيابي.

* ترفع المعارضة ممن صدر ضده الحكم، أي أن يكون طرفاً في الدعوى ويعتبر رافع الدعوى مدعي في المعارضة وصاحب الدعوى مدعى عليه في المعارضة.

ج- احترام الأجل القانوني :

يجب احترام الأجل القانوني والمحدد بشهر واحد طبقاً للمادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإذا توفرت هذه الشروط قبلت المعارضة، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 022124 الصادر بتاريخ 2001/04/12 : وتتلخص وقائع القضية المرفوعة أمام مجلس الدولة بين المؤسسة الولائية لتوزيع للتجهيزات المنزلية بتلمسان ضد وزير الاقتصاد حول طعن بالمعارضة ضد القرار الصادر غيابياً في حق المؤسسة الولائية والذي قضى بإلغاء القرار المستأنف الصادر عن مجلس قضاء تلمسان لمبلغ يمثل تعديلاً لمبالغ التي دفعها بالنسبة لسنوات 1994 إلى غاية 1998 خلافاً لما وقع بين الطرفين حول أساس الضريبة هذه، إذ أن إدارة الضرائب أخذت بعين الاعتبار في تقويمها للضريبة النتائج المالية المؤقتة عوض النتائج النهائية.

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

_ في الموضوع : رفض المعارضة لعدم التأسيس تحمیل المعارضة المصاريف القضائية.

من خلال هذا القرار نلاحظ أن الطاعن اتبع إجراءات رفع المعارضة لذا قبلت شكلاً أما القاضي وبعد إطلاع على موضوعها رفضها لعدم التأسيس.

ثانياً: آثار الطعن بالمعارضة:

* وقف تنفيذ الحكم : تم وقف تنفيذ الحكم وفقاً لأحكام المادة 955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى غاية الفصل في شكل وموضوع المعارضة من جديد، هذا ما لم يتضمن الحكم صراحة الأمر بالنفاذ المعجل رغم المعارضة وفقاً لأحكام المادة 304 من ق. ا. م. أ¹.

* قبول المعارضة :

- شيهوب مسعود المرجع السابق، ص 115.

1- المادة 955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: " للمعارضة أثر موقف للتنفيذ ما يؤمر لغير ذلك"

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

هنا يتم إلغاء الحكم الأول الذي أصدرته المحكمة الإدارية ويحل محله حكماً آخر تصدره المحكمة وذلك من خلال ما قدمه الطرف الذي كان غائباً من وقائع ودلائل وإثباتات، ومن خلال إلغاء المحكمة للحكم الأول يعني أنه كان مخالفاً للواقع.

ينتهي الأجل القانوني للمعارضة والمحدد بشهر فيصبح الحكم غير قابل للطعن بالمعارضة، وإذا تم الطعن فيه يكون الطعن غير مقبول شكلاً لفوات الأجل القانوني للطعن بالمعارضة.
-إذا تم الطعن في الأجل القانوني، ورأت المحكمة أن ما قدمه الطاعن يؤيد حكمها الأول فإنها ترفق المعارضة.

- حضور الجلسة بتاريخ معين ولا يقدم ما يدعم طلباته أو دفعه، وصدر حكم آخر غيابي في نفس الطعن بالمعارضة فإنه ينتج عنه عدم قبول الطعن واعتبار المعارضة الثانية كأن لم تكن وفقاً لأحكام المادة 330 من ق. ا. م. أ، ولا يبقى أمام المعارض سوى الاستئناف أمام مجلس الدولة.

المطلب الثالث: الطعن بالنقض في الدعوى الضريبية

لقد سبق وأن ذكرناه في إطار حديثنا عن اختصاص مجلس الدولة وهو طريقة من طرق الطعن غير العادية بحيث تكون الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة نهائية محل الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة باعتباره جهة نقض طبقاً لنص المادة 349 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وكون الطعن بالنقض هو الوسيلة الغالبة في كل الدعاوى الضريبية والأنسب لطرفي النزاع إرتأينا الإكتفاء به دون سواه من طرق الطعن غير العادية وتطبق الأحكام المتعلقة بأوجه النقض المطبقة أمام المحكمة العليا والمحددة في نص المادة 358 ق. ا. م. أ الذي لم يتضمن نصوص حول إمكانية الطعن بالنقض في المادة الضريبية بل تضمن فقط بل تضمن فقط أحكام خاصة باستئناف أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة¹.

حيث إن عدم النص على هذا الإجراء ضمن القانون الإجرائي الخاص بالنسبة للمنازعات الضريبية، فإنه يمكن اللجوء إليه بناءً على نص المادة من القانون المذكور أعلاه للفصل في الطعون بالنقض في قرارات المحاكم الإدارية الصادرة بصفة نهائية، وبناءً على نص المادة 903 من ق. ا. م. أ التي نصت بأنه يختص مجلس الدولة في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية ويختص كذلك في الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة، ويخضع لأحكام المواد المنصوص عليها في المواد 956 و959 من ق. ا. م. أ الواقعة ضمن القسم الأول بعنوان الطعن بالنقض. وبالتالي فإن من يحق له الطعن بالنقض هو الطرف الذي يفوته أجل الاستئناف ولم يقم به فعند انتهاء هذا الأجل فله حق الطعن بالنقض.

الفرع الأول: إجراءات وشروط الطعن بالنقض

يكون الطعن بالنقض ضد القرارات الصادرة في آخر درجة من الجهات القضائية الإدارية ويلجأ إليه صاحب الصفة والمصلحة، ولقبول عريضة الطعن بالنقض يجب أن تتضمن البيانات التالية تحت طائلة عدم قبولها شكلاً وهي:

1- المادة 350 من قانون الإجراءات المدنية " تكون قابلة للطعن بالنقض في الأحكام الأخرى الصادرة في آخر درجة والتي تنتهي الخصومة بالفصل في أحد الدفوع الشكلية أو بعدم القبول أي دفع عارض آخر " .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

- 1_ اسم ولقب وموطن الطاعن، وإذا تعلق الطعن بشخص معنوي، بيان تسميته وطبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني .
 - 2_ اسم ولقب وموطن المطعون ضده أو ضدهم، وإذا تعلق الطعن بشخص معنوي، بيان تسميته ومقره الاجتماعي.
 - 3_ تاريخ وطبيعة القرار المطعون فيه.
 - 4_ عرضا موجز للوقائع والإجراءات المتبعة.
 - 5_ عرضا عن أوجه الطعن المؤسس عليها الطعن بالنقض¹.
- يجب أن تحمل عريضة الطعن بالنقض وتحت طائلة عدم قبولها شكلا تلقائيا، التوقيع وختم المحامي المعتمد وعنوانه المهني، ويتعين التذكير بأن الدولة والولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية معفاة من التمثيل الوجوبي بمحام.
- * أن يكون الحكم نهائيا: فإن مبدأ التقاضي الإداري الجزائري مبني على درجتين هما المحاكم الإدارية ومجلس الدولة فيرفع النزاع الضريبي أولا أمام المحاكم الإدارية، وان لم يتم تسويته أمامها فيرفع أمام مجلس الدولة.
- حيث كقاعدة عامة أن الطعن بالنقض يرفع عادة ضد الأحكام الصادرة نهائيا عن الجهات القضائية الابتدائية والقرارات الصادرة عن جهات الاستئناف فإن هذا المبدأ لا ينطبق بكامله أمام مجلس الدولة بحسب خصوصيات النظام القضائي الإداري الذي يشرف عليه.
- حيث أن مجلس الدولة يعتبر الجهة العليا للقضاء الإداري وبصفة رئيسية جهة الاستئناف الوحيدة المقومة لأعمال جميع المحاكم الإدارية يفصل في الاستئناف المعروض عليه مع الحرص على ضمان توحيد الاجتهاد القضائي والسهر على احترام القانون ومن ثم القرارات الصادرة عنه تكتسي طابعا نهائيا مطلقا لا يجوز الطعن فيه إلا عن طريق التماس إعادة النظر أو تصحيح الخطأ المادي.
- * احترام الأجل القانوني للطعن بالنقض والمحدد بشهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار ما لم ينص على خلاف ذلك طبقا للمادة. 924 من ق. ا. م. أ .
- إذا صدر حكم المحكمة الإدارية بصفة نهائية وقام أحد أطرافه بالطعن ضده، وتم النظر فيه تترتب عنه.

الفرع الثاني: آثار الطعن بالنقض:

- إذا صدر حكم المحكمة الإدارية بصفة نهائية وقام أحد أطرافه بالطعن ضده، وتم النظر فيه تترتب عنه:
- * الطعن بالنقض لا يوقف التنفيذ:

1-المادة 565 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية
-عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ص 113.
-المواد 351-352-353 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف، أي يمكن القيام بإجراءات التنفيذ بمجرد انتهاء الأجل الممنوحة في محضر التبليغ الرسمي، إلا أنه هناك استثناء على هذه القاعدة وهي أنه لا يترتب على الطعن بالنقض وقف تنفيذ الحكم أو القرار، ماعدا في المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهليتهم وفي دعوى التزوير وهذا طبقا لنص المادة 361 من ق. ا. م. ا¹.

* إعادة الأطراف إلى حالة قبل صدور القرار:

إذا تم نقض الحكم المطعون فيه من قبل مجلس الدولة فإنه لا يعيد النظر في القضية بل تتم إحالته إلى جهة قضائية معينة كقاعدة عامة، وقد يتم النقض دون إحالة.

أ- حالة الإحالة:

يقوم مجلس الدولة بإحالة الملف إلى نفس الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المطعون فيه مشكّلة بتشكيلة جديدة طبقا لنص المادة 364 من ق. ا. م. ا أو إلى جهة قضائية أخرى من نوع ود رجة الجهة التي أصدرت الحكم المطعون فيه فيتقدم الطاعن بعريضة مستوفية الشروط الشكلية والموضوعية إلى الجهة القضائية الإدارية التي تنظر في الإحالة، في أجل شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي إلى المطعون ون ضده شخصا أو في أجل أو ثلاثة أشهر إذا لم يكن التبليغ شخصا وإذا انقضى الأجل دون القيام بتقديم العريضة وإعادة السير في الدعوى فإنه يصبح الحكم المطعون فيه حائز لقوة الشيء المقضي فيه، ولا مجال لإعادة مباشرة الدعوى.

ب- النقض بدون إحالة :

يتم النقض دون إحالة إذا تبين للقاضي بأنه لا مجال لإحالة الدعوى من جديد على جهة قضائية إدارية معينة طبقا لنص المادة 365 من ق. ا. م. ا ومنه نرى أنه لانعدام نصوص خاصة لإجراء الطعن بالنقض ضمن قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجد أساسه القانوني ضمن القواعد العامة التي يتضمنها من ق. ا. م. ا.

تخطر جهة الإحالة بموجب عريضة تتضمن البيانات المطلوبة في عريضة افتتاح الدعوى، مرفقة بقرار النقض، ويجب إيداع العريضة تحت طائلة عدم القبول المثار تلقائيا قبل انتهاء أجل شهرين من التبليغ الرسمي لقرار المحكمة للخصم شخصا، ويمدد هذا الأجل إلى ثلاثة أشهر عندما يتم التبليغ الرسمي إلى الموطن الحقيقي أو المختار ويسري أجل الشهرين حتى في مواجهة من يبادر بالتبليغ الرسمي. يترتب على عدم إعادة السير في الدعوى أمام جهة الإحالة في الأجل أو عدم قابلية إعادة السير فيها، إضفاء قوة الشيء المقضي به للحكم الصادر في أول درجة، عندما يكون القرار المنقوض قد قضى بإلغاء الحكم المستأنف.

تستأنف جهة الإحالة النظر في الدعوى في مرحلة الإجراءات التي لم يشملها النقض".

تنص المادة 365 من "ق. ا. م. ا إذا كان قرار المحكمة العليا، فيما فصل فيه من نقاط قانونية، لا يترك من النزاع ما يتطلب الحكم فيه، فإن النقض يكون بدون إحالة.

كما يجوز كذلك النقض بدون إحالة، والفصل في النزاع نهائيا، عندما يكون قضية الموضوع قد عاينوا وقدرها الوقائع بكيفية تسمح للمحكمة العليا أن تطبق القاعدة القانونية الملائمة.

1- كوسة فضيل، الدعوة الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، ص ص 29-32 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

يسهر مجلس الدولة على حسن تطبيق القانون فيما يخص الأحكام والقرارات المطعون فيها بالنقض، أي أنه سوف يحكم على عمل قضاة الموضوع.

المطلب الرابع: القضاء الاستعجالي في الدعوى الضريبية

حددت المواد من 948 إلى 969 من ق. ا. م. أ. الإجراءات المتبعة في مجال الاستعجال الخاص بالمواد الإدارية بصفة دقيقة ومفصلة إذ تشكل الأحكام الجديدة في مادة الاستعجال الإداري سابقة هامة في هذا المجال، حيث أنه إلى جانب التنوع في طبيعة الاستعجال، منح قاضي الاستعجال سلطات واسعة تسمح له بوقف تنفيذ قرار إداري أو وقف آثار معينة منه، واتخاذ التدابير الضرورية للمحافظة على الحريات الأساسية المنتهكة من السلطات الإدارية.

ومن أشكال الاستعجال الإداري المحددة في ق. ا. م. أ. نجد الاستعجال في المادة الجبائية الذي نصت عليه المادة 948 من نفس القانون " يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية .

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أنه، باستثناء الحالة المتعلقة بالغلق المؤقت للمحلات. لا يتضمن هذا القانون على إجراءات خاصة في الاستعجال المتعلق بالمادة الجبائية، فيقدم الطلب إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، وفقاً لأحكام المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية ليصدر أمراً في المنازعة الضريبية ذا طابع وقتي، لا يمس بأصل الحق، ولا ينهي المنازعة، ويخضع لمبدأ الوجاهية .

الفرع الأول: شروط وإجراءات رفع دعوى الاستعجال

تتم إجراءات اللجوء إلى القضاء المستعجل على النحو الآتي:

*ترفع الدعوى الرامية لإستصدار تدابير استعجالية بعريضة تتضمن البيانات التي تتضمنها عريضة افتتاح الدعوى بالإضافة إلى عرضاً موجزاً للوقائع والأوجه المبررة للطابع الاستعجالي للقضية، كما يجب إرفاق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ قرار إداري تحت طائلة عدم القبول، بنسخة من عريضة دعوى مرفوعة في الموضوع.

*تبلغ عريضة الدعوى الاستعجالية رسمياً إلى المدعى عليه، وتمنح للخصوم آجال قصيرة، لتقديم ذلك الرد وملاحظاتهم، يجب احترامها بصرامة وإلا استغني عن المذكرات المقدمة خارج الأجل دون إعدار (المادة 914 ق إ م أ.) .

*يفصل في الدعوى الاستعجالية وفقاً للإجراءات المحددة في المواد من 913 إلى 935 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

* يفصل في دعوى الاستعجال بالتشكييلة الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع ، ويفصل قاضي الاستعجال في التدابير المؤقتة بمفرده (المادتين 924-926) من ق.أ.م.أ. .
يجوز لقاضي الاستعجال، بطلب من كل ذي مصلحة، أن يعدل في أي وقت وبناء على مقتضيات جديدة، التدابير التي سبق أن أمر بها أو يضع حدا لها² .

1-المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " تقدم الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ بدعوة مستقلة، لا يقبل طلب إيقاف القرار الإداري ما لم يكن مترامناً مع دعوى مرفوعة في الموضوع أو في حالة تضلم المشار إليه في المادة 830، من نفس القانون .

2 - المادة 911، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- كوسة فضيل المرجع السابق، ص ص 113.112 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

* يبلغ الأمر الاستعجالي عن طريق التبليغ الرسمي، وعند الاقتضاء يبلغ بكل الوسائل وفي أقرب الآجال . تكون الأوامر الاستعجالية غير قابلة للمعارضة ولكنها قابلة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة خلال 21 يوما التالية للتبليغ الرسمي أو التبليغ، إلا أن الأوامر الصادرة في مادة الاستعجال الموقف لتنفيذ القرار الإداري (المادة 929 ق إ م إ)، وفي حالة الاستعجال القصوى (المادة 912 ق إ م إ) والأوامر الإستعجالية القاضية بتعديل التدابير التي سبق أن أمر بها (المادة 911 ق إ م إ)، غير قابلة لأي طعن، فهي أوامر نهائية .

إن الدعاوى الاستعجالية في المادة الضريبية موضوعها أساسا الغلق المؤقت والحجز، الاعتراض على المتابعات، الدعوى ضد ومدراء ومسيري الشركات وكذا دعوى إرجاء الدفع، ودعاوى وقف التنفيذ) هي التي يستفيد فيها المكلف بالضريبة أولا من وقف تنفيذ إداري وإذا رفضت الإدارة الجبائية ذلك يستطيع الحصول على وقف تنفيذ قضائي لوقف دفع الضرائب، والرفض الصادر من طرف الإدارة الضريبية يعتبر قرارا منفصلا عن عملية فرض الضريبة.

ودعوى إرجاء الدفع هي الدعوى التي يقدمها المكلف بالضريبة بغرض وقف تسديده مبلغ الضريبة محل النزاع وتكون عريضة الدعوى معللة ومسببة، وهذا بعد تقديمه ضمانات للإدارة الجبائية والإدارة بدورها تنتظر في كفاية هذه الضمانات من عدم كفايتها وهنا السلطة المطلقة للإدارة الجبائية.

فقد جاء في قرار مجلس الدولة رقم 112420 بتاريخ 2008/10/02 مايلي:

حيث أن المستأنف عليه رفع دعوى استعجالية أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس وهران مطالبا بوقف تنفيذ والبيع بالمزاد إلى غاية الفصل في موضوع النزاع المطروح على الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء وهران حول القيمة الضريبية المفروضة عليه من طرف إدارة الضرائب1.

حيث أن المستأنف عليه فرضت عليه ضريبة قطع في صحتها أمام قاضي الموضوع وأنه قبل الفصل قامت إدارة الضرائب بوضع حجز تنفيذي على المحل التجاري ثم بيعه.

حيث أن بيع المحل سيؤدي إلى انعكاسات لا يمكن إصلاحها في حالة ما إذا قرر القضاء خفض أو رفض الضريبة المفروضة على المستأنف.

حيث أن قرار الحجز التنفيذي من اختصاص قاضي الاستعجال وهو أمر تحفظي مؤقت لا يمس أصل الحق ولا يضر بمصالح وحقوق الأطراف وان وقف تسديد الإشعار بالدفع من طرف قاضي الاستعجال لا يمس بأصل الحق ولا يضر بمصالح الخزينة العمومية التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده حتى الفصل في الموضوع.

ومن خلال كل هذا نرى أنه يجب أن تكون أولا دعوى في الموضوع لأن وقف التنفيذ بدون وجود دعوى في الموضوع لا معنى له من الناحية الإجرائية والموضوعية، لأن حكم القاضي بوقف التنفيذ بالرغم من وجود ضمانات دون انتظار حكم قاضي الموضوع يعد إمكانية لهدر أموال الخزينة العمومية. ومنه فقد استقر الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة على قبول دعوى إرجاء الدفع إذا توفرت الشروط التالية:

1- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية.
-حسين فريجة المرجع السابق ص 162. مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد خاص، المنازعات الضريبية ص ص 04.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

- 1- وجوب تقديم المكلف بالضريبة ضمانات كفيلة بضمان تحصيل إدارة الضرائب للدين الضريبي وتخضع أساسا لموافقة الإدارة الجبائية وتتم عمليا بالتنسيق بين مصالح المفتشيات الضريبية وقباضات الضرائب.
 - 2- وجوب أن يتصل طلب إرجاء الدفع بدعوى قضائية مطروحة أمام قاضي الموضوع، بمعنى أن يكون إرجاء الدفع إجراء مؤقت يتوقف أثره بالفصل في القضية المطروحة في الموضوع.
- هذا فيما يخص دعوى إرجاء الدفع أما الدعاوى الأخرى (الغلق المؤقت والحجز، الاعتراض على المتابعات، الدعوى ضد مدراء ومسيري الشركات) هي تدخل عادة فيما يسمى بتدابير الاستعجال¹.

الفرع الثاني: خصائص الأوامر الاستعجالية وآثارها

أولاً: خصائص الأوامر الاستعجالية:

تتميز الأوامر الاستعجالية بمجموعة من الخصائص هي:

- 1- ذات طابع وقفي : يصدر رئيس المحكمة أمرا لحماية أموال المكلف بالضريبة أو أموال الخزينة العمومية من الأضرار التي قد تلحق بها بأمر مؤقت لحين الفصل في موضوع المنازعة الضريبية، وبهذا ينتهي أثر وقف التنفيذ طبقا لنص المادة 909 من ق.إ.م. إ.
- ولرئيس المحكمة السلطة التقديرية لحالة الاستعجال إذ يتخذ جميع التدابير القانونية اللازمة لحماية الحق محل الطلب، وفقا لأحكام المادة 941 من نفس القانون، كما تتميز الأوامر الاستعجالية بعدم حيازتها لحيية الشيء المقضي فيه ويبقى لها حيية نسبية موقوفة لغاية الفصل في موضوع المنازعة الضريبية.
- 2- الأوامر الاستعجالية لا تمس بأصل الحق : لا يتطرق رئيس المحكمة إلى موضوع المنازعة الضريبية، بل يكتفي بفحص الطلب بحثا عن مدى توفر عنصر الاستعجال في النزاع الضريبي المطروح أمامه، كما يخضع الأمر الاستعجالي إلى رقابة قاضي مجلس الدولة.
- 3- الأوامر الاستعجالية تخضع لمبدأ الواجهية:
- يفصل رئيس المحكمة الإدارية في المنازعة الضريبية، وفقا لإجراءات وجاهية كتابية وشفوية طبقا لأحكام المادة 923 من ق.إ.م. إ².
- 4- الأوامر الاستعجالية مشمولة بالنفذ المعجل:
- تكون الأوامر الاستعجالية مشمولة بصيغة النفاذ المعجل بكفالة رغم الطعن من تاريخ التبليغ الرسمي للخصم وفقا للمادة 934 من ق.إ.م. إ ، غير أنه يجوز لرئيس المحكمة أن يقرر تنفيذها فور صدورها عملا بنص المادة 932 من نفس القانون السابق الذكر عندما يتعلق الأمر بقرار إداري ولو بالرفض ويكون موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي، يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار.

1-المادة 922 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

-جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضاء الجزائي، منشورات كليك، ط1 ، ص 215. 2

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

عندما يقضي بوقف التنفيذ، يفصل في طلب إلغاء القرار في أقرب الأجل ينتهي أثر وقف التنفيذ عند الفصل في موضوع الطلب.

ثانيا : آثار الأوامر الاستعجالية:

تنقسم الأوامر الاستعجالية إلى صنفين، صنف لا يجوز الطعن فيه وصنف قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة طبقاً للمادتين 932 و 934 من نفس القانون. ق.إ.م.إ.، غير أنه يجوز لرئيس المحكمة أن يقرر تنفيذها فور صدورها عندما يتعلق الأمر بقرار إداري ولو بالرفض ويكون موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي كما يجوز لقاضي الاستعجالي أن يأمر بوقف التنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار.

وبالرجوع إلى المواد 233 الإدارية بتشكيلتها الجماعية بموجب أمر مسبب بوقف تنفيذ قرار إداري اعتماداً على دعوى مستقلة، يثبت فيها المدعي أنه رفع دعوى في الموضوع ضد القرار المطلوب وقف تنفيذه، أو أنه وجه شكوى إدارية مسبقة.

واستقر مجلس الدولة على أن طلب وقف التنفيذ المرفوع أمام القضاء الاستعجالي لا يمكن النظر فيه، ما لم تكن هناك دعوى في الموضوع وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 112420 الصادر بتاريخ 2006/07/12¹.

حيث أن المستأنف عليه رفع دعوى استعجالية أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس وهران مطالباً بوقف تنفيذ حجز تنفيذي والبيع بالمزاد إلى غاية الفصل في موضوع النزاع المطروح على الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء وهران حول قيمة الضريبة المفروضة عليه من طرف إدارة الضرائب.

حيث أن المستأنف عليه فرضت عليه ضريبة قطع في صحتها أمام قاضي الموضوع وأنه قبل الفصل فيها قامت إدارة الضرائب بوضع حجز تنفيذي على المحل التجاري ثم بيعه.

حيث أن بيع المحل سيؤدي إلى انعكاسات لا يمكن إصلاحها في حالة ما إذا قرر القضاء خفض أو رفض قيمة الضريبة المفروضة على المستأنف.

حيث أن قرار تنفيذ الحجز التنفيذي من اختصاص قاضي الاستعجال وهو أمر تحفظي مؤقت لا يمس أصل الحق ولا يضر بمصالح وحقوق الأطراف وعليه فإن ما أقره قضاة المجلس على صواب يستوجب المصادقة عليه.

حيث بالفعل بالرجوع إلى دراسة الملف وخاصة بعد الإطلاع على المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص بأن في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال لا يحق مطالبة رفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي وفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب وما دام أن المستأنف لم يقيم بالإجراءات المطلوبة منه طبقاً للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً. ومنه فإنه لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت الدعوى مسبقة برفع طلب إلى مدير أولائي وفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب.

وبالتالي فإن الأحكام الإجرائية للاستعجال في المادة الضريبية تخضع في مجملها لقانون الإجراءات المدنية والإدارية نظراً لعدم وجود قواعد إجرائية خاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية تقيّد ذلك.

- المواد من 923 إلى 935 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية 1.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية

ومنه فإن كل الدعاوى الاستعجالية في المادة الضريبية متعلقة بالإجراءات التنفيذية للتحصيل الضريبي دون تلك المتعلقة بالوعاء الضريبي والتي تكون عادة محل دعوى موضوع أما قاضي الموضوع، وباعتبار مرحلة التحصيل مرحلة تنفيذية تلي مرحلة تحديد وعاء الضريبة.

بعدما علمنا بأن أنواع الدعاوى الضريبية هي دعاوى الوعاء ودعاوى التحصيل فيجب الإشارة إلى أنه يجب عدم التطرق إلى الوعاء إذا كان النزاع يخص التحصيل وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره بين مديرية الضرائب لولاية تيبازة ضد (ب، ي) والذي جاء فيه :

"حيث بالرجوع إلى العريضة الافتتاحية المقدمة أمام الغرفة الإدارية يتبين بأن المدعي المستأنف عليه" يقَرّ بأنه عند تلقيه إنذار بالدفع بمبلغ 9.942.322 دج قام بتوجيه تظلم لمدير الضرائب بتاريخ 2009/01/13، لكنه لم يتلق الرد وبأن قابض الضرائب قام بسحب مبلغ 4.202.132.41 دج من الحساب البنكي للمدعي وبدأ إجراء الحجز، ووجه تظلم إلى مدير الضرائب التمس فيه إرجاع المبالغ حيث ثبت من الملف أن المبالغ المسحوبة ورفع الحجز حدثا خارج الأجل القانوني الممنوح له. حيث أن المستأنف عليه بالإضافة لرفع دعواه يبين كيفية سحب الأموال المطالب باسترجاعها من حسابه ولا بموجب أي سند كما لم يقدم محضر الحجز إن وجد.

حيث أنّ النزاع يخص التحصيل بينما قضية أول درجة تطرقوا إلى الوعاء مما يعرض قرارهم إلى الإلغاء والفصل من جديد بعدم قبول الدعوى لرفعها خارج الأجل.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تناوله في هذا الفصل يتضح لنا أن الاختصاص النوعي للنظر في النزاع الضريبي يؤول إلى القضاء الإداري، أما عن الاختصاص الإقليمي فيؤول إلى المحكمة التي يقع في اختصاصها فرض وتأسيس الضريبة أو الرسم محل النزاع وهذا بخلاف المبدأ العام المحدد للاختصاص الإقليمي. إن المكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار الصادر من الإدارة الضريبية أو من لجان الطعن بخصوص شكواه المتعلقة بالوعاء أو التحصيل عليه أن يرفع نزاعه أمام الجهات القضائية الإدارية وذلك من خلال التقيد بالإجراءات المرتبطة برفع الدعوى ناهيك عن احترام الأجل القانونية المتاحة له لرفع الدعوى القضائية أمام الجهات المختصة، وفي حالة ما إذا كان الحكم الصادر من طرف المحكمة الإدارية في القضية موضوع النزاع لم ترض أحد الأطراف يجوز للطرف المتضرر من الحكم استئنافه أمام مجلس الدولة ولكن مع وجوب احترام آجال الاستئناف وشروط وإجراءات استئناف الدعوة أمام مجلس الدولة. كما أن المشرع قد أوجد الدعوة الاستعجالية في المادة الضريبية لمنع وقوع الضرر وتقديره عند عرض النزاع أمام الجهات القضائية وترك السلطة للقاضي الإداري لتقدير ذلك.

خاتمة

الخاتمة

منح المشرع الجزائري المكلف بالضريبة سبلا عديدة للدفاع عن حقوقه تجاه الإدارة الجبائية بداية من تظلمه أمامها، وكذا إمكانية لجوئه إلى الطعن أمام اللجان الإدارية، وصولاً إلى المرحلة القضائية، وقد سلف وأن تناولنا هذه المراحل للنزاع الضريبي بالتفصيل. ومن خلال هذه الدراسة رأيت أن بعض الملاحظات سواء في الجانب الإداري أو القضائي.

*فالإدارة الضريبية في إطار ممارستها للرقابة السابقة على المنازعات الضريبية بنوعها منازعات والتحصيل تتمتع بسلطات واسعة مقارنة بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة التي تكون محصورة ومحدودة.

- إن إجراء التظلم المسبق بحسب ما ورد بقانون الإجراءات الجبائية محاط بجملة من الإجراءات المعقدة والمواعيد التي تختلف باختلاف نوع النزاع الضريبي، حيث يترتب على تنوع وتعدد مواعيد تقديم هذه التظلمات صعوبة إمام المكلفين بها في كثير من الحالات مما يعرض حقوقهم للسقوط.

*التحقيق في التظلمات الموجهة إلى إدارة الضرائب يتم عبر جملة من الإجراءات تجعل من الجهة التي عملت على فرض الضريبة لها تأثير كبير على نتيجة التحقيق، وخاصة أن هذه العملية تسند للمفتش ذاته الذي قام بتأسيس الضريبة موضوع التظلم.

* سرعة التغيير الحاصلة في ميدان التشريع الضريبي وكذلك التضارب بين النصوص القانونية فيما بينها.

* لم تحض لجان الطعن الإدارية بالإهتمام الكافي من قبل المشرع الجبائي مما جعلها غير معروفة لدى المكلفين، وكذا الغموض الذي يشوب النصوص القانونية المنظمة لها، أما الآراء التي تصدرها فهي غير ملزمة وتوصف أحيانا بالقرارات.

مما سبق ومن خلال هذه الملاحظات أضع بعض الاقتراحات التي أراها مهمة:

*العمل على تبسيط إجراءات تقديم التظلم أمام إدارة الضرائب من خلال توحيد مواعيد تقديم التظلمات وخاصة في مادة الوعاء الضريبي، مع إعادة النظر في المجال الزمني لهذا الأجل، خاصة تلك المتعلقة بمادة التحصيل الضريبي.

*إسناد التحقيق في التظلم إلى جهة أو مصلحة من إدارة الضرائب غير تلك الجهة أو المصلحة التي فرضت الضريبة.

*تنسيق وتوحيد النصوص بشأن إجراء التظلم عبر جميع قوانين الضرائب.

*إعادة النظر في تشكيلة اللجان، وسحب عضوية إدارة الضرائب منها لكونها طرفاً في النزاع الضريبي ووجوب إضفاء صفة الإلزام لقراراتها.

وأما فيما تعلق بالجانب القضائي لتسوية النزاع الضريبي فالملاحظات هي كمايلي:

*قصر آجال رفع الدعوى الضريبية في مادة التحصيل الضريبي والتي حددها المشرع بشهر واحد يسري ابتداء من تبليغ الإدارة أو من تاريخ إنقضاء الأجل المحدد للفصل في اعتراض المكلف بالضريبة.

*تعقد إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية وإجراءات الفصل فيها، وإسناد مراجعة التحقيق أو ما يعرف بالفحص المضاد إلى أحد أعوان إدارة الضرائب أمر غير مبرر وغير معقول بإعتبار أن هذه الأخيرة طرف أساسي في النزاع.

- عدم وجود قضاة متخصصين في المادة الضريبية نتج عنه إعتقاد القضاة إعتقاد كبيراً أثناء التحقيق على وسيلة الخبرة، بالرغم من الخبراء المعتمدين لدى المحاكم ليسوا خبراء جبائيين

الخاتمة

وعليه أضع الإقتراحات التالية:

*تنظيم قضاء ضريبي سريع وفعال من خلال إعادة النظر في الأحكام الإجرائية المنظمة للدعوى الضريبية من حيث تسهيل إجراءات رفعها كتلك المتعلقة بتوحيد أجل رفعها، وكذا العمل على حسن سيرها خاصة أثناء مرحلة التحقيق فيها من خلال خلق ضمانات إجرائية أكثر لصالح المكلف بالضريبة.

*توحيد وتنسيق المادة الإجرائية الجبائية المشتتة عبر قوانين الإجراءات الجبائية، لأن القانون الحالي به الكثير من الخلل رغم التعديلات المتواترة عليه من خلال توحيد القوانين الضريبية في قانون واحد.

*وكذا توخي الدقة أثناء صياغة النصوص الضريبية وخاصة الإجرائية منها، وذلك بإشراك رجال القانون والمختصين في إثراء مشاريع قوانين المالية، دون إفراد الأجهزة التنفيذية. *وفي الأخير نشير إلى أن إستحداث المشرع الجزائري لقانون خاص بالمادة الإجرائية الجبائية من خلال قانون المالية لسنة 2002، يعد خطوة في إصلاح المنظومة القانونية الضريبية، إلا أن هذا القانون لم يلق العناية الكافية حين إعداده، ودليل ذلك الإصلاحات والتعديلات المتكررة بشأنه.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

- 1- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر.
- 2- حسين طاهري، المنازعات الضريبية – شرح لقانون الإجراءات الجبائية – الجزائر، القبة : دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2007.
- 3- محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مصر، القاهرة ، 1974،
- 4- رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، مصر، القاهرة : دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، 2006.
- 5- محيي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية – دراسة تحليلية مقارنة، مصر دار الإشعاع الفنية ، 1998،
- 6- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، ط2، دار الهدى، علين مليلة، الجزائر،
- 7- طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
- 8- عبد العزيز نويري: المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، " مجلة مجلس الدولة، الجزائر.
- 9- شهبوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق - 2009، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة بن خدة يوسف، الجزائر.
- 10- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2010 .
- 11- عمار قليمي الدليل العلمي في التسجيل والطابع معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي الجزائري التونسي
- 12- عبد العزيز أمقران، " عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة " مجلة مجلس الدولة (عدد خاص) المنازعات الضريبية.
- 13- شهبوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الإختصاص) ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.
- 14- خلوفي رشيد قانون المنازعات الإدارية. ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ط1 1992
- 15- كربيبي زبيدة، المراقبة القضائية على المنازعة الضريبية.
- 16- بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري لمجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع.

المراجع باللغة الفرنسية

1- contentieux fiscal, -Jean Lamarque , Répertoire du contentieux administratif-

France, Paris : Dalloz, 1995,

-2 Bulletin des services fiscaux N 08/17

ثالثا: المذكرات والمجلات والمحاضرات:

- 1- بدائرية يحي الإطار القانوني لتسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير جامعة باتنة 2012.

- 2- التعلیمة رقم 11 المؤرخة في 02 : ماي 1997، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب.
- 3- خرشي إلهام، المنازعات الإدارية في المواد الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة فرحات عباس، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، سطيف .
- 4- بوحناك سمية، سير الدعوة الإدارية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 17، الجزائر 2008.
- 5- مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص (المنازعات الضريبية).
- 6- بوضنوبرة خليل، الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الإدارية، جامعة قالمة 1945 يومي 21-22 أبريل 2008 .
- 7- بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة الجزائر.

الصفحة	الموضوع
	مقدمة
	الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية
6	المبحث الأول: الإجراءات الأولية لدى إدارة الضرائب (التظلم الإجباري)
6	المطلب الأول: منازعات الوعاء الضريبي
7	الفرع الأول: الأجال القانونية لإيداع الشكوى
8	الفرع الثاني: الشروط الشكلية والموضوعية لقبول الشكوى
8	أولاً: الشروط الشكلية لقبول الشكوى
9	ثانياً: الشروط الموضوعية لقبول الشكوى
10	الفرع الثالث: التحقيق في الشكوى، آجالها والفصل فيها
10	أولاً: التحقيق في الشكوى
12	ثانياً: آجال الفصل في الشكوى
12	ثالثاً: إختصاص الفصل في الشكوى
13	المطلب الثاني: منازعات التحصيل الضريبي
15	الفرع الأول: ممارسة وإجراءات المتابعات
15	أولاً: الغلق المؤقت للمحلات
17	ثانياً: الحجز
18	ثالثاً: البيع
19	الفرع الثاني: التظلم في التحصيل الجبائي (الإعتراض على المتابعات)
20	أولاً: الإعتراض على إجراءات المتابعة
21	ثانياً: الإعتراض على التحصيل الجبري
23	المبحث الثاني: الإجراءات أمام لجان الطعن ولجان المصالحة (التظلم الإختياري)
23	المطلب الأول: لجان الطعن
24	الفرع الأول: اللجنة الولائية للطعن
24	أولاً: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن
25	ثانياً: إختصاصات اللجنة الولائية للطعن
26	الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعن
26	أولاً: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن
26	ثانياً: إختصاصات اللجنة الجهوية للطعن
27	الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن
27	أولاً: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

28	ثانيا: إختصاصات اللجنة المركزية للطعن
28	المطلب الثاني: لجان المصالحة
29	الفرع الأول: تشكيلة لجنة المصالحة
29	الفرع الثاني: إختصاصات لجنة المصالحة
30	المطلب الثالث: الطبيعة القانونية لأراء اللجان
30	الفرع الأول: لجان الطعن
33	الفرع الثاني: لجنة المصالحة
35	خلاصة الفصل الأول
37	الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في المنازعات الضريبية
39	المبحث الأول: الإجراءات أمام المحكمة الإدارية
39	المطلب الأول: إختصاص المحاكم الإدارية للنظر في النزاع الضريبي
39	الفرع الأول: الإختصاص النوعي
40	الفرع الثاني: الإختصاص الإقليمي
40	المطلب الثاني: شروط رفع الدعوة
43	الفرع الأول: دعوى المكلف بالضريبة
43	أولا: التظلم الإداري المسبق
43	ثانيا: الشروط المتعلقة بالعريضة
44	ثالثا: الشروط المتعلقة بالأجال
45	الفرع الثاني: دعوى الإدارة الجبائية
47	المطلب الثالث: إجراءات التحقيق والفصل في الدعوى الضريبية
47	الفرع الأول: الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية
47	أولا: تعيين القاضي المقرر
47	ثانيا : تبليغ عريضة إفتتاح الدعوى وتبادل المذكرات
48	ثالثا: محاولة الصلح
49	الفرع الثاني: الإجراءات الخاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية
49	أولا: مراجعة التحقيق
50	ثانيا: إجراء الخبرة
52	الفرع الثالث: الفصل في الدعوى الضريبية وإصدار القرار
55	المبحث الثاني: الإجراءات امام مجلس الدولة
56	المطلب الأول: مجلس الدولة قاضي إختصاص
58	المطلب الثاني: مجلس الدولة قاضي إستئناف

59	الفرع الأول: الطعن بالإستئناف
60	أولاً: الأحكام القابلة للإستئناف
61	ثانياً: إجراءات وشروط الإستئناف
65	ثالثاً: آجال وأثار الطعن بالإستئناف
66	الفرع الثاني: الطعن بالمعارضة
67	أولاً: شروط وإجراءات الطعن بالمعارضة
68	ثانياً: أثار الطعن بالمعارضة
68	المطلب الثالث: الطعن بالنقض في الدعوة الضريبية
69	الفرع الأول: إجراءات وشروط الطعن بالنقض
71	الفرع الثاني: أثار الطعن بالنقض
72	المطلب الرابع: القضاء الإستعجالي في المادة الضريبية
73	الفرع الأول : شروط وإجراءات رفع الدعوى الاستعجال
76	الفرع الثاني: خصائص الأوامر الإستعجالية وآثارها
76	أولاً: خصائص الأوامر الإستعجالية
77	ثانياً: أثار الأوامر الإستعجالية
79	خلاصة الفصل
80	الخاتمة
82	المراجع