



جامعة ألكلي محند اولحاج - البويرة -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون العام

الإجراءات القضائية للمنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون
تخصص: إدارة ومالية

إشراف الأستاذة:
ربيع نصيرة

إعداد الطالبة:
- ساري كهينة

لجنة المناقشة

الأستاذ: لعشاش محمد.....رئيساً
الأستاذة: ربيع نصيرة.....مشرفاً ومقرراً
الأستاذة: شتوان حياة.....ممتحناً

السنة الجامعية

2016 /2015

الأهداء

إلى من قال فيهما المولى عز وجل، " وَأَخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ
إِرْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا."

الوالدين الكريمين، فاللهم رب اغفر لهما وارحمهما كما ربباني صغيرا.

إلى إخوتي، وأخواتي، كل باسمه، جعل الله سعيهم سعيًا مشكورًا وجزاهم جزاءً موفورًا.

إلى كل أقاربي وأصدقائي وزملائي في الدراسة، وكل من أحبه قلبي ولم تسعه

صفحتي.....

إلى كل من أسهموا في إعلاء راية العلم على مستوى هذه الجامعة وغيرها من الجامعات
الجزائرية.

من عمداء ودكاترة وطلبة وإداريين.

و إلى كل من يسعى إلى تحقيق العدالة أهدي هذا العمل المتواضع.

كهيبة

كلمة شكر

الشكر و الحمد لله عز وجل، أن منحنا الصبر و العقل و العزيمة لإتمام هذا العمل،
وصل اللهم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

اعترافا بالود و حفظا للجميل و تقدير للامتتان، أتقدم بخالص شكري إلى المشرفة
الفاضلة الأستاذة " ربيع نصيرة " على قبولها الإشراف على المذكرة، وسخائها بإرشاداتها
وتوجيهاتها وبنصائحها القيمة.

كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة، على تفضلهم
بقراءة ومناقشة المذكرة، كما أتوجه بعميق الشكر إلى كل من ساعدني من قريب، أو من
بعيد في إعداد هذه المذكرة.

كهيبة

مقدمة

تعتبر الضرائب أحد أهم المصادر التي باتت الدول تعتمد عليها لتمويل إنفاقها⁽¹⁾، فالضريبة إقطاع مالي تفرضه الدولة ليتم دفعه من طرف الخاضعين لها وفقا لقواعد قانونية بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل، لتغطية أعباء الدولة، في سبيل تحقيق غايات إقتصادية و إجتماعية.⁽²⁾

و لا شك ان الضريبة لا تستطيع أن تحقق الدور المنوط بها، إلا إذا قامت على أساس من العدالة، و العدالة الضريبية كما نصت المادة 64 من الدستور الجزائري لسنة 1996 تقتضي أن يتحمل كل مواطن الضريبة على قدر مقدرته التكلفة و تحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب⁽³⁾.

فأثناء عملية حساب وعاء الضريبة و كيفية تحصيلها من طرف الإدارة الضريبية، يمكن أن تقع هذه الأخيرة في أخطاء سواء في حساب الضريبة أو تتجاوز لصلاحياتها القانونية في حق المكلف بالضريبة فيما يتعلق بإجراءات المتابعة و التحصيل و من دون شك يقوم المكلف برفضها و معارضتها و بذلك يقوم النزاع الضريبي.⁽⁴⁾

و لقد تعددت تعاريف المنازعة الضريبية سواء لدى الفقه الغربي أو العربي ، ونذكر منها تعريف لمستشار الدولة الفرنسي André Heurté بأن: " المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب " .

أما الأستاذ زكريا محمد بيومي يرى بأن: " المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تتنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع، قد ربطت وفقا للقانون و اللوائح أو لم تربط وفقا لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة، فإنه يحكم برفضها كلية أو جزئيا " .

(1) سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008، ص 2.

(2) - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، ط 2، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص 19 .

(3) - أنظر المادة 64 من دستور 1996، الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 08 ديسمبر 1996.

(4) - لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 1.

و كما عرف الأستاذ محمد عاشور المنازعة الضريبية بأنها: " مجموعة الإجراءات القانونية العادية و غير العادية المعمول بها في النزاعات القائمة بين المكلف بالدفع و إدارة الضرائب، بمناسبة عمليات مراقبة الوعاء أو التحصيل الضريبي المفروض على المكلف بالضريبة ".¹

و تختلف المنازعات الضريبية باختلاف نوع الضريبة محل النزاع، فيمكن أن تكون الضريبة المتنازع عليها غير مباشرة أي ناتجة عن الإقتراع من الدخل أو الثروة أثناء تداولها و إستعمالها، كما يمكن أن تكون ضريبة مباشرة ناتجة عن الإقتراع مباشرة على عناصر الدخل أو الثروة و هي تحت يد الممول أو وقت الحصول عليها و عند إنتاجه.

و ترتبط المنازعة الضريبية بمرحلتين، الأولى هي المرحلة الإدارية التي تتضمن مختلف الشكاوى المطروحة أمام المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو مصالح إدارة الضرائب، فمصير الشكاوى إما أن يتقرر على مستوى مصالح إدارة الضرائب أو يأخذ منعرجا آخر ليطرح أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة التي تبت فيه وفقا لأحكام المادتين 82 الفقرة الأولى و 89 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، كمرحلة ثانية، فيصبح بذلك نزاعا قائما بين مصالح إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة، و هذا هو موضوع دراستنا.

وتتجلى أهمية هذا الموضوع في كون أن المنازعات الضريبية عرفت إنتشارا كبيرا نظرا للتوسع و الإنفتاح الإقتصادي الذي عرفته الجزائر، فتدخل المشرع الجزائري محاولا منه مساندة التحولات الإقتصادية و هذا بتعديله نصوص و سنه لأخرى، مما أدى إلى عدم الإلمام و الإطلاع عليها من طرف المكلفين بالضريبة، و كذلك غموض البعض من هذه النصوص القانونية التي تحتاج إلى شرح و توضيح، مع إبراز إتجاه المشرع الجبائي من

¹- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص ص 8 - 9.

²- تنص المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي: " يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجبائي للضرائب و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع و التي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر و كذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقا لأحكام المادة 95 أدناه، أمام المحكم الإدارية ".
- و تنص المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: " يبت في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية، طبقا لأحكام الأمر رقم 66 - 154، المؤرخ في 08 يونيو 1966، و المتضمن قانون الإجراءات المدنية، المعدل و المتمم ".

بعض الإجراءات القضائية المتبعة في تسوية هذه المنازعة مقارنة بالقواعد العامة، و كذلك إبراز موقف القاضي الإداري في بعض المسائل من خلال مختلف قرارات مجلس الدولة.

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تبيان أهمية و أثر فاعلية الإجراءات القضائية للمنازعات الضريبية و التي هي من فاعلية النظام العام الضريبي ككل، مع توضيح الرؤية و تبسيط الإجراءات للمكلف بالضريبة ، و بالتالي مساهمته في التنمية الاقتصادية من خلال تمويل الخريفة العمومية، و كذلك التقليل من النزاعات الضريبية.

و لعل الدافع الأكبر لإختيارنا لهذا الموضوع، هو نقص البحث فيه رغم أهميته البالغة، و بالتالي حاولنا أن نكون مساهمين و لو بصفة مختصرة في إعطاء حافز لمن يلينا من الباحثين خاصة، للتوغل أكثر في هذا الموضوع.

و من هذا المنطلق فإن الإشكالية المطروحة في موضوع دراستنا هذه تتمثل في:

ما هي الإجراءات القضائية للمنازعة الضريبية وفقا للتشريع الجزائري؟.

و لدراسة موضوع البحث و معالجة الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين، نتناول في الفصل الأول إجراءات التقاضي أمام المحاكم الإدارية، و ضمناه بمبحثين الأول حول شروط رفع الدعوى الضريبية و الثاني حول إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية و الفصل فيها.

و لقد إعتدنا في دراستنا لهذا الموضوع إتباع منهجا وصفيا تحليليا و ذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية و القرارات القضائية المطبقة عند الفصل في المنازعة الضريبية، و كذا مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية النزاع الضريبي، وذلك بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و قانون الإجراءات الجبائية و كذا قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بالإضافة للإستعانة ببعض من القرارات الصادرة عن مجلس الدولة.

في حين إستعرضنا في الفصل الثاني إجراءات التقاضي على مستوى مجلس الدولة من خلال مبحثين، الأول حول الطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة، و الثاني إستعرضنا فيه الطعن في قرار مجلس الدولة.

الفصل الأول

شروط التحقيق في الدعوى الضريبية

تختص المحاكم الإدارية وفقا للتشريع الجزائري بالنظر في المنازعات الإدارية بصفة عامة و المنازعات الضريبية بصفة خاصة، و هذا تطبيقا للمعيار العضوي الذي أخذ به المشرع الجزائري، طبقا للمادة 1/800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، وعليه يحق لكل طرف في الخصومة الضريبية سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية أن يلجأ إلى القضاء و ذلك برفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية.

و كقاعدة عامة فإن الدعاوى المرفوعة أمام الجهات القضائية الإدارية لا يترتب عن إقامتها أثر موقف، و بالتالي فهي لا تحول دون تنفيذ القرار المطعون فيه، كما أن للقاضي دور كبير في هذا الميدان فهو يشارك بصفة فعالة في مجريات الدعوى و سيرها، هذا ما يسمح له غالبا من تخفيف عبئ عدم المساواة التي تكتنف دور المدعي في مواجهة الإدارة.

إلا أنه قبل أن تصل المنازعة إلى مرحلة دراستها من حيث الموضوع و الفصل فيها، فإنه لا بد أن تكون الدعوى المرفوعة سواء من المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية مقبولة شكلا.

و لكي تكون كذلك لا بد أن تتوفر فيها عدة شروط محددة و صارمة، من حيث الشكل و من حيث الموضوع.

سنتناول شروط رفع الدعوى الضريبية في المبحث الأول، ثم نتطرق بعد ذلك إلى إجراءات التحقيق في الدعوى و الفصل فيها في المبحث الثاني.

المبحث الأول

شروط رفع الدعوى الضريبية

يشترط في الدعوى الضريبية شروط معينة و محددة، سواء من حيث الشكل أو في الموضوع، و هي تلك الشروط التي يجب توفرها حتى يتسنى للمكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب من عرض النزاع على القاضي الإداري، و التي تمكنه من الفصل في موضوع الخلاف القائم المعروض عليه، و يترتب عن عدم إحترام أحد هذه الشروط عدم قبول الدعوى الضريبية⁽¹⁾، و يدفع به على شكل وجه من الأوجه الشكلية من طرف من تقررت لمصلحته.⁽²⁾

و الملاحظ أن المشرع الجزائري لم يعرف الدعوى القضائية بصفة عامة، و لا الدعوى الضريبية بصفة خاصة، بل إكتفى بالنص على شروطها سواء بصفة عامة أو خاصة، و ذلك وفقا للأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية،⁽³⁾ حيث يشترط فيها أن تكون مستوفية للشروط الشكلية المشتركة بين كل الدعاوى الإدارية كشرط الصفة و المصلحة في الطاعن و كذلك شرط الاختصاص القضائي، كما تتفرد الدعوى الضريبية بصفة خاصة بشروط خاصة نظرا للطابع المتميز لها و هي الشروط المنصوص عليها بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية.

سندرس هذا المبحث في مطلبين، بحيث سنتطرق إلى الشروط الشكلية العامة لرفع الدعوى الضريبية في المطلب الأول، ثم إلى الشروط الشكلية الخاصة في المطلب الثاني.

(1) - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 65.

(2) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 30.

(3) - فضيل كوسة، القانون الإداري و المنازعة الضريبية، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة الجزائر " بن يوسف بن خدة "، 2010/2009، ص 17.

و سوف نركز دراستنا في هذا المبحث على الشروط الشكلية الخاصة أكثر بإعتبارها موضوع دراستنا.

المطلب الأول

الشروط الشكلية العامة لرفع الدعوى الضريبية

لقد وضع قانون الإجراءات المدنية و الإدارية قاعدة عامة تسري على مختلف الطعون و الدعاوى الإدارية، و منها الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية⁽¹⁾، و ذلك حينما نص في المادة 13 منه على ما يلي: " لا يجوز لأي شخص، التقاضي ما لم تكن له صفة، و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون.

يثير القاضي تلقائيا إنعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه.

كما يثير تلقائيا إنعدام الإذن إذا ما إشتراطه القانون".⁽²⁾

و إذا رفعت الدعوى أمام الجهة القضائية وفقا للشروط المبينة في المادة أعلاه، فإنه على القاضي أن يتأكد في إختصاصه من عدمه قبل النظر في الموضوع.⁽³⁾

إذن فالدعوى الضريبية سواء تم رفعها من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، لا تعد مقبولة من طرف القاضي الإداري إلا بعد إستيفائها بالإضافة إلى الشروط الشكلية الخاصة جميع الشروط الشكلية العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(1) - محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2009، ص 159.

(2) - المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(3) - عطاء الله بوحميده، الوجيز في القانون الإداري(تنظيم، عمل و إختصاص)، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص 195.

و لهذا سنتطرق في دراستنا لهذا المطلب إلى الشروط الشكلية الخاصة بأطراف الدعوى في الفرع الأول ثم إلى الإختصاص القضائي كشرط لقبول الدعوى الضريبية في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الشروط الشكلية الخاصة بأطراف الدعوى

إشترطت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية شرطين أساسيين لقبول الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية، هما الصفة و المصلحة⁽¹⁾ ، و اعتبرت الأهلية حالة من حالات البطلان⁽²⁾ ، كما يظهر ذلك أيضا في المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽³⁾.

أولا / الصفة:

لقد جعل المشرع الصفة شرطا يجب توفره في المدعي، و إعتبره من النظام العام، كما أجاز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه، و في أي مرحلة من مراحل التقاضي، وفقا لأحكام المادة 68 من ق.إ.م.إ.⁽⁴⁾

و الصفة ببساطة هي القدرة على اللجوء إلى القضاء بقصد الدفاع على حق أو مصلحة⁽⁵⁾، أي أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق الذي أعتدي عليه.⁽⁶⁾

(1)- أنظر المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2)- عطاء الله بوحميده، المرجع السابق، ص 187.

(3)- تنص المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على ما يلي: " حالات بطلان العقود غير القضائية و الإجراءات من حيث موضوعها محددة على سبيل الحصر فيما يأتي:

1- إنعدام الأهلية للخصوم،

2- إنعدام الأهلية أو التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي ."

(4) - أنظر المادة 68 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(5) - عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص 115.

(6)- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ج 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص ص 271 - 272.

و يكتسب المدعي صفة التقاضي إما بموجب نص قانوني صريح يمنحه الصلاحية، أو يكتسبها تلقائياً في جميع الدعاوى المقدمة لكل من له مصلحة، و بذلك يصعب علينا الفصل بين شرطي الصفة و المصلحة، بحيث تتوفر الصفة كلما وجدت مصلحة شخصية و مباشرة لدى المكلف بالضريبة، بحيث تندمجان عندما نكون بصدد منازعة إدارية.⁽¹⁾

و تختلف هذه الصفة عن الصفة الإجرائية أو التمثيل القانوني، و هي أن يرفع شخص دعوى نيابة عن صاحب الصفة فيها. و تظهر الصفة الإجرائية، في حالة تمثيل الأشخاص المعنوية أمام القضاء كما هو الحال بالنسبة للمدير الولائي للضرائب الذي يمثل الإدارة المركزية للضرائب على المستوى المحلي.⁽²⁾

حيث نصت المادة 828 من ق.إ.م.إ على ما يلي: " مع مراعات النصوص الخاصة، عندما تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية بصفة مدعي أو مدعى عليه، تمثل بواسطة الوزير المعني، الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي، و الممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة ذات الصبغة الإدارية"⁽³⁾، و هو ما يستشف أيضاً من نصوص المواد 337 و 109 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.⁽⁴⁾

و عليه فإن الإدارة الضريبية يمثلها المدير الولائي للضرائب بصفته الممثل القانوني لها أمام القضاء، و هذا طبقاً لنص المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية و التي جاء نصها كالاتي: " يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب، كل حسب

(1) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 35.

(2) - عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 115.

(3) - المادة 828 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(4) - أنظر المواد 337 و 109 من القانون رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ج ر، ع 57، 1990.

مجال إختصاصه، الإستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على إختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب " (1).

ثانيا / المصلحة:

إن المصلحة هي الفائدة العملية المشروعة التي يراد تحقيقها باللجوء إلى القضاء(2)، و نصت عليها المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مستعملة عبارة: " و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون "، و تطبيقا لقاعدة " لا دعوى بدون مصلحة " فإن الدعوى الإدارية لا تقبل إلا إذا كانت للمدعي فائدة مادية أو معنوية يرجوها من خلال لجوئه إلى القضاء(3)، فهي تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي، إذ تعبر عن الجانب الواقعي للدعوى القضائية، و لقد إستلزم المشرع توافر المصلحة في التقاضي حتى لا يساء حق الإلتجاء إلى الجهات القضائية الإدارية و يتأخر الفصل في الدعوى الضريبية، فالمصلحة هي الضابط لضمان جدية الدعوى الضريبية، و عدم خروجها من الغاية التي رسمها القانون الوضعي لها، كما أنها وسيلة لحماية الحق المتنازع فيه(4).

وشرط المصلحة في الدعوى الضريبية هو شرط مرتبط بالمدعي سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، بإعتبار أنه الخصم الذي قيمها، أما المدعى عليه فلا يشترط فيه توافر المصلحة لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده(5).

(1) - المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 264.

(3) - عطاء الله بوحميده، المرجع السابق، ص 191.

(4) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 37.

(5) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 37.

الفرع الثاني: شرط الإختصاص القضائي

يعتبر تحديد الإختصاص القضائي يعتبر من الشروط الأساسية لقبول الدعوى، حيث نصت المادة 36 من ق إ م إ على ما يلي: " عدم الإختصاص النوعي من النظام العام تقضي به الجهة القضائية تلقائيا في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ".⁽¹⁾

و بما أن الدعوى الضريبية تكيف على أنها دعوى إدارية فإن طبيعة الإختصاص فيها تتحدد بما ورد في القواعد العامة من قانون الإجراءات الجبائية.

و عليه سنتطرق في هذا الفرع إلى الإختصاص النوعي في النقطة الأولى، ثم إلى الإختصاص الإقليمي في النقطة الثانية.

أولا / الإختصاص النوعي:

من خلال قراءتنا لنص المادة 800 من ق إ م إ، يتضح لنا أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، و بما أن الدعوى الضريبية هي دعوى إدارية فإن الفصل فيها يكون من إختصاص المحاكم الإدارية.⁽²⁾

ثانيا / الإختصاص الإقليمي:

يتحدد الإختصاص الإقليمي للدعوى الضريبية من خلال المادة 1/804 من ق إ م إ، و التي جاء نصها كالآتي: " خلافا لأحكام المادة 803 أعلاه ترفع الدعاوى وجوبا أمام المحاكم الإدارية في المواد المبينة أدناه:

(1) - المادة 36 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2) - أنظر المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

- في مادة الضرائب أو الرسوم، أمام المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصهم مكان فرض الضريبة أو الرسم".⁽¹⁾

المطلب الثاني

الشروط الشكلية الخاصة لقبول الدعوى الضريبية

ويقصد بها الشروط التي خص المشرع المنازعة الضريبية بأحكام خاصة نظراً لخصوصية المادة الضريبية وتتمثل هذه الشروط لقبول الدعوى الضريبية في شرط التظلم الإداري، شرط ميعاد رفع الدعوى والشروط المتعلقة كذلك بشكل و محتوى العريضة و سنتناول هذه الشروط حسب الطرف الذي يرفع الدعوى.

الفرع الأول: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

أولاً / الشروط الشكلية:

1- شرط التظلم الإداري المسبق:

تجد هذه القاعدة أساسها بالنسبة للإجراءات الخاصة بالمنازعة الضريبية التي تثار من طرف المكلف في المواد 70-71-72-73 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمنازعات التحصيل و إجراءات المتابعة⁽²⁾.

و يتضح لنا من خلال هذه المواد أن المشرع ألزم المكلف بدفع الضريبة، قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعواه ضد قرار ربط الضريبة أن يتقدم⁽³⁾ إلى مدير الضرائب بالولاية بغية رفع شكواه حول الضريبة، لكي يتمكن بعد ذلك من أن يطعن في قرار الإدارة أمام

(1)- المادة 1/804 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2)- أنظر المواد 70 - 71 - 72 - 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3)- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 67.

المحكمة الإدارية،⁽¹⁾ حيث نصت المادة 71 على مايلي: " يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة..."⁽²⁾

وقد حدد المشرع الهدف من الطعن النزاعي في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، و ذلك بإستعراض الغرض منها، و هو:

1- إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها.

2- الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.⁽⁴⁾

• الاستثناءات الواردة على هذا الشرط:

إذا تعلق الأمر بقضية إستعجالية، فإن الدعوى المتعلقة بذلك تكون معفاة من التظلم الإداري نظرا للإستعجال.

والأمر كذلك بالنسبة للضرائب غير المباشرة⁵، فإنه بالرجوع إلى المادة 2/489 من قانون الضرائب غير المباشرة فإننا نجدها تنص على أنه يكون الإعتراض معللا مع التكاليف بالحضور أمام المحكمة الإدارية المختصة للبت في موضوع الحق المحدد في المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة، و بتطرفنا للمادة هذه نجدها قد أخضعت رفع الدعوى بخصوص الضرائب غير المباشرة للشروط الواردة في قانون الإجراءات

(1) - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 13.

(2) - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) - تنص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي: " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في إختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي " .

(4) - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر، الجزائر، 2011، ص 85.

(5) - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 68.

الجبائية حيث أنه بخصوص هذه الضرائب فإنه لا يتطلب التظلم الإداري و بالتالي يمكن اللجوء مباشرة إلى القضاء¹.

2- الشروط الشكلية للعريضة:

نصت على هذه الشروط المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك المواد 14 و 15 و 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

غير أن الدراسة ستقتصر فقط على تلك الشروط التي أوردها المشرع في المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية بما أننا بصدد دراسة الشروط الخاصة للدعوى.

أما إذا قدم الطلب من قبل وكيل المكلف بالضريبة، فإننا في هذه الحالة نطبق أحكام المادة 5/332 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و التي تقضي بأنه " يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكاية لحساب الغير، أن يستظهر بوكالة قانونية غير أنه لا يشترط تقديم هذه الوكالة بالنسبة للمحامين المسجلين قانونيا في نقابة المحامين، و لا على الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف بإسم المكلف بالضريبة ".⁽²⁾

(أ) - يجب أن ترفق العريضة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.

(ب) - وجوبية تحرير العريضة على ورق مدموغ:

تنص المادة 83 في فقرة الأولى والمادة 84 في فقرتها الثالثة من ق.إ.ج على تحرير الدعوى على ورق مدموغ،⁽³⁾ وهذا بعدما كانت هذه الورقة لها شكل معين، ويتم الحصول عليها من مقر إدارة الضرائب، مقابل قيمة مالية تدفع لهذا الغرض بعدها

(1) - أنظر المواد 2/489 و 498 من الأمر رقم 104/76 مؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، معدل و متمم بالقانون رقم 13/10 المؤرخ في 29 ديسمبر سنة 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

(2) - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 72.

(3) - أنظر المواد 1/83 و 3/84 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

تغير الأمر، إذ يمكن حالياً أي تحرر الوقائع على ورقة عادية، بشرط أن تكون ورقة الدعوى الضريبية مدموغة، أي عليها طابع الدمغة الحامل للقيمة المالية المقدرة بـ: 30 دج، تحت طائلة عدم قبول العريضة⁽¹⁾، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 19/04/2006⁽²⁾.

إلا أنه وفقاً لما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 21/10/1990 تحت رقم 73259، فإنه يجوز تصليح خطأ عدم تقديم مذكرة على ورق مدموغ و لو بعد إيداع المذكرة الأولى إلا أن تصحيح هذا الإغفال يجب أن يكون قبل وضع القضية في المداولة و إلا فإنه يترتب عن ذلك عدم قبول الدعوى شكلاً⁽³⁾.

أما قرار المحكمة العليا رقم 72087 الصادر بتاريخ 07/04/91م، و المتعلق بقضية (أج) ضد المفتش الفرعي للضرائب سيدي بلعباس، فقد كرست بأن إستعمال الورق المدموغ لا يكون واجب إلا في عريضة إفتتاح الدعوى، و من ثم فالقضاء بغير هذا يعد خطأ في تطبيق القانون.⁽⁴⁾

ويلاحظ أن الإجتهااد القضائي لمجلس الدولة قبل صدور قانون المالية لسنة 2008 متذبذب و غير مستقر، بخصوص تحرير العريضة على ورق مدموغ، فكان شرطاً وجوبياً واعتبر من النظام العام، و هذا وفقاً لأحكام المادة 83 ق. إ.ج، و في قضايا أخرى يقضي عكس ذلك.⁽⁵⁾

(1) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 56 .

(2) - قرار مجلس الدولة رقم 023957 الصادر بتاريخ 2006/04/19، الغرفة الثانية، فضيل كوسة، المرجع السابق ص 56، و الذي قضى كما يلي: "حيث أن المستأنفة تدفع بأنه لا يوجد أي نص قانوني يفرض دمج الدعوى الإدارية و تكرر نفس الطلبات التي رفعتها أمام الغرفة الإدارية و سببها بكونها توقفت عن النشاط منذ سنة 1984".

(3) - أنظر قرار المحكمة العليا رقم 732559 الصادر بتاريخ 21/10/1990، عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 71.

(4) - أنظر قرار المحكمة العليا رقم 72087 الصادر بتاريخ 07/04/1991، عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 71.

(5) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 59.

و لقد تم إلغاء هذا الشرط بموجب المادة 28 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

(ج) - أن تكون موقعة من طرف صاحبها:

هذا الشرط يدل على أن المكلف قد تقدم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة وعدم وجود الإمضاء على العريضة يؤدي إلى (عدم قبول) الدعوى شكلا من طرف المحكمة الإدارية،⁽¹⁾ غير أن قانون الضرائب المباشرة لم يبين الحل المتبع في حالة وجود عائق لإمضاء الطلب.

ثانياً: الشروط الموضوعية:

1- الشروط الموضوعية للعريضة:

بالرجوع إلى المادة 2/83 ق.إ.ج.ج،⁽²⁾ نجد أن المشرع الجزائري أوجب أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرض موجز للوقائع، التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة الإدعاءات فضلا عن البيانات المعتادة كإسم المكلف و لقبه و موضوع الطلب و إسم من يوجه إليه الطلب و محل إقامته و صفته،⁽³⁾ مع ضرورة إرفاقها بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المتعرض عليه الصادر من طرف إدارة الضرائب بالولاية.

كما يجب على المكلف بالضريبة أن يحدد بدقة كل الطلبات التي وردت في الشكاوى المطروحة أمام المدير الولائي للضرائب⁽⁴⁾، و يتضح ذلك من خلال قرار مجلس الدولة رقم 004061 الصادر بتاريخ 24 / 06 / 2002: " حيث أنه تتضمن العريضة

(1) - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 76 .

(2) - تنص المادة 2/83 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي: " يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل، و إذا جاء على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المتعرض عليه " .

(3) - عزيز أمزيان، المرجع سابق، ص 72-73.

(4) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 59.

عرضا واضحا و موجزا للوقائع و أن تكون مرفقة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المتعرض عليه وسند التحصيل المفروض على المكلف بالضريبة عملا بأحكام المادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

إذ لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص الضريبة، غير تلك الواردة في دعواه الابتدائية إلى مدير الضرائب بالولاية، و لكن يمكنه في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة التي تفتتح بها الدعوى.

أما عن مصير الحقوق المحتج عليها⁽²⁾ فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة 82 من ق.إ.ج على أنه: " لا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها، و على العكس من ذلك، يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي، غير أنه يمكن للمدين بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة.⁽³⁾

(2) - شرط ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

إن ميعاد رفع الدعوى الضريبية لا يختلف كأصل عام عن القواعد العامة الخاصة بالمنازعة الإدارية، ولكن نظرا لخصوصية الدعوى الأولى فإنها تتضمن أحكاما خاصة، تم ذكرها في قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾.

(1) - أنظر قرار مجلس الدولة رقم 004061 الصادر بتاريخ 06/24 /2002، الغرفة الثانية، فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 59.

(2) - العيد صالح، المرجع السابق، ص 105 - 106.

(3) - المادة 3/82 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(4) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 79.

حيث جاء نص المادة 1/82 من ق.إ.ج كآلاتي "... يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل (04) أربعة أشهر ابتداء من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد إنتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من ق.إ.ج" (1).

وهي الآجال المحددة للإدارة للرد على شكوى المكلف بالضريبة، و تتمثل حسب المادة 2/76 فيما يلي:

- بيت رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لإختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، إعتبارا من تاريخ إستلام الشكوى.

- و يمدد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما تكون الشكوى تابعة لإختصاص المدير الولائي للضرائب.

- و يمدد الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. (2)

و للإشارة فإن المشرع قد عدل المادة 2/76 بموجب المادة 46 من الأمر 08/02 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

و في هذا الإطار يمكن الطعن أمام الجهة القضائية المختصة خلال نفس الآجال المذكورة أعلاه في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية واللجنة المركزية (3)،

(1) - المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(2) - أنظر المادة 2/76 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(3) - مراد علي، طرق الطعن في النزاع الضريبي وفقا للتشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، 2009/2006، ص 46.

طبقا للمواد 1/80 و 2/81 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

إن ناستنتج أن ميعاد رفع الدعوى الضريبية هو أبعة (04) أشهر يبدأ حسابها من تاريخ إستلام الإشعار الذي سيبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، فإذا ما قام مدير الضرائب بتبليغ المكلف بالقرار المتخذ بشأن الشكوى فإنه في هذه الحالة لا يثار أي إشكال حيث أن تاريخ التبليغ هو نقطة بداية حساب آجال رفع الدعوى الضريبية ما لم يختار المكلف اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن الإدارية.⁽²⁾

ولكن قد يحدث أن تسكت إدارة الضرائب عن الرد على الشكوى المقدمة إليها من طرف المكلف بالضريبة، فلا تصدر قرارها خلال المهلة المحددة لها قانونا للرد، فهل هذا يعد قبول لطلبات المدعي أو رفض ضمنى؟ وكيف يتم حساب آجال رفع الدعوى الضريبية في هذه الحالة؟

و للإجابة على هذين السؤالين يتعين علينا الرجوع إلى المادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية، و التي يتضح لنا من خلال الفقرة الثانية منها أن سكوت الإدارة عن الرد يعد رفضا ضمنيا لطلبات المدعي حيث نصت على أنه: " يمكن كل مشتك لم

(1) - تنص المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " يمكن حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل (04) أشهر إبتداء من تاريخ إستلام قرار الإدارة ".
- كما جاء نص المادة 2/81 من قانون الإجراءات الجبائية كالاتي: " تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها، بالقبول أو بالرفض، صراحة في أجل (04) أشهر إبتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبدي اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يساوي رفضها ضمنيا للطعن، و في هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل (04) أشهر إبتداء من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تثبت في الطعن ".

(2) - مصطفى غرمة، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقة، ص 37.

يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و77، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه". (1)

غير أنه يجوز للمدعي إنتظار صدور قرار من إدارة الضرائب حتى بعد إنتهاء أجل الرد الممنوح لها حسب الفقرة الثانية من المادة 76، و بالتالي فإن المكلف له الخيار في هذه الحالة يبين:

- إما أن يرفع دعواه مباشرة بعد انتهاء آجال الرد.
- إما أن ينتظر الرد و لو كان خارج الآجال ثم يرفع دعواه خلال الأربعة أشهر من تاريخ هذا الرد. (2)

و يترتب على عدم احترام المدعي لهذا الإجراء عدم قبول الدعوى الضريبية شكلا بسبب رفعها بعد فوات الميعاد القانوني وقبل حلوله⁽³⁾، فمثلا: إذا قدم المكلف بالضريبة شكوى إلى مدير الضرائب بالولاية بتاريخ 2014/01/01، ثم بتاريخ 2014/03/28 قام المكلف برفع النزاع إلى المحكمة الإدارية وقبل رد الإدارة على الشكوى، فهنا تكون الدعوى غير مقبولة شكلا لأنها سابقة لأوانها.

وهذا ما أقره مجلس الدولة صراحة في العديد من قراراته، وبالتالي فإن التطبيق القضائي اعتبر آجال تقديم الدعوى الضريبية من النظام العام،⁽⁴⁾ بحيث لا يجوز الاتفاق على مخالفتها ويمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه، ويترتب على إهماله سقوط الحق.

(1) - المادة 2/82 قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(2) - مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص37.

(3) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص85.

(4) - يحي بدائرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011، ص 152.

الفرع الثاني: رفع الدعوى الضريبية من طرف إدارة الضرائب

يحق للمدير الولائي للضرائب، باعتباره الممثل القانوني لإدارة الضرائب والحامي لحقوق الخزينة العمومية، و المسؤول الأول عن متابعة وتحصيل الضرائب والرسوم لصالح الإدارة الضريبية، أن يطرح النزاع على المحكمة الإدارية، لتتخذ حكماً فيه⁽¹⁾، وفي ذلك فائدة من الناحية العملية، حيث يكون للحكم الذي يصدره القاضي المختص في الضرائب المباشرة حجية الشيء المقضي فيه وبذلك لا تأخذ القضية وقتاً طويلاً بل ينتهي النزاع في أسرع وقت ممكن.⁽²⁾

ويتم رفع الدعوى وفقاً لشروط وإجراءات وجب احترامها واتباعها، نجلها فيما يلي:

أولاً / الشروط الشكلية:

لم ينص المشرع الجزائري في مختلف القوانين الضريبية على الشروط الشكلية الواجب توافرها في عريضة إفتتاح الدعوى المقدمة من طرف إدارة الضرائب أمام المحكمة الإدارية.

أما بالنسبة للشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بخصوص شكل عريضة الدعوى المقدمة من طرف الإدارة عموماً، فلم يتناول القانون المذكور ما يتعلق بدعوى الإدارة إلا من خلال نصه على إعفاء الدولة و الولاية و البلدية و المؤسسة العمومية ذات الصيغة الإدارية من التمثيل الوجوبي بمحام في الادعاء أو الدفاع أو التدخل، وعلى أن توقع العرائض ومذكرات التدخل المقدمة باسم الدولة أو باسم الأشخاص المشار إليها سابقاً، من طرف الممثل القانوني⁽³⁾.

(1) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص42.

(2) - حسين فريجة، المرجع السابق، ص73.

(3) - يحي بدابرية، المرجع السابق، ص 164.

ثانيا / الشروط الموضوعية:

(1) - الشروط الموضوعية للعريضة:

لا توجد شروط موضوعية خاصة بعريضة إفتتاح الدعوى المقدمة من طرف إدارة الضرائب، إلا أنه يتعين على الإدارة في حالة عرض النزاع على العدالة أن تبين وبدقة موقفها من المشكلة المطروحة عليها، سواء بدفاعها عن مواقفها السابقة المقررة من طرف مصالحها أو بتقديمها لحجج جديدة تخص موضوع النزاع المطروح عليها. (1)

(2) - شرط ميعاد رفع الدعوى:

يجوز لإدارة الضرائب أن تعرض الخلاف المطروح أمامها على المحكمة الإدارية للنظر فيه خلال أربعة أشهر من تاريخ انقضاء الآجل الممنوح للجنة الإدارية للطعن لكي تثبت في الطعن.

وفي حالة ما إذا كانت هذه اللجنة الإدارية للطعن سواء لجنة الدائرة، أو اللجنة الولائية....الخ، غير مؤسسة فيحق لمدير الضرائب بالولاية هنا رفع طعن قضائي ضد رأي اللجنة أمام المحكمة الإدارية في غضون الشهرين المواليين لتاريخ استلام ذلك الرأي، (2)

وهذا ما تناولته أحكام المادة 4/81 من ق.إ.ج. (3)

(1) - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 76.

(2) - زينب العمري، المرجع السابق، ص ص 56-57.

(3) - تنص المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائي على ما يلي: "عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، و في هذه الحالة، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي".

- في قانون المالية التكميلي لسنة 2010 "...على أن يبلغ الشاكي بذلك و في هذه الحالة، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهرين المواليين لتاريخ إستلام ذلك الرأي".

ولكن يجب عليها مراعاة الإجراءات التالية:

(أ) - ألا يكون المدير الولائي للضرائب قد أبلغ المكلف بالضريبة بقراره، قبل عرضه النزاع على القاضي الإداري⁽¹⁾ وحول هذه الجزئية، فباعتمادنا أن نص المادة 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية ولد ميتا منذ إنشائه، بدليل عدم لجوء إدارة الضرائب إلى تطبيق هذا الإجراء، وكما أن المنطق القانوني السليم يجعل من غير المعقول أن ترفع إدارة الضرائب، الدعوى ضد قراراتها مما قد ينجم عن عدم يقينها وتأكدها من المعالجة الصحيحة والفعالة للتظلمات المطروحة أمامها وكذا من الأسس القانونية التي بنيت عليها قراراتها⁽²⁾.

(ب) - ألا يكون المكلف نفسه قد مارس حق اللجوء إلى القاضي الإداري على إثر عدم حصوله على جواب من المدير الولائي للضرائب، خلال الأجل الممنوح للرد، وفقا لأحكام المادة 76 الفقرة الثانية من نفس القانون.⁽³⁾

(ج) - يجب على مدير الضرائب للولاية أن يعلم المكلف بالضريبة بأن له أجل (30) يوما، للاطلاع على الملف و تقديم ملاحظاته،⁽⁴⁾ وفقا لأحكام المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية.⁽⁵⁾

إن الميعاد المحدد أعلاه بأربعة أشهر لم يرد النص عليه في القوانين الضريبية ولكن نستشفه من خلال تحليلنا لنص المادة 1/82 قانون الإجراءات الجبائية⁽⁶⁾، والتي منح المشرع من خلالها أجل أربعة أشهر (04) للمكلف للطعن في القرارات الصادرة من المدير

(1) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص44.

(2) - يحي بدابرية، المرجع السابق، ص158.

(3) - أنظر المادة 2/76 من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص44.

(5) - أنظر المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية.

(6) - أنظر المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية.

الولائي للضرائب بخصوص الشكاوى المقدمة له، وكذلك من خلال المادة 1/76 من ق.إ.ج، والتي حددت مدة دراسة شكاوى المكلفين من قبل مدير الضرائب بأربعة أشهر.⁽¹⁾

(1) - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص75.

المبحث الثاني

التحقيق و الفصل في الدعوى الضريبية

بعد تسجيل دعوى مكتوبة أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية وفقا للشروط السالفة الذكر، تفتتح الدعوى الضريبية ويبدأ التحقيق فيها، بحيث يقوم القاضي الإداري بالتحقيق فيها مستعينا في ذلك بمختلف الوسائل والطرق المنصوص عليها قانونا، فله أن يستعين مثلا بالخبرة أو المعاينة، أو الشهادة، مضاهاة الخطوط وتكليف الخصوم بتقديم المستندات والوثائق، وكل هذا من أجل الوصول إلى حل نهائي عادل ومنصف للمنازعة المعروضة أمامه.

ذلك أن القاعدة تقضي أنه على كل قاض الالتزام بالفصل في النزاع المطروح أمامه وذلك بتطبيق أولا النص التشريعي، فإن لم يجد اتجاه صوب المصادر الأخرى للقاعدة القانونية، مراعىا الترتيب الذي رسمه المشرع، فلا يمكن للقاضي الإداري الامتناع عن إصدار حكم في الدعوى الضريبية، بحجة عدم وجود قاعدة قانونية وإلا عد ناكرا للعدالة، وإنما يجب عليه أن يبتكر القاعدة القانونية للفصل في النزاع الضريبي باجتهاده وابداعه.

(1)

وعليه سوف نقسم دراستنا في هذا المبحث إلى مطلبين، سنتناول إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية في المطلب الأول ثم إجراءات الفصل في الدعوى الضريبية في المطلب الثاني.

(1) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص ص 62 - 63.

المطلب الأول

التحقيق في الدعوى الضريبية

إن إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية إلى غاية صدور حكم فيها لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية المعروضة على المحكمة الإدارية، باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في القوانين الضريبية، خاصة منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قانون الإجراءات الجبائية، والتي تجعل من الدعوى الضريبية مختلفة في بعض مراحلها عن الدعوى الإدارية عموماً.⁽¹⁾

وتعد هذه الإجراءات من بين الأدوات الضرورية التي يستند عليها القاضي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية، كما أنها تشكل الوسيلة التي يعتمد عليها المكلفون من أجل المحافظة على حقوقهم المترتبة عليها،⁽²⁾ ويقوم القاضي الإداري بالتحقيق في الدعوى الضريبية، مستعيناً بمختلف وسائل وطرق الإثبات.

هذا ما سوف نتعرض له في هذا المطلب وذلك بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية من جهة وقانون الإجراءات المدنية والإدارية من جهة الأخرى، من أجل الوقوف على بعض الخصوصيات التي تتميز بها هذه الدعوى بحيث سنتناول في الفرع الأول إجراءات التحقيق العادي أما الفرع الثاني فخصصناه لإجراءات التحقيق الخاصة.⁽³⁾

(1) - عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 118.

(2) - زينب العمري، المرجع السابق، ص 58.

(3) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 63.

الفرع الأول: إجراءات التحقيق العامة:

بالإضافة للإجراءات العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، أجاز المشرع للقاضي إجراء الصلح في أي مرحلة تكون عليها الخصومة، يتم بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم،⁽¹⁾ وإذا حصل صلح، يحرر رئيس تشكيلة الحكم محضرا يبين فيه ما تم الاتفاق عليه، ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف، ويكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن،⁽²⁾ ومكتسب لقوة الشيء المقضي فيه،⁽³⁾ غير أن محاولة الصلح لا ينبغي العمل بها في مجال المنازعات الضريبية، ذلك انه لا يمكن لمصالح الضرائب ان تتصلح بما يمس الخزينة العمومية، هذا من جهة، وانه من غير المعقول أن يكون القرار الصادر عن إدارة الضرائب، الذي مس بحقوق المكلف بالضريبة محلا للصلح من جهة أخرى، فلا يمكن على الإطلاق أن يجري القاضي الإداري الصلح، بل يقتصر دوره على مراقبة مدى مشروعية ومطابقة القرار محل النزاع للقانون.⁽⁴⁾

كأصل عام إن التحقيق في المنازعات الإدارية بصفة عامة و المنازعات الضريبية بصفة خاصة إجراء وجوبي،⁽⁵⁾ إلا أنه يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بأن لا وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد طبقا للمادة 847 ق.إ.م.إ.⁽⁶⁾

(1) - أنظر المواد 971 و 972 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2) - أنظر المادة 973 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(3) - سعيد بوعلی، المرجع السابق، ص 356.

(4) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص ص 69 - 70 .

• يلاحظ أنه في إطار المادة 169 من قانون الإجراءات المدنية الملغى، كان إجراء الصلح وجوبيا في المنازعات الضريبية على مستوى المحاكم الإدارية.

(5) - صالح حمليل، منشورات مخبر القانون و المجتمع، مجلة القانون و المجتمع، ع 3، أدرار، 2014، ص 229.

(6) - أنظر المادة 847 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

أولا / الإجراءات الأولية للتحقيق

1- قيد الدعوى و تبليغ العريضة

فبعد ايداع العريضة الافتتاحية للدعوى الضريبية لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية يتم قيدها في سجل خاص يمسك بأمانة الضبط وتفيد العريضة وترقم حسب ترتيب ورودها ويسجل أمين الضبط رقم القضية وتاريخ الجلسة على العريضة وعلى المستندات المرفقة بها طبقا للمواد 823-824 من ق.إ.م.إ،⁽¹⁾ ثم يملئها للمدعي بغرض تبليغها رسميا لإدارة الضرائب أو (المدعى عليه) عن طريق المحضر القضائي حسب نص المادة 2/838 ق.إ.م.إ،⁽²⁾ بحيث يترتب على عدم قيامه بهذا الإجراءات شطب القضية عملا بالمادة 216 من ق إ م إ⁽³⁾، وهو ما أكده كذلك مجلس الدولة في قراره رقم 059188 الصادر بتاريخ 2001/01/26 عن الغرفة الثالثة، لما قد شطب القضية كجزاء عن امتناع المستأنف عن تبليغ عريضة الاستئناف تبليغا رسميا بواسطة محضر قضائي للمستأنف عليها.⁽⁴⁾

كما يسلم أمين الضبط للمدعي وصلا يثبت ايداع العريضة حسب نص المادة 823 ق.إ.م.إ⁵، مع الإشارة إلى أن القضية لا تقيد إلا بعد دفع الرسوم المحددة قانونا إذا لم ينص القانون على خلاف ذلك، حسب المادة 821 من نفس القانون⁶.

(1) - أنظر المواد 823 و824 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2) - أنظر المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(3) - تنص المادة 216 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كما يلي: " يمكن للقاضي أن يأمر بشطب القضية، بسبب عدم القيام بالإجراءات الشكلية المنصوص عليها في القانون، أو تلك التي أمر بها " .

(4) - أنظر قرار مجلس الدولة رقم 059188 الصادر بتاريخ 2001/01/26، الغرفة الثانية، سعيد بوعلي، المنازعات الإدارية في ظل القانون الجزائري، إشراف د. مولود ديدان، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2014.

⁵- أنظر المادة 823 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁶- أنظر المادة 821 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2) - دور المقرر

يقوم أمين الضبط بإرسال العريضة الى رئيس المحكمة الإدارية المختصة، فإذا رأى هذا الأخير أن الدعوى تستلزم إجراءات التحقيق فإنه يعين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، ويعين رئيس تشكيلة الحكم بدوره القاضي المقرر الذي سيتولى تسيير إجراءات التحقيق حسب المادة 844 الفقرة 1 و2. ق.إ.م.إ، بحيث يحدد بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات و أوجه الدفاع و الردود ، و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع.

(3) - تبادل المذكرات و المستندات بين الأطراف:

و على إثر وصول هذه العريضة الى المدير الولائي للضرائب يقوم بإحالتها على مفتش الضرائب المختص لدراستها، من أجل تقديم اقتراحاته، لأن هذا الأخير هو الذي قام بفرض الضرائب محل النزاع، وقد يقوم هذا الأخير بدوره إلى إرسال ملخصا عن طلبات المكلف إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لابداء رأيه في أجل 15 يوما،⁽¹⁾ غير أن هذا الإجراء الذي كان منصوص عليه قد تم إلغاؤه، والمعمول به في الوقت الحالي هو الإجابة عن طريق تبادل المذكرات والوثائق في الجلسة وهذا تحت اشراف القاضي المقرر⁽²⁾، الذي يتم تعيينه من طرف رئيس تشكيلة الحكم حيث يحدد بناء على ظروف القضية، الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات و أوجه الدفاع و الردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع طبقا لنص المادة 884 ق.إ.م.إ.⁽³⁾

(1) - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 78.

(2) - مراد علي، المرجع السابق، ص 54.

(3) - أنظر المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

ويتم ايداع المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، كما يتم تبليغها إلى الخصوم عن طريق هذه الأخيرة تحت إشراف القاضي المقرر حسب ما نصت على المادة 838 ق.إ.م.إ،⁽¹⁾ حيث يتولى رئيس الجلسة استلام الردود والوثائق والمستندات والاحتفاظ بنسخة منها في الملف وتسليم محامي المكلف بالضريبة نسخا مماثلة لاستعمال حقه في الرد والدفاع وتسليم نسخة للممثل القانوني لإدارة الضرائب، لتقديم دفعها طالما أعفتها المادة 827 ق.إ.م.إ من شرط تأسيس محامي.⁽²⁾

فيحق لمدير الضرائب بالولاية أن يبلغ رأيه إلى المحكمة الإدارية، فإذا لم يكن هذا الرأي موافقا لطلبات المكلف، فيعلم هذا الأخير بأن له أجلا قدره عشرون يوما للاطلاع على الملف وتقديم ملاحظات مكتوبة في عريضة يودعها لدى كتابة الضبط، كما يحق للمكلف أن يطلب إجراء خبرة.

وبعد مضي مدة عشرون يوما، يعاد الملف ثانية إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يقوم بفحص الملاحظات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.⁽³⁾

وإذا أبدت مصلحة الضرائب دفوعا جديدة، يعاد الملف إلى كتابة الضبط التابعة للمحكمة الإدارية، ويحاط المكلف بالدفوع الجديدة التي أبدتها مصلحة الضرائب وهكذا حتى يتخلى أحد الطرفين على عرض دفوع جديدة،⁽⁴⁾ وهذا الأخذ والرد تسهيلا لعملية البت في النزاع الضريبي، ورغم أن عملية تبادل المذكرات بين الأطراف تستغرق وقتا طويلا وتؤخر الفصل في القضية، إلا أنها الطريقة المثلى للوصول إلى أحكام منطقية وعادلة، لإعطاء كل ذي حق حقه.⁽⁵⁾

(1) - أنظر المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 71.

(3) - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 78.

(4) - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 91.

(5) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 72.

وفي حالة عدم احترام أحد الخصوم للأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات، فإنه يجوز لرئيس تشكيلة الحكم ان يوجه له إعدار برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام وفي حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي، يجوز منح أجل جديد وأخير طبقا لنص المادة 849 ق.إ.م.إ. (1)

وإذا لم يقدم المدعى، رغم الإعدار الموجه له، المذكرة الإضافية التي أعلن عن تقديمها أو لم يتم بتحضير الملف، فإنه يعتبر متنازلا حسب المادة 850 من ق.إ.م.إ. (2) كما يعتبر المدعى عليه قابلا بالوقائع الواردة في العريضة إذا لم يقدم اية مذكرة رغم إعداره طبقا للمادة 851 من هذا القانون. (3)

(3) - إبلاغ محافظ الدولة

تنص المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على ما يلي: عندم تكون القضية مهياًة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم إلتماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر⁴.

(5) - التسوية و الإعدار:

حسب المادة 848 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإنه عندما تكون العريضة مشوبة بعيب يترتب عدم القبول، و تكون قابلة للتصحيح بعد فوات الأجل المنصوص عليه

(1) - أنظر المادة 849 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2) - أنظر المادة 850 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(3) - أنظر المادة 851 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(4) - المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

في المادة 829 أعلاه، لا يجوز لمحكمة الإدارية أن ترفض هذه الطلبات و إثارة عدم القبول التلقائي إلا بعد دعوة المعنيين إلى تصحيحها.

و يشار في أمر التصحيح، إلى أنه في حالة عدم القيام بهذا الإجراء، يمكن رفض الطلبات بعد إنقضاء الأجل المحدد الذي لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما¹.

(6) - إختتام التحقيق:

وعندما تكون القضية مهياًة للفصل فيها، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ إختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن ويبلغ الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمنة مع اشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى، في أجل خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر حسب المادة 852 من هذا القانون.⁽²⁾

وإذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الامر باختتام التحقيق، يعتبر التحقيق منتهياً ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة، حسب المادة 853 من نفس القانون.⁽³⁾

ولا يتم تبليغ المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق، ويصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم طبقاً للمادة 854 من نفس القانون.⁽⁴⁾

أما إذا رأى القاضي أن الدعوى غير جاهزة للفصل فيها وأن تلك الإجراءات السالف ذكرها لم تمكنه من حسم النزاع المعروض أمامه، فله أن يأمر شفاهة أو كتابة بناء على طلب احد الخصوم او من تلقاء نفسه بأي وسيلة من وسائل التحقيق المنصوص عليها

¹ - أنظر المادة 848 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁽²⁾ - أنظر المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁽³⁾ - أنظر المادة 853 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁽⁴⁾ - أنظر المادة 854 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

في المواد 855 إلى 865 ق.إ.م.إ.، و التي تحيلنا إلى المواد من (125 إلى 174) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية¹.

ثانيا / وسائل التحقيق

1- المعاينة و الإنتقال إلى الأماكن:

نص المشرع على هذا الإجراء في المواد من 146 إلى 149 من قانون إ م إ، وهذا بحكم الإحالة المنصوص عليها في المادة 861 من نفس القانون.⁽²⁾

ويقصد بالمعاينة، رؤية موضوع النزاع من قبل القاضي الإداري المعروف عليه المنازعة الإدارية للفصل فيها⁽³⁾، بحيث تسمح له هذه الوسيلة بالانتقال إلى الأماكن اللازمة للاطلاع عن قرب على معطيات القضية وملابساتها أو لإعادة تمثيل الوقائع التي يراها ضرورية.⁽⁴⁾

وهو إجراء جوازي للقاضي الإداري،⁽⁵⁾ فله أن يأمر من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم، القيام بإجراء معاينات أو تقييمات أو تمديدات أو إعادة تمثيل الوقائع التي يراها ضرورية مع الانتقال إلى عين المكان إذا اقتضى الأمر ذلك، وللقاضي أن يحدد خلال الجلسة مكان ويوم وساعة الانتقال، ويدعوا الخصوم لحضور العمليات⁽⁶⁾.

¹-أنظر المواد من 855 إلى 865 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المواد من 125 إلى 174 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

⁽²⁾. أنظر المادة 861 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المواد 146 و 149 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁽³⁾. سعاد بوزيان، طرق الإثبات في المنازعة الإدارية، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2015، ص 84.

⁽⁴⁾. سعيد بوعلي، المرجع السابق، ص 279.

⁽⁵⁾. لحسين بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط 6، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص 164.

⁽⁶⁾- أنظر المادة 1/146 و 2 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

و يمكن أن تتم المعاينة في الجلسة إذا كان محل المعاينة شخصا أو منقولا يمكن نقله إلى الجلسة، ولقد خول المشرع للقاضي امكانيته في استخدام الوسائل الفنية المتاحة لتسجيل كافة العمليات والإجراءات المتعلقة بالمعاينة أو في شق منها حسبما يرى سواء كان تسجيلاً صوتياً أو مرئياً أو كلاهما معاً⁽¹⁾، على أن يحفظ في قلم كتابة المحكمة، ويمكن لأي من الخصوم في الدعوى سحب صورة أو نسخة منه بعد دفع المصاريف المقررة طبقاً للم 149 ق.إ.م.إ.⁽²⁾

(2) - سماع شهادة الشهود:

نص المشرع على هذا الإجراء في المواد من 150 إلى 163 من قانون إ.م.إ، وهذا بحكم الإحالة المنصوص عليها في المادة 859 من نفس القانون.⁽³⁾

ويعتبر سماع شهادة الشهود من وسائل التحقيق التي يمكن للقاضي الإداري اللجوء إليها، حيث تستهدف إكمال معلوماته بشأن الوقائع التي تحتاج إلى الاستعانة بخبير عن طريق الشهود الذين يلقون الضوء على حقيقة الوقائع المتنازع عليها.⁽⁴⁾

ويجوز الأمر بسماع الشهود من قبل الهيئة القضائية الإدارية سواء من تلقاء نفسها أو بناء على طلب من الخصوم، وهذا بموجب قرار قبل الفصل في أصل الحق، والذي يبين الوقائع المراد التحقيق فيها، ويوم وساعة الجلسة المحددة لإجرائه، كما يتضمن تكليف الخصوم بالحضور واحضار شهودهم في اليوم و الساعة المحددين للجلسة، وأن يخطر أمانة الضبط خلال ثمانية أيام بأسماء الشهود الذين يديرون سماعهم، ولا يطبق ذلك

(1) - أنظر المادة 147 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2) - أنظر المادة 149 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(3) - أنظر المواد من 150 إلى 163 و المادة 859 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

(4) - سعاد بوزيان، المرجع السابق، ص 93.

في حالة الاستعجال⁽¹⁾، و ذلك ما جاء في المادة 151 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽²⁾.

(3) - مضاهاة الخطوط:

نص عليها المشرع في المواد من 164 إلى 174 من ق.إ.م.إ بحكم الاحالة المنصوص عليها في المادة 862 من نفس القانون⁽³⁾.

تنص المادة 164 من ق.إ.م.إ كما يلي: "تهدف دعوى مضاهاة الخطوط إلى اثبات أو نفي صحة الخط أو التوقيع على المحرر العرفي".

فمن خلال هذه المادة يتضح لنا أن هذا الإجراء هو عبارة عن دعوى تهدف إلى إثبات أو نفي صحة الخط أو التوقيع المنسوب لأحد الخصوم على المحرر العرفي أو المكتوب، وأن هذه الدعوى يختص بالنظر فيها القاضي الذي ينظر في الدعوى الأصلية⁽⁴⁾.

ولتحريك دعوى مضاهاة الخطوط يستوجب القانون توفر الشروط التالية:

- 1- أن يكون احد الخصوم قد استدل بوثيقة أو وثائق في الدعوى الأصلية.
- 2- أن يصدر إنكار من احد الخصوم للخط أو التوقيع المنسوب إليه.
- 3- أن يصرح أحد الخصوم بعدم الاعتراف بالخط أو توقيع الغير.

(1) - لحسين بن شيخ آث ملويا، المرجع السابق، ص 178 - 179.

(2) - تنص المادة 151 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على ما يلي: " يحدد القاضي في الحكم الأمر بسماع الشهود، الوقائع التي يسمعون حولها، و يوم و ساعة الجلسة المحددة لذلك، مع مراعاة الظروف الخاصة بكل قضية ".

(3) - أنظر المواد من 164 إلى 174 و المادة 862 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(4) - المادة 164 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

إذ في حالة الاعتراف بالخط فلا مجال لمباشرة دعوى مضاهاة الخطوط، كما يشترط القانون أن تكون الوثيقة محل إنكار الخط أو لتوقيع منتجة للفصل في النزاع، بمعنى أن يتوقف الحكم والفصل في النزاع على تلك الوثيقة. (1)

وإذا ما توفرت هذه الشروط فإن القاضي يؤشر على الوثيقة محل النزاع، ويأمر بإيداع أصلها بأمانة الضبط، مع الأمر بإجراء مضاهاة الخطوط، وذلك بالاعتماد إما على المستندات أو على شهادة الشهود، وعند الاقتضاء بواسطة الخبير. (2)

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة:

إن عدم المساواة التي يمكن أن تبرز في العلاقة بين الأطراف المتنازعة لصالح الإدارة الجبائية دفعت بالمشروع الجزائري إلى النص إضافة إلى إجراءات التحقيق العادية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على إجراءات تحقيق خاصة بالمنازعة الضريبية منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لا سيما المادة 85 الفقرة 01 منه والمتمثلة في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة. (3)

أولا / التحقيق الإضافي:

لقد نصت على هذا الإجراء الفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية بنصها على: "...يكون التحقيق الإضافي إلزاميا، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم.

(1) - يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية، ط 3، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 118.

(2) - أنظر المادة 165 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(3) - تنص المادة 1/85 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة ".

وعندما يحصل بعد إجراء تحقيق إضافي، أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بأسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة أن علم يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا للفقرة الثانية من المادة 84 أعلاه⁽¹⁾، بحيث يكون هذا التحقيق وجوبي إذا قدم المكلف بالضريبة وسائل و أوجه جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى.

أو إذا تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع وأسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها، فيجب أن يخضع الملف لإيداع جديد⁽²⁾، يتيح للمكلف الاطلاع على تلك الوقائع خلال مدة 30 يوما وتقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسبا.⁽³⁾

ثانيا / مراجعة التحقيق:

إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم، فإنه يمكن له ان يامر بمراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، وهذا يكون بحضور المدعي او وكيله، وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من ق.إ.ج بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الطعن على مستوى الدائرة.⁽⁴⁾

وبعد الانتهاء من عملية التحقيق يحرر العون المكلف بالمراجعة محضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي، وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبيدي رؤية فيه، ثم يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.⁽⁵⁾

(1) -المادة 02 /85 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(2) -حسين طاهري، المنازعات الضريبية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2007، ص 27.

(3) - سليم قصاص، المرجع السابق، ص120.

(4) - أنظر المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية.

(5) - أنظر المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية

ثالثا / الخبرة القضائية

من المؤكد أن القاضي الإداري ملزم بالفصل في كل منازعة تعرض عليه وتكون داخلة في حدود اختصاصه، إلا أن المنازعات التي يعرض أمرها على القاضي الإداري منها ما يتعلق بمسائل فنية دقيقة بعيدة عن المجال الأصيل لثقافة القاضي، فالمنازعات تتعلق في الغالب حول مسائل مالية وحسابية دقيقة وطريقة حساب الضريبة وتأسيسها وربطها، لذا أجاز القانون الاستعانة بخبراء في مسائل الجباية والحسابات. (1)

ويعتبر إجراء الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق التي قد يأمر القاضي الضريبي لاسيما عندما لا تسمح مستندات الدعوى أو الملف من بناء قناعته للفصل في القضية، بل قد تعد الخبرة الإجراء الرئيسي الذي يتوقف عليه الفصل في المنازعة الضريبية. (2)

ولم يعرف المشرع الجزائري بصفة عامة والجبائي بصفة خاصة الخبرة وإنما اكتفى بتحديد الهدف المرجو من الخبرة حسب نص المادة 125 من ق إ م إ، (3) كما حددت المادتين 85 و 86 من قانون إج كيفية إجراءاتها. (4)

ولكن هناك عدة تعاريف فقهية من بينها: "هي العملية المسندة من طرف القاضي إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل لتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه". (5)

(1) -حسين طاهري، المرجع السابق، ص 28.

(2) -فتيحة رحمانى شيهوب، المرجع السابق، ص 93.

(3) -تنص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كما يلي: " تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي ".

(4) -أنظر المواد 85 و 86 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(5) -زينب العمري، المرجع السابق، ص 60.

وسوف نتعرض في هذا المجال إلى كيفية تعيين الخبير وردده في النقطة الأولى وفي النقطة الثانية نتناول إجراءات الخبرة.

1- تعيين الخبير وردده:

عندما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة فإنها تقوم بتعيين الخبير من ضمن القائمة المعتمدة، وتسد له المهمة سواء كان هذا التعيين قد تم تلقائياً أو بناء على طلب احد أطراف الخصومة،⁽¹⁾ حيث نصت المادة 86 في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي: "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائياً وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء".⁽²⁾

ويقوم بإجراء الخبرة خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية غير أنه إذا تقدم المكلف بدفع الضريبة او مدير الضرائب للولاية بطلب خبير فإن كل طرف يعين خبير والخبير الثالث يعين من قبل المحكمة الإدارية، وهذا طبقاً لنص المادة 2/86 من ق.إ.ج.⁽³⁾

غير أن هذا الإجراء غير معمول به حالياً وهذا حسب قول أحد قضاة مجلس الدولة إذ قال: "من المؤسف ان هذا الإجراء غير معمول به حالياً من طرف المحكمة الإدارية".⁽⁴⁾ وبالرجوع إلى الفقرة الثالثة من المادة 86 من ق.إ.ج.ج ، نجد أنها حددت الاشخاص الذين لا يجوز تعيينهم كخبراء وهم:

- الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها.

(1)-عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 81.

(2)-المادة 01/86 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(3)-أنظر المادة 02/86 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(4)-نصر الدين هونوني و نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، تقديم أ. رشيد خلوفي، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2007، ص 171.

- الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية.
- الأشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق¹.

أما بالنسبة لرد الخبير فيحق لكل طرف المطالبة برد الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية او المعين من طرف الخصم، ومدير الضرائب للولاية له الصفة لتقديم طلب الرد باسم الإدارة ويجب أن يكون الطلب معللا ويوجه إلى المحكمة الإدارية في اجل 08 ايام كاملة من التاريخ الذي استلم فيه الطرف تبليغه باسم الخبير الذي سعى إلى رده او قبل البدء بإنجاز المهمة المسندة إليه،⁽²⁾ و هذا ما جاءت به أيضا المادة 86 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية³.

وفي حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه ولم يؤدها، تقوم المحكمة الإدارية بتعين خبير اخر بدلا منه، حسب المادة 05/86 من ق.ج.⁽⁴⁾

(2)- إجراءات الخبرة القضائية:

يقوم الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية بإنجاز الخبرة بصفة عملية تحت رئاسته، فهو الذي يقوم بتسيير عملية الخبرة وذلك طبقا لما نصت عليه الفقرة 06 من المادة 86 من ق.ا.ج،⁽⁵⁾ اذ يقوم بتحديد يوم وساعة بدء العملية ويعلم بذلك المصلحة الجبائية المعنية وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين بعشرة أيام 10 على الاقل قبل بدأ العمليات.⁽⁶⁾

(1)-أنظر المادة 3/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2)-نصر الدين هنوني، المرجع السابق، ص 172.

(3)-تنص المادة 86 /4 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: " لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية و خبير الطرف الآخر و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة ".

(4)-أنظر المادة 5/86 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(5)- أنظر المادة 06/86 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(6)-نصر الدين هنوني، المرجع السابق، ص173.

وفي القانون الفرنسي، فإن رئيس المحكمة الإدارية هو الذي يحدد بدأ العمليات ويخطر بذلك الخبراء واطراف الدعوى، وإذا اقتضى الأمر رئيس البلدية أو ممثلي اللجنة البلدية. (1)

كما يمكن ان يحضر عملية الخبرة عضوان من لجنة الطعن للدائرة إذا أحييت شكوى المكلف من قبل على هذه اللجنة، وبالتالي إذا كان كذلك يستوجب أن يعلم رئيس اللجنة بيوم وساعة بدأ عملية الخبرة ضمن نفس المدة المذكورة أعلاه و المتمثلة في عشرة (10) أيام. (2)

ويتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك المشتكي او ممثله، وإذا اقتضى الامر ذلك بحضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية. (3)

وبعد الانتهاء من عملية الخبرة يقوم عون مصلحة الضرائب بتحرير محضر يدون فيه رأيه، كما يقوم الخبراء بتحرير تقرير مشترك أو تقارير منفردة إذا اختلفوا في آرائهم.

وبعدها يتم إيداع المحضر المحرر من طرف عون مصلحة الضرائب وتقارير الخبراء لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوماً كاملة، ويستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط على شكل تقرير ويقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي ملاحظاته. (4)

(1)- عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 131.

(2)- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 82.

(3)- العيد صالح، المرجع السابق، ص 82.

(4)- نصر الدين هنوني، المرجع السابق، ص 178.

غير أنه وفي جميع الحالات إذا رأى القاضي الإداري بأن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة فإن له أن يأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط السالفة الذكر،⁽¹⁾ ذلك أن القاضي الإداري غير ملزم بالتقيد بما جاء في الخبرة، بل يمكنه أيضا أن يقبل جزءا منها ويرفض الجزء الآخر، وهذا راجع لسلطته التقديرية، وبالتالي تنتهي الخبرة ويصدر قرار عن الغرفة الإدارية بشأنها.

المطلب الثاني

الفصل في الدعوى الضريبية

لم ينص المشرع الجزائري على قواعد واحكام خاصة بإجراءات الفصل في الدعوى الضريبية، ولهذا يتعين علينا الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في ق إ م إ، فبعد أن تجتمع المعطيات المتعلقة بالمنازعة الضريبية، وبعد ان تكون عملية الدراسة والتحقيق للدعوى الضريبية قد تمت قانونا⁽²⁾، يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ جميع الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها، والمعروضة أمامه للاطلاع عليها وتقديم تقرير في ميعاد (01) شهر، وبعدها يقوم العضو المقرر بالاتفاق مع الرئيس لتحديد الجلسة التي يتم خلالها صدور قرار المحكمة الإدارية بشأن موضوع النزاع⁽³⁾، فيتم إخطار أطراف الدعوى، بما فيهم النيابة، عن طريق أمين الضبط بأمر من رئيس المحكمة الإدارية بتاريخ الجلسة خلال ثمانية (08) أيام على الأقل قبل انعقادها⁽⁴⁾.

ويعتبر القرار الصادر عن المحكمة الإدارية هو النهاية الطبيعية للمنازعة الإدارية بصفة عامة ومنازعات الضرائب بصفة خاصة، فعملية إصدار القرار في مجال منازعات

(1) -عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 83.

(2) -فضيل كوسة، المرجع السابق، ص .

(3) -عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 84.

(4) -عبد الغني حركات بوبكر و أنيس قروش، تسوية المنازعات الضريبية، رسالة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، 2007/2006، ص 54.

الضرائب تتم بنفس الأحكام المنظمة للمنازعة الإدارية بصفة عامة، المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، بحيث يجب أي يتضمن قرار المحكمة الفاصل في المنازعة الضريبية مجموعة من البيانات المقررة قانون، ويتم تبليغه إلى الأطراف، لكي يحدث أثاره القانونية.⁽²⁾

وسوف نتعرض في هذا المطلب إلى إصدار القرار ومحتواه في الفرع الأول ثم تبليغ القرار وأثاره في الفرع الثاني.

الفرع الأول: إصدار القرار القضائي

سوف نتعرض في هذا الفرع إلى كيفية و إجراءات صدور القرار عن المحكمة الإدارية في مجال المنازعات الضريبية في النقطة الأولى ثم إلى محتوى هذا القرار في النقطة الثانية على التوالي.

أولا / شكل القرار

يتم إصدار القرار في جلسة علنية، إلا إذا رأت المحكمة أن في العلنية خطرا على النظام العام،⁽³⁾ مع حضور قضاة التشكيلية الذين تداولوا في القضية وعددهم ثلاثة حسب ما نصت عليه المادة (03) من القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية، والتي تنص: " يجب لصحة احكامها أن تتشكل المحكمة الإدارية من ثلاثة (03) قضاة على الاقل من بينهم رئيس ومساعدان إثنان (02) برتبة مستشار".⁽⁴⁾

(1) - عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 133.

(2) - صالح حمليل، المرجع السابق، ص 234.

(3) - عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 133.

(4) - المادة 03 من القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية، المؤرخ في 1998/05/30، المتعلق بالمحاكم الإدارية، ج ر، ع 37، 1998.

فعند انعقاد الجلسة في ميعادها المحدد يتم السماع إلى قراءة تقرير المستشار المقرر المكتوب وملاحظات الاطراف الشفهية المقدمة سندا لمذكراتهم، وأخيرا طلبات النيابة العامة، ثم تحال الدعوى عندئذ للمداولة بغية دراسة القضية وإعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن جميع البيانات المقررة قانونا.(1)

ثانيا: محتوى القرار:

تبدأ صيغة القرار القضائي في الدعوى الإدارية عموما بكلمة " يقرر " (2) حسب نص المادة (890) ق. إ م إ، ويجب ان يشمل القرار الصادر عن المحكمة الإدارية تحت طائلة البطلان عبارة " الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية باسم الشعب الجزائري ".

و هذا طبقا لنص المادة (275) ق إ م إ.(3)

ويجب أن يتضمن على مجموعة من البيانات المنصوص عليها في المادة (276) ق إ م إ و التي جاء نصها كالاتي: " يجب أن يتضمن الحكم البيانات التالية:

- 1- الجهة القضائية التي أصدرته
- 2- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- 3- تاريخ النطق به،
- 4- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء
- 5- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلية الحكم

(1)- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 85.

(2)- أنظر المادة (890) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(3)- أنظر المادة (275) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

- 6- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكير طبيعته وتسمية ومقره الاجتماعي وصفة ممثلة القانوني أو الاتفاقي،
- 7- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم
- 8- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة عليه. (1)

وبالإضافة إلى كل هذه البيانات يجب أن يتضمن القرار تحليلاً لطلبات الأطراف التي استند القاضي في حكمه عليها. ولا يكون القاضي ملزماً بالإشارة إلى جميع الطلبات، وبيان المستندات التي تقدموا بها وخلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية وتاريخ قفل التحقيق وعند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحه، وبيان ما إذا كان الخصوم أو وكلائهم قد حضروا الحكم أو تغيبوا، ويجب الإشارة كذلك في القرار إلى الأعضاء الذين اشتركوا في القرار، أيضاً اسم ممثل النيابة العامة إن اقتضى الأمر،⁽²⁾ ويوقع على أصل الحكم الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الاقتضاء حسب ما نصت عليه المادة (278) ق إ م إ. (3)

وأخيراً يجب أن يتضمن الحكم منطوقه، وهي النتيجة التي ينتهي إليها القضاة في الخصومة، وذلك بالاستجابة للطلبات الكلية للمكلف بالضرية أو إقرار تخفيض مناسب للضرائب المتنازع عنها، أو رفض طلباته كلية. (4)

الفرع الثاني: تبليغ القرار و آثاره

سنتطرق في هذا الفرع إلى كيفية تبليغ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية في النقطة الأولى، ثم نتطرق بعد ذلك إلى الآثار التي يحدثها هذا القرار في النقطة الثانية على التوالي.

(1)- المادة 276 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2)- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 85.

(3)- أنظر المادة 278 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(4)- عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 134.

أولا / تبليغ القرار:

بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالأخص المادة 89 منه نجد أن المشرع نص على أن يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي⁽¹⁾، إلا أن المادة (895) من نفس القانون أجازت وبصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ القرار أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.⁽²⁾

هذا ما أقرته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في حكمها الصادر بخصوص القضية المطروحة بين السيد أ- ناصر خليفة وكل من نائب مدير الضرائب والسيد ب- روبرت، التي كان موضوعها يتعلق بمطالبة بأشياء محجوزة للبيع من طرف مصلحة الضرائب، للحصول على أداء الضرائب، فوضحت المحكمة العليا هنا كيفية تبليغ الأحكام في المواد الإدارية إذا جاء في حكمها على الخصوص ما يلي: " أن القرارات الصادرة في القضايا الإدارية وفي القضايا المستعجلة تبلغ من طرف كتابة الضبط لكل أطراف الخصومة"⁽³⁾

و بما أن القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال منازعات الضرائب شأنها شأن الأحكام الإدارية الأخرى فإنه يتم تبليغها إلى أطراف الدعوى بنفس الأشكال المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويبلغ القرار إلى مديرية الضرائب، أمّا بالنسبة للمكلف فإن القرار يبلغ إلى موطنه الحقيقي الذي اختاره وإذا كان المكلف شركة فيجب أن يكون تبليغ القرار إلى مقرها الرئيسي.⁽⁴⁾

(1)- أنظر المادة (89) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2)- أنظر المادة (895) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(3)- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 86.

(4)- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 118.

ثانيا / آثار القرار:

يترتب على إصدار المحكمة الإدارية لقراراتها في مجال منازعات الضرائب آثار سواء من حيث خروجه عن ولاية الجهة القضائية أو من حيث اكتسابه لحجية الشيء المقضي فيه أو من حيث أثاره على أطراف الدعوى.

1- خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية:

ينتج عن إصدار القرار استنفاد سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح، بحيث لا يملك بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله، أو العدول عنه⁽¹⁾، وهذا ما نصت عليه المادة (297) 1 من ق إ م إ ، حيث جاء نصها كآآتي: " يتخلى القاضي عن النزاع الذي فصل فيه بمجرد النطق بالحكم... ".⁽²⁾

إلا أنه وفي حالات حددها القانون يمكن للقاضي الرجوع عن حكمه وهي الحالات المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة (297) من نفس القانون و المتمثلة في: الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو التماس إعادة النظر، كما يمكن للقاضي أيضا تفسير حكمه أو تصحيحه طبقا للمادتين 285 و 286 من هذا القانون.⁽³⁾

2- حيازة القرار لحجية الشيء المقضي فيه:

من بين الآثار الاساسية التي تترتب على القرار الصادرة عن المحكمة الإدارية في ميدان المنازعات الضريبية التنفيذ حينها يحوز هذا القرار لحجية الشيء المقضي فيه، وذلك

(1)- زينب العمري، المرجع السابق، ص 65.

(2)- المادة 297 / 1 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(3)- أنظر المادة 2/297 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

في الحالة التي لم يتم الطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانوناً،⁽¹⁾ ويكون الحكم حائزاً لحجية الشيء المقضي فيه، بمجرد النطق به طبقاً لنص المادة (296) ق إ م إ.⁽²⁾

3- آثار القرار على أطراف الدعوى:

ويتعلق الأمر هنا بتنفيذ قرار المحكمة الإدارية، حيث أنه بعد تسجيل القرار يسلم أمين الضبط نسخة تنفيذية أو نسخة عادية وذلك بمجرد طلبها، وتجد الإشارة هنا إلى أن النسخة التنفيذية هي النسخة الممهورة بالصيغة التنفيذية، ويكون القرار الفاصل في الدعوى الضريبية قابل للتنفيذ بمجرد تبليغه.⁽³⁾

فإذا كان القرار الذي أصدرته المحكمة الإدارية قد عدل ما اتخذته الإدارة فعلى مدير الضرائب بالولاية تنفيذ الحكم وذلك بأن يضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التخفيضات المعلن عنها⁽⁴⁾، وليس من حقها التنصل من نتائجها، أما إذا كان لصالحها فإن الإجراءات التي تكون قد قامت بها لتحصيل ديون الخزينة لدى المكلف تعد صحيحة، وتستمر في مباشرتها إذا لم تكن قد انتهت منها.⁽⁵⁾

وعندما يكون القرار في صالح المكلف بالضريبة، فإن له أن يطلب من الإدارة الضريبة الأموال المحصلة منه بدون وجه حق، وإذا ما تمادت الإدارة الضريبة في إبقاء الأموال غير المستحقة لديها بعد تبليغها بالقرار القضائي، ففي هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى استرجاع المبالغ المدفوعة من دون وجه حق، مع حقه في طلب

(1) - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 87.

(2) - أنظر المادة (296) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(3) - يحي بدائرية، المرجع السابق، ص 184.

(4) - عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 136.

(5) - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 87.

الحصول على تعويض عن هذا التأخير، وهو ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 007470 الصادر بتاريخ 18-03-2003.⁽¹⁾

ويحق للأطراف غير الراضين عن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية الطعن أمام مجلس الدولة القرار أن يطعن في أحكام مجلس الدولة، إلا أن هذا الاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار المتخذ من قبل المحكمة الإدارية،⁽²⁾

وهذا ما جاء في نص المادة (908) ق إ م إ، حيث نصت على: "الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف".⁽³⁾

غير أنه وفي حالات استثنائية يمكن وقف تنفيذ القرارات القضائية بحيث يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها.

وعندما تبدوا الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف، وهو ما جاء في نص المادة (913) من ق إ م إ⁽⁴⁾، وكذلك عندما ما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضى بإلغاء قرار إداري لتجاوز السلطة، فإنه يجوز لمجلس الدولة، بناء على طلب المستأنف، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا الحكم متى كانت أوجه الاستئناف تبدوا من التحقيق جديّة ومن شأنها أن تؤدي فضلا عن إلغاء الحكم المطعون فيه أو تعديله، إلى رفض الطلبات الرامية إلى الإلغاء من أجل تجاوز السلطة الذي قضى به الحكم، وفي

(1) - قرار مجلس الدولة رقم 007470 الصادر بتاريخ 2003/03/18، الغرفة الثانية، صالح حمليل، المرجع السابق، ص 237.

(2) - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 119.

(3) - المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(4) - أنظر المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

هذه الحالة يجوز لمجلس الدولة، في أي وقت أن يرفع حالة وقف التنفيذ، بناء على طلب من يهيمه الأمر، طبقاً لنص المادة (914) ق إ م إ.⁽¹⁾

(1) - أنظر المادة 914 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

الفصل الثاني

الطعن بالإستئناف في قرار مجلس الدولة

يختص مجلس الدولة بإعتباره كدرجة ثانية من درجات التقاضي بالفصل في الإستئناف المرفوع ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في مجال المنازعات الضريبية كما يختص أيضا بالنظر في الطعون المقدمة عن طرف المكلفين بالضريبة ضد القرارات التي يصدرها في حدود ما ينص عليه القانون⁽¹⁾.

إن إجراءات التقاضي على مستوى مجلس الدولة في مجال المنازعات الضريبية لاتخرج عن الإطار القانوني العام للإجراءات المتبعة في مجال المنازعات الإدارية بصفة عامة.

فلا توجد نصوص خاصة تنظم إجراءات التقاضي بخصوص المنازعات الضريبية، لا في قانون الإجراءات الجبائية ولا في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

وعليه قسمنا دراستنا لهذا الفصل إلى مبحثين و كل مبحث قسمناه إلى مطلبين وكل مطلب إلى فرعين.

سوف نتناول الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المبحث الأول ثم سنتطرق إلى الطعن ضد قرار مجلس الدولة و ذلك في المبحث الثاني.

(1) - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 126.

المبحث الأول:

الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.

يعد الاستئناف من طرق الطعن العادية التي يلجأ إليها الطرف الذي يشعر بالغبين من جراء حكم الدرجة الأولى، حيث يقوم بنقل القضية، أو الجوانب منها إلى جهة التقاضي الأعلى بغرض الحصول على إبطال أو إلغاء الحكم المطعون فيه⁽¹⁾. ويظهر هذا من خلال اعتماد المشرع الجزائري لمبدأ التقاضي على درجتين، حيث نصت المادة 10 من القانون العضوي 98-01 على ما يلي: "يفصل مجلس الدولة في إستئناف القرارات الصادرة ابتدائياً من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك."⁽²⁾

وهو ما نصت عليه أيضا المادة 02 من القانون 98-02 بقولها أن: "أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك."⁽³⁾

كما أجازت المادة (91) من قانون الإجراءات الجبائية للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه الإستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على اختلاف أنواع من قبل مصلحة الضرائب⁽⁴⁾.

¹ عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص296.

² المادة 10 من القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30/05/1998، المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله، ج ر، ع 37، 1998.

³ المادة 02 من القانون 98-02 .

⁴ أنظر المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

ولهذا سوف نقوم بتقسيم دراستنا لهذا المبحث إلى مطلبين، سنتطرق في المطلب الأول إلى شروط الطعن بالاستئناف ثم نتطرق بعد ذلك إلى آثار الطعن بالاستئناف في المطلب الثاني.

المطلب الأول

شروط قبول الإستئناف أمام مجلس الدولة

والطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة لا يتم إلا بتوفر شروط و إتباع إجراءات معينة و محددة نص عليها قانون الإجراءات المدنية الملغى و القانون العضوي 98-01، وذلك بحكم الإحالة المنصوص عليها في المادة (90) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

إن المادة (90) من ق.إ.ج.ج، لم تنص صراحة على شروط خاصة لقبول الطعن بالاستئناف في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في مجال المنازعات الضريبية⁽¹⁾، بل أحالتنا إلى القانون العضوي رقم 98-01 و المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله و بالرجوع إلى المادة (40) منه نجدها تنص كمايلي: " تخضع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية"⁽²⁾

وعليه فإن شروط قبول الإستئناف أمام مجلس الدولة هي تلك الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمتمثلة أساسا في: الشروط

(1)- تنص الماد 90 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي: " يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف ضمن الشروط و وفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و القانون رقم 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 و المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله ".

²- المادة 40 من القانون العضوي رقم 98-01.

المتعلقة بمحل وأطراف الإستئناف والتي سنتناولها في الفرع الأول، والشروط المتعلقة بالإجراءات في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بمحل وأطراف الاستئناف

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى الشروط المتعلقة بالمحل في النقطة الأولى ثم إلى الشروط المتعلقة بأطراف الخصومة في النقطة الثانية.

أولا / الشروط المتعلقة بمحل الاستئناف:

إن الشروط المتعلقة بالقرار المستأنف نستخلصها من المادة (902) من ق إ م إ، إذ يشترط في الحكم المطعون فيه بالإستئناف أن يكون حكما قضائيا صادرا عن محكمة إدارية وبصفة ابتدائية¹، وبالتالي، يمكن تفصيل هذه الشروط كما يلي:

(1) - أن يكون الحكم قضائي:

إن المشرع قد حسم الأمر بالنسبة لهذه المسألة، إذ نص في المادة (902) السالف ذكرها، على وجوب أن يكون الحكم المستأنف صادر عن جهة قضائية إدارية، و هذا ما ذهبت إليه أيضا المادة (90) من ق إ ج.⁽²⁾

(2) - أن يصدر الحكم عن محكمة إدارية:

يشترط لقبول الطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة أن يكون القرار المطعون فيه صادر عن محكمة إدارية أي الهيئة القضائية الخاضعة -أساسا- للقانون رقم 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998، والمتعلق بالمحاكم الادارية،⁽³⁾ فيجوز لكل طرف حضر

¹-أنظر المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

²- أنظر المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية.

³- محمد الصغير بعلي، القضاء الاداري(مجلس الدولة)، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2004، ص155.

الخصومة أو أستاذى بصفة قانونية، ولو لم يقدم أى دفاع، أن يرفع إستئنافا ضد الحكم و الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.⁽¹⁾

فهو لا يختص مباشرة بالنظر في الطعون المقدمة ضد القرارات الصادرة عن مدير الضرائب المباشرة للولاية و كذلك لا يختص مجلس الدولة بصفته قاضي الضريبة في الإستئناف إلا بالمنازعات التي تختص بها المحكمة الإدارية، و بالتالي يستبعد من مجال إختصاصه المنازعات التي تدخل في إختصاص المحاكم القضائية أو في الإختصاص الولائي للإدارة الضريبية.²

(3) - أن يصدر الحكم عن المحكمة الإدارية بصفة إبتدائية:

و الحكم الإبتدائي هو ذلك الحكم الصادر عن محكمة الدرجة الأولى و القابل للطعن فيه بالإستئناف، خلافا للحكم النهائي الذي لا يقبل ذلك بغض النظر عن الجهة التي أصدرته.³

و تنص المادة 952 من ق. إ. م. إ على أنه: " لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، قابلة للإستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، و يتم الإستئناف بعريضة واحدة ".⁴

و يلاحظ أن الأحكام القطعية تقبل الإستئناف دون جدل، أما فيما يتعلق بالأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع فيجب التمييز بين الأحكام التحضيرية والأحكام التمهيدية.

¹- أنظر المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجزائري.

²- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 127.

³- محمد الصغير بعلي، القانون الإداري (دعوى الإلغاء)، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2007، ص 236.

⁴- المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجزائري.

فالأحكام التحضيرية هي التي لا تدل على ما تحكم به المحكمة في أصل الدعوى، بل ترمي فقط إلى إعداد القضية للفصل فيها بحكم قطعي، و مثال ذلك: الحكم بإستكمال التحقيق.

أما الأحكام التمهيدية فهي التي يأخذ منها ما يدل على ما تحكم به المحكمة في أصل الموضوع، و هي تأمر قبل الفصل في الموضوع و تتعلق بالإثبات أو التحقيق، و من أمثلتها: الحكم بتحديد مهمة الخبراء.¹

و مرد عدم جواز الطعن على إستقلال في الأحكام التحضيرية هو رغبة المشرع في الحفاظ على وحدة النزاع الضريبي، و تجنب توزيعه على محكمتين في آن واحد، و هو ما يترتب عنه لا محال تأخير الفصل في النزاع، إذ لو جاز الطعن في الحكم التحضيري لتعين على المحكمة الإدارية إنتظار نتيجة الطعن عليه قبل الفصل في موضوع النزاع.²

ثانيا / الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة.

يقصد بأشخاص الخصومة في هذا المجال المستأنف و المستأنف عليه، و قد إشتراط القانون توفر شروط معينة في الطرف الذي يباشر هذا الحق أمام مجلس الدولة سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب، بحيث ينتج عن عدم إحترامها عدم قبول الدعوى شكلا، فقد جاء نص المادة 13 من ق إ م إ كما يلي: " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون ".³

¹ - حسين فريجة، المرجع السابق، ص ص 127 - 128.

² - عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص ص 306 - 307.

³ - المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

و عليه فإن هذه الشروط تتمثل في الصفة و المصلحة، أما شرط الأهلية فقد تم إلغاؤه بموجب هذا القانون، و الذي كان منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية الملغى.

(1) - شرط الصفة:

إن معنى شرط الصفة في الإستئناف أضيق من معناه في الدعاوى الابتدائية، إذ يتعين في هذه الأخيرة أن يكون صاحب الحق محل الإعتداء هو الذي يباشر الدعوى، أما الصفة في الإستئناف فالى جانب قيامها على المفهوم السابق، فهي تقضي أن يكون الحق في هذا الطعن مقتصرًا على من كان خصمًا في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفته الشخصية أو كان ممثلًا فيها،¹ أي أن الإستئناف يقتضي إتحاد أطراف الخصومتين الابتدائية و الإستئنافية فيه، و ذلك من أجل ضمان إحترام مبدأ التقاضي على درجتين من جهة، و مراعاة قاعدة نسبية أثر الأحكام من جهة أخرى.²

فإذا كان المكلف هو الذي رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد قرارات مدير الضرائب للولاية، فإنه يجب أن يرفع هو نفسه الطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة.³

(2) - شرط المصلحة:

لا يكفي لقبول الإستئناف أن يكون من قام به له صفة الطعن، بل يجب أن تكون له بالإضافة إلى ذلك مصلحة في الطعن، فإذا لم تتوفر المصلحة الشخصية للمستأنف حكم مجلس الدولة بعدم قبول الإستئناف، أي يجب أن تكون للمستأنف مصلحة في إستئنافه.⁴

¹ - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 92.

² - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 157.

³ - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 129.

⁴ - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 130.

و شرط توافر المصلحة في هذا المجال يكون خاصا بالمستأنف سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب، بإعتبار أنه الخصم الذي يقيمها، أما المستأنف عليه، فلا يلزم توافر المصلحة لديه، لقبول الطعن بالإستئناف المرفوع ضده.

و المصلحة التي يعتد بها هي المصلحة القانونية، و التي تعني أنها تستند إلى حق يحميه القانون، كما يشترط فيها أن تكون حالة و قائمة وقت التقاضي.¹

و ما يلاحظ هو سكوت المشرع عن تخلف شرط المصلحة، دون أن يبين جزاء تخلفها في الدعوى، عكس شرط الصفة التي حددت في الفقرة الثانية من المادة 13 من ق إ م إ، بأن القاضي يثير تلقائيا إنعدام الصفة، و بالتالي إذا رجعنا إلى الفقه الجزائري نجد أنه قد أدرج المصلحة من الشروط التي لا تتعلق بالنظام العام، و لا يثيرها القاضي من تلقاء نفسه، بل يجوز للمكلف أو المدير الولائي للضرائب إثارتها في أي مرحلة من مراحل الدعوى، و هذا وفقا لأحكام المادة 68 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.²

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالشكل و الإجراءات

تتمثل هذه الشروط في تلك المتعلقة بعريضة الإستئناف و كذلك المتعلقة بالإجراءات و المواعيد، و هذا ما سنقوم بدراسته في هذا الفرع وفقا لما يلي:

أولا / بالنسبة لعريضة الإستئناف:

من خلال المادة 904 من ق إ م إ، فإن عريضة الإستئناف المودعة أمام مجلس الدولة تطبق عليها نفس القواعد و الأحكام الخاصة بالعريضة الإفتتاحية المودعة أمام

¹- فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 37 - 38.

²- لحسن كويسي، المرجع السابق، ص 27.

المحاكم الإدارية، حيث أحالتنا هذه المادة إلى تطبيق المواد من 815 إلى 825 من نفس القانون و الخاصة بعريضة إفتتاح الدعوى أمام المحاكم الإدارية¹.

فحسب المادة 816 من نفس القانون، يرفع الإستئناف بموجب عريضة تكون متضمنة للبيانات المنصوص عليها في المادة 15 من نفس القانون²، نذكر من بينها: الجهة القضائية التي يرفع أمامها الإستئناف، إسم و لقب المستأنف و موطنه، إسم و لقب و موطن المستأنف عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له ... الخ³.

بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتضمن عريضة الطعن عرض موجز للوقائع و الأوجه التي يبني عليها الطعن⁴، و أن يبين المستأنف الطلبات التي يريدتها من هذا الطعن، ذلك أن هذه الطلبات هي التي ستحدد نطاق الإستئناف و الموضوع الذي سيتم تناوله أمام مجلس الدولة⁵، كما يتعين بيان الحكم المطعون فيه بالإستئناف، و تاريخه و الجهة التي أصدرته، و إذا كان الطعن يقتصر على بعض أجزاء الحكم، و كان موضوع النزاع قابلاً للتجزئة، فإنه يتعين بيان الجزء الذي يقتصر عليه الطعن بالإستئناف⁶.

و أن تكون هذه العريضة موقعة من طرف محامي معمد لدى مجلس الدولة، أما إذا كان الطرف المستأنف يتمثل في الدولة أو البلدية أو الولاية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طبقاً للمادة 905 من نفس القانون⁷، فإنها تعفى من التمثيل الوجوبي بمحامي حسب المادة 827 من نفس القانون⁸.

1 - أنظر المادة 904 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 - أنظر المادة 816 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 - أنظر الماد 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4 - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 94.

5 - مالك عليان، المرجع السابق، ص 266.

6 - عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 311.

7 - أنظر المادة 905 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

8 - أنظر المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

و تمثل الأشخاص المذكورة أعلاه بواسطة الوزير المعني، الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي، و الممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية حسب المادة 828 من نفس القانون¹، و في حالة تخلف أو غياب أي شرط من هذه الشروط يكون الطعن بالإستئناف غير مقبول شكلا من من طرف مجلس الدولة.

و إذا كانت عريضة الإستئناف لا تثير أي وجه، فإنه يجوز للمستأنف أن يقوم بتصحيح العريضة، و ذلك بإيداع مذكرة إضافية خلال أجل رفع الإستئناف، يسري من تاريخ التبليغ الرسمي لحكم المحكمة الإدارية، حسب المادة 817 من نفس القانون².

و تودع عريضة الإستئناف مع نسخة منها بأمانة ضبط مجلس الدولة مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك طبقا للمادة 818 و 821 من نفس القانون³، و يشترط أن تكون مرفقة بنسخة من الحكم المطعون فيه⁴.

ثانيا / بالنسبة للإجراءات و المواعيد:

بالرغم من الشروط التي تتميز بها عريضة الإستئناف، و التي سبق أن تم ذكرها، إلا أن إجراءاتها لا تخرج عن نطاق تلك المتبعة أمام المحكمة الإدارية، فلم ينص قانون الإجراءات الجبائية و لا قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أي إجراء خاص بالنسبة للإجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة، بل أحالتنا المادة 915 من ق إ م إ إلى تطبيق المواد من 838 إلى 873 من نفس القانون، عند مباشرة إجراءات التحقيق على مستوى مجلس الدولة⁵.

1 - أنظر المادة 828 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 - أنظر المادة 817 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 - أنظر المواد 818 و 821 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4 - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 159.

5 - أنظر المادة 915 و المواد من 838 إلى 873 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

فهي تتميز بالطابع الكتابي، الذي يعد أكثر تلاؤماً مع القضايا الإدارية التي غالباً ما تتعلق بمواضيع معقدة لا تجدي معها المناقشات الشفوية، بالإضافة إلى الطابع التوجيهي، ذلك أن العضو المقرر هو الذي يديرها بإعتبارها تتعلق بالمصلحة العامة، الأمر الذي يفرض عدم تركها للخصوم يوجهونها كما يشاؤون¹.

أما ميعاد الإستئناف في القرار الصادر عن المحاكم الإدارية فهو محدد بشهرين (02) يسري من يوم التبليغ الرسمي للحكم إلى المعني، و في حالة ما إذا صدر الحكم غيابياً فإن أجل الإستئناف أمام مجلس الدولة يسري من تاريخ إنقضاء أجل المعارضة، و يخفض الأجل إلى خمسة عشر (15) يوماً بالنسبة للأوامر الإستعجالية، ما لم توجد نصوص خاصة، طبقاً للمادة 950 من ق إ م إ².

و حسب المادة 91 من ق إ ج ج، فإن هذا الأجل يسري بالنسبة للإدارة الجبائية، إعتباراً من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الضريبية المعنية³.

و عليه فإن ميعاد شهرين (02) للإستئناف ليس ثابتاً للطعن بالإستئناف على جميع الأحكام الصادرة في مجال المنازعات الضريبية، فقد يتم النص على ميعاد خاص لنوع من الأحكام، كما هو الحال بشأن الميعاد الإجرائي للطعن على الأحكام الصادرة بوقف التنفيذ و المحددة بخمسة عشر (15) يوماً تسري من تاريخ تبليغ الحكم، كما أن الإستئناف الفرعي له ميعاد محدد نظراً لإرتباطه بقبول الإستئناف الأصلي⁴.

إن من وراء إعادة المشرع النظر في ميعاد رفع الإستئناف ضد الأحكام القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية، فائدة عملية، خاصة أن المكلف في هذا المجال يكون قد

¹ - عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص ص 151 - 152.

² - أنظر المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³ - أنظر المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

⁴ - مالك عليان، المرجع السابق، ص 225.

كلف محاميا معتمد لدى مجلس الدولة للدفاع عن حقوقه، و بالتالي فإن الإستئناف الذي يشترط تقديمه من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة، يتطلب وقتا طويلا من أجل إعداده¹، ذلك أن هذا الميعاد في قانون الإجراءات المدنية الملغى كان محدد بشهر (01) واحد، يسري من تاريخ تبليغ المدير الولائي للضرائب.

و في الأخير يجب أن نشير إلى أن ميعاد الإستئناف في القرار الضريبي أمام مجلس الدولة لا يخضع لحالات تمديد المواعيد، و هذا ما يستخلص من المواد 75 و 99 من ق إ ج ج .

حيث جاء نص المادة 75 منه كما يلي: " ... و يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر " ².

كما نصت المادة 99 منه كما يلي: " ... و إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني، مع مراعات جميع الإجراءات الخاصة الأخرى " ³.

المطلب الثاني

أثار الطعن بالاستئناف

من أهم ما يترتب على رفع الاستئناف هو طرح النزاع الذي فصلت فيه المحكمة الإدارية على مجلس الدولة، باعتباره قاضي إستئناف، ليعيد الفصل فيه من جديد، وهو ما يسمى بالأثر الناقل، فيصبح مجلس الدولة مختصا بالبحث في الاستئناف والفصل فيه، وبهذا يملك مجلس الدولة السلطات من حيث بحث الوقائع والوسائل

¹ - عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 152 .

² - المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

³ - المادة 99 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

القانونية وإتخاذ الإجراءات اللازمة، وينتج عن ذلك أن مجلس الدولة ليس مقيدا بحكم محكمة أول درجة، فله أن يلغي أو يؤيد حكمها.¹

ويثار في الطعن بالإستئناف مسألة حق مجلس الدولة في التصدي لموضوع النزاع بعد إلغاء القرار الصادر عن المحكمة الإدارية، حيث أنه من المفترض في حالة عدم قانونية الحكم أن تعيد محكمة الإستئناف ملف الدعوى إلى المحكمة الإدارية للفصل فيه من جديد، وهذا تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين، إلا أنه لتفادي أي تأخير فإنه يتم الفصل في الدعوى من طرف مجلس الدولة، ويعتبر حكم محكمة الدرجة الأولى كأن لم يكن أبداً، ويعتبر التصدي إجراءً جوازياً²، فالبرغم من أن قاضي الإستئناف كثير ما يلجأ إليه، إلا أن هذا لا يقصد به سوى التأكيد على وظيفته كمرشد للمحاكم الدنيا وقيادتها إلى الإعتراف بأخطائها.³

كما أن هذا الطعن لا يوقف تنفيذ الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، فهي تتضمن أحكام قابلة للتنفيذ فيها إلى غاية نهاية التحقيق وصدور قرار مجلس الدولة، ولهذا سوف نحاول التطرق ضمن هذا المطلب إلى عدم وقف الاستئناف للحكم المستأنف في فرع أول، ثم إلى إصدار القرار في الفرع الثاني.

¹. حسين فريجة ، المرجع السابق، ص ص 136-137.

². عبد القادر عدو ، المرجع السابق، ص ص 313-314.

³. حسين فريجة، المرجع السابق، ص 138.

الفرع الأول: عدم وقف التنفيذ

أولا / القاعدة العامة

لقد أقر المشرع الجزائري قاعدة عدم وقف الإستئناف لتنفيذ القرار المستأنف في المادة (908) من ق.إ.م إبقولها: " الإستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف " ¹. وبمقتضى هذا الأثر، فإنه يحق للمحكوم له بمجرد صدور الحكم عن المحكمة الإدارية أن يبدأ في التنفيذ، وذلك على الرغم من قابلية القرار للطعن فيه أمام مجلس الدولة، ويبقى حق المحكوم له ثابتا وقائما حتى ولو طعن في القرار فعلا. ²

فإذا كان القرار الابتدائي مثلا صادر لصالح الإدارة، فالإشكال لا يطرح هنا في مجال التنفيذ، لكون أن الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب لا توقف التسديد إلا في حالة طلب ذلك مع تقديم الضمان الكافي ³.

ثانيا / الإستثناء

إلا أن هذه القاعدة غير مطلقة، فقد قيدها المشرع حينما أجاز للمستأنف طلب وقف تنفيذ الحكم المستأنف، إلى غاية صدور الحكم النهائي في الخصومة، متى توافرت الشروط المنصوص عليها قانونا. ⁴

حيث أنه بالرجوع إلى المادة (913) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نجدتها تنص على أنه: " لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن

¹ المادة (908) قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 297.

³ عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 97.

⁴ عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 97.

تداركها، وعندما تبدوا الأوجه المثارة في الإستئناف من شأنها تبرير، إلغاء القرار المستأنف¹.

وكذلك عندما يتم إستئناف قرار صادر عن محكمة إدارية قضى برفض الدعوى حول قرار إداري لتجاوز السلطة لقرار إداري، فإنه يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ بطلب من المستأنف، عندما يكون تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه من شأنه إحداث عواقب يصعب تداركها، وعندما تبدو الأوجه المثارة في العريضة من خلال ما توصل إليه التحقيق جدية ومن شأنها تبرير إلغاء القرار الإداري المطعون فيه وهذا طبقا للمادة (912) ق.إ.م.إ.²

وهذا ما أكده أيضا مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2002/04/30، والذي جاء في إحدى حيثياته ما يلي: "... حيث أن وقف التنفيذ ينبغي أن يؤسس على أوجه جدية من شأنها أن تحدث شكوكا فيما يخص الفصل النهائي في النزاع و كذلك فيما يخص جسامه وإستحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن تنجر عن تنفيذ القرار...".³

الفرع الثاني: قرار مجلس الدولة

بما أن آخر إجراء يقوم به مجلس الدولة أثناء نظره في الدعوى المعروضة عليه، والمتعلقة بإستئناف القرار الصادر عن المحكمة الإدارية هو الفصل فيها، فإن ذلك لا يتم إلا بموجب قرار نهائي يكون حائز لحجية الشيء المقضي فيه.⁴ ولهذا سوف نحاول فيما يلي التعرض إلى صدور القرار القضائي ثم إلى شكل و محتوى القرار القضائي و أخيرا إلى كيفية تبليغه.

¹ المادة (913) قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² أنظر المادة 912 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³ قرار جلس الدولة الصادر بتاريخ 2002/04/30 الغرفة الثانية، عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 154.

⁴ عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 155.

أولاً / صدور القرار القضائي عن مجلس الدولة

إن القرار الذي يصدره مجلس الدولة في مجال المنازعات الضريبية مثله مثل كافة القرارات الصادرة في مجال المنازعات الإدارية، فهو يخضع للأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فالبرجوع إلى المادة (916) من ق.إ.م.إ. نجدها تنص كما يلي: " تطبق أحكام المواد من 874 إلى 900 أعلاه، المتعلقة بالفصل في القضية أمام مجلس الدولة ".¹

وعليه فإن صدور قرار مجلس الدولة يخضع لنفس الإجراءات و الأشكال المتبعة أمام المحاكم الإدارية.

إذن بعد أن تكون الدعوى مهياًة للفصل فيها، يقوم القاضي المقرر بإيداع تقريره و إحالة الملف إلى النيابة العامة للإطلاع عليه و إيداع تقريرها المكتوب مع ملف الدعوى خلال أجل شهر، وبعد مضي الأجل الممنوح للنياية العامة للإطلاع، يقوم العضو المقرر بالإتفاق مع رئيس الغرفة من أجل إتخاذ قرار بتحديد جلسة النظر في القضية و يتم إخطار الخصوم و محاميهم و كذلك النيابة العامة بتاريخ الجلسة بثمانية (08) أيام على الأقل²، وبحلول الأجل تتعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية، يتلوا خلالها أولاً العضو المقرر تقريره ثم يمكن لمحامي الخصوم إذا أرادوا تقديم ملاحظات شفوية، ثم تبدي النيابة العامة رأيها في القضية لتحال بعد ذلك للتداول.³ الذي يتم في سرية، حسب المادة (269) ق.إ.م.إ.، و التي جاء نصها كما يلي: " تتم المداولات في

¹ . المادة (916) قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

² . حسين فريجة، المرجع السابق، ص 140.

³ . عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 98.

سرية و تكون وجوبا بحضور كل قضاة التشكيلية، دون حضور ممثل النيابة العامة و الخصوم و محاميهم و أمين الضبط¹.

وبعد ذلك يصدر مجلس الدولة قراره في الإستئناف في جلسة علنية و بأغلبية الأصوات طبقا لنص المادة (270) من نفس القانون²، و يقتصر النطق بالقرار على تلاوة منطوقة حسب المادة (272) ق.إ.م،³.

وعليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملتزما بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كسائر الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية المدنية في الموضوع.⁴

ثانيا: شكل و محتوى القرار:

تتضمن المادة 276 من ق.إ.م.إ على ضرورة أن يتضمن القرار ما يلي:

- الجهة القضائية التي أصدرته.
- أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تناولوا في القضية.
- تاريخ النطق به.
- إسم و لقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.
- إسم و لقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيله الحكم.
- أسماء و ألقاب الخصوم و موطن كل منهم، و في حالة الشخص المعنوي نذكر طبيعته و تسميته و مقره الإجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- أسماء و ألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.

¹ المادة 269 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² أنظر المادة 270 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

³ انظر المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

⁴ لحسن كويسي، المرجع السابق، ص 21.

- الإشارة إلى عبارة النطق بالقرار في جلسة علنية.¹

بالإضافة إلى هذه البيانات، يجب أن يتضمن قرار مجلس الدولة أيضا، الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، ويشار إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر و إلى محافظ الدولة، و عند الاقتضاء إلى الخصوم و ممثليهم، و كذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس، و هذا طبقا للمادة 889 من نفس القانون.²

كما يجب أن يشير القرار إلى محضر الخبرة و تقارير الخبراء إن وجدوا، و كذلك التقارير و الملاحظات المقدمة من طرف مصلحة الضرائب، أيضا تدوين ملاحظات المحامين الذين رفعوا في القضية و أسماء المستشارين الذين حضروا المداولة³، مع الإشارة إلى طلبات محافظ الدولة و ملاحظاته، و كذا الأسباب التي بني عليها القرار، حيث جاء نص المادة 277 من نفس القانون كما يلي: "لا يجوز النطق بالحكم، إلا بعد تسببيه، و يجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع و القانون، و أن يشار إلى النصوص المطبقة".⁴

كما نصت المادة 900 من نفس القانون على ما يأتي: " يجب أن يشار في أحكام المحكمة الإدارية، بإيجاز إلى طلبات محافظ الدولة و ملاحظاته و الرد عليها".⁵

ويوقع على أصل الحكم من طرف الرئيس و أمين الضبط و القاضي المقرر عند الاقتضاء، طبقا للمادة 278 من نفس القانون.⁶

¹. أنظر المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². أنظر المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³. حسين فريجة، المرجع السابق، ص 140.

⁴. المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁵. المادة 900 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁶. أنظر المادة 278 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

أما بالنسبة لمحتوى قرار مجلس الدولة عند نظره في الإستئناف المرفوع إليه، فلا يخرج عن إحدى الإحتمالات التالية:

- فإمّا أن يؤيد القرار المستأنف إذا جاء متفقاً مع صحيح القانون أو الواقع.
- إمّا إلغاء القرار المستأنف متى ثبت لمجلس الدولة أن هناك قصور شاب القرار المطعون فيه.
- و إمّا تعديل القرار المستأنف، و ذلك في حالة كون العيب الذي لحق بالقرار المطعون فيه لا يصل إلى درجة إلغائه كلية و إنّما يحتاج إلى تعديل يتفق و صحيح القانون.¹

إن إغفال أو عدم صحة أحد البيانات المقررة لصحة القرار لا يترتب عنه بطلانه، إذا ثبت من ملف القضية أو من الجلسات أنه تم فعلاً مراعاة القواعد القانونية، طبقاً للمادة (283) ق.إ.م.إ.² و لمجلس الدولة الذي أصدر ذلك القرار و لو بعد حيازته لقوة الشيء المقضي به، أن يصح الخطأ المادي أو الإغفال الذي يشوبه طبقاً للمادة (286) ق.إ.م.إ.³

ثالثاً: تبليغ قرار مجلس الدولة

يتم تبليغ القرار الذي تصدره محكمة الإستئناف بنفس الطريقة التي يبلغ فيها الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، فيتم التبليغ الرسمي للقرار إلى الخصوم أو محاميهم إلى موطنهم عن طريق المحضر القضائي حسب المادة (894) ق.إ.م.إ.⁴، و يبلغ عن

¹. عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 156.

². أنظر المادة 283 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³. أنظر الم 286 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁴. أنظر الم 894 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

طريق أمانة الضبط بأمر من رئيس مجلس الدولة في حالات معينة طبقا للمادة (895) من نفس القانون.¹

ويقوم المحضر القضائي بالتبليغ الرسمي بناء على طلب الشخص المعني أو ممثله القانوني أو الإتفاقي و يحرر بشأنه محضرا في عدد من النسخ يساوي عدد الأشخاص الذين يتم تبليغهم رسميا، طبقا للمادة (406) من نفس القانون²، و يجب أن يتضمن محضر التبليغ في أصله و نسخه، البيانات التالية:

- إسم و لقب المحضر القضائي و عنوانه المهني و توقيعه و ختمه.
- تاريخ التبليغ بالحروف و الساعة.
- اسم و لقب طالب التبليغ و موطنه.
- إذا كان طالب التبليغ شخصا معنويا، نذكر تسميته و طبيعته و مقره الإجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- إسم و لقب و موطن الشخص الذي تلقى التبليغ، و إذا تعلق الأمر بشخص معنوي يشار إلى طبيعته و تسميته و مقره الإجتماعي و إسم و لقب و صفة الشخص الذي تلقى التبليغ الرسمي.
- توقيع الشخص الذي تلقى التبليغ و بيان طبيعة الوثيقة التي تثبت هويته و رقمها و تاريخ إصدارها، و إذا تعذر على المبلغ له التوقيع على المحضر، يجب عليه و ضع بصمته.
- الإشارة إلى تسليم الوثيقة موضوع التبليغ الرسمي إلى المبلغ له.

¹. أنظر المادة 895 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

². أنظر المادة 406 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

و إذا ما أغفل المحضر القضائي عن ذكر أي بيان من هذه البيانات، فإنه في هذه الحالة يحق للمطلوب تبليغه الدفع ببطلانه قبل إثارته لأي دفع أو دفاع، و هذا كله طبقا لنص المادة (407) من نفس القانون.¹

و يجب أن يتم التبليغ الرسمي للخصم المراد تبليغه شخصيا، أمّا التبليغ الرسمي الموجب للإدارات و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية، فإن التبليغ يكون شخصيا متى سلم محضر التبليغ إلى الممثل المعين لهذا الغرض و بمقرها طبقا للمادة (408) من نفس القانون.²

و حسب المادة (416) من نفس القانون، فإنه لا يجوز القيام بأي تبليغ رسمي قبل الساعة الثامنة صباحا و لا بعد الثامنة مساء و لا أيام العطل، إلا في حالة الضرورة و بعد إذن من القاضي.³

و ما يمكن ملاحظته في هذه النقطة، هو عدم وجود أي نص قانوني يحدد المدة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات بعد صدورها عن مجلس الدولة، فلا قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و لا قانون الإجراءات الجبائية و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حدد هذه المدة.⁴

و رغم هذا إلا أن المشرع لم يغفل عن تحديد المدة التي يمكن فيها الطعن ضد هذه القرارات، بالرغم من أن مجلس الدولة يصدرها بصفة نهائية، حيث أجاز أن يكون موضوعا لدعوى المعارضة أو إعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو الإلتماس لإعادة النظر أو لتصحيح الأخطاء المادية، وهو ما سنتصب عليه دراستنا في المبحث الآتي.

¹. أنظر المادة (407) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². أنظر المادة (408) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³. أنظر المادة (416) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁴. حسين فريجة، المرجع السابق، ص 142.

كما تبلغ القرارات من طرف مجلس الدولة إلى الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المطعون فيه و هذا من أجل إطلاعها بالإجراءات التي توصل إليها مجلس الدولة، بصفته الهيئة المقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية عملاً بأحكام المادة (152) من الدستور الجزائري 1996.

وتجدر الإشارة في الأخير إلى أن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية جاء بجديد فيما يتعلق بالإستئناف الفرعي، الذي لم يتم النص عليه في ق.إ. م الملغي. و الإستئناف الفرعي أو المقابل هو الإستئناف الذي يرفعه المستأنف عليه ليرد به على الإستئناف الأصلي المرفوع من طرف المستأنف و يشترط لرفع الإستئناف الفرعي تحقق أمرين:

1. وجود إستئناف أصلي يتقدم به أحد الخصوم خلال مدة (02) شهرين، تبدأ من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم.
2. أن يتضمن الحكم المطعون فيه حلاً لا يرضي طرفي الخصومة، حيث إذا إستجاب الحكم الصادر عن محكمة الدرجة الأولى لطلبات المستأنف الفرعي فلا تكون له مصلحة في رفع الإستئناف الفرعي.¹

و حتى يقبل الإستئناف الفرعي أمام مجلس الدولة لا بد أن يكون الإستئناف الأصلي قد تم قبوله، فإذا لم يكن هذا الأخير مقبول فإن الإستئناف الفرعي كذلك لا يقبل، ذلك أنه من غير المنطقي أن يقبل الإستئناف الفرعي دون الأصلي كون الأول مرتبط بالأخير.²

¹. عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 312.

². أنظر المادة 1/951 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

و إذا حدث و أن تنازل المستأنف عن إستئنافه الأصلي، فإن الإستئناف الفرعي أيضا لا يقبل في هذه الحالة إذا تم رفعه بعد التنازل، و العكس من ذلك يبقى صحيح، و ذلك حسب المادة (951/3).¹

و يجوز للمستأنف عليه، أن يقوم بإستئناف الحكم فرعيا حتى في حالة سقوط حقه في رفع الإستئناف الأصلي، أي أن المستأنف سبقه في رفع الإستئناف الأصلي.²

و التنازل حسب قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، هو عارض من عوارض الخصومة الإدارية و التنازل عن الاستئناف المرفوع أمام مجلس الدولة، لم يتم النص عليه لا في القوانين الضريبية، و لا في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و لهذا يستوجب علينا الرجوع إلى القواعد التي تحكم التنازل المعمول به أمام المحاكم الإدارية.

و بالرجوع إلى المادة (872) ق.إ.م.إ نجدها تنص على ما يلي: " تطبق الأحكام المتعلقة بالتنازل المنصوص عليها في المواد من 231 إلى 236 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية ".³

كما جاء نص المادة (235) من نفس القانون كالآتي: " تطبق المواد من 231 إلى 234 و 238 من هذا القانون على التنازل المتعلق بالإستئناف و المعارضة و الطعن بالنقض"⁴، و عليه يمكن القول أن المشرع أجاز للطرف الذي يطعن بالإستئناف على الحكم الضريبي أمام مجلس الدولة سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية أن

¹. أنظر المادة 2/951 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². أنظر المادة 3/951 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³. المادة 872 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁴. المادة 235 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

يتنازل عنه، و يمثل هذا الأخير الوسيلة المخولة قانونا للمستأنف، لكي ينهي الخصومة الضريبية في مهدها، و لا يترتب عليه التخلي عن الحق في الدعوى.

و يتم التعبير عنه إما كتابيا أو بتصريح يتم إثباته بمحضر يحرره رئيس أمناء الضبط، طبقا للمادة (231) ق.إ.م.إ.¹

و لا يقبل التنازل إلا إذا قبل المستأنف عليه ذلك، إذا كان هذا الأخير قد قدم عند التنازل إستئنافا فرعيا أو طلبا مقابلا أو دفوعا بعدم القبول و كذلك دفوعا في الموضوع و لكن يجب أن يؤسس هذا الرفض من طرف المستأنف عليه على أسباب مشروعة.²

و في هذه الحالة يتحمل المستأنف بموجب الحكم القاضي بالتنازل، مصاريف إجراءات الخصومة، و عند الإقتضاء التعويضات المطلوبة من المستأنف عليه، إذا لم يوجد إتفاق يخالف ذلك.³

و إذا رجعنا إلى قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المادة (87) منه، تنص كالاتي: " يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلب أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم برسالة محررة على "ورق بدون دمعة"، يوقعها بيده أو من طرف وكيله ".⁴

غير أن هذه المادة يليها بعض الغموض، فنجد أن المشرع إستعمل كلمة كل " مشتك " و ليس كل "مدعي" و هذا بالرغم من أن العبارة التي تليها تتمثل في " قبل صدور الحكم "، كما أنه أعطى لمصطلح التنازل تسمية أخرى في هذا القانون فسامها " بالسحب " بدل " التنازل " .

¹. أنظر المادة 231 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². أنظر المادة 232 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³. أنظر المادة 234 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁴. المادة 87 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

و في الأخير و حسب المادة (873) من نفس القانون، يجب أن يقدم هذا الطلب قبل الفصل في الموضوع، فلا يقبل التنازل المقدم بعد إختتام التحقيق.¹

المبحث الثاني

الطعن في قرار مجلس الدولة

من الممكن أن يخطأ القاضي في تقدير الوقائع حين فصله في النزاع، و من الممكن أن يسيء تطبيق القانون، كما أنه من الممكن أن يعجز المستأنف عن إقامة الدليل على ما يدعيه، و لتفادي المساوئ الناجمة عن مثل هذه الحالات، فإن المشرع قرر طرقا لإصلاح ما وقع في القرار من خطأ أو إغفال.⁽²⁾

فأجاز لكلا طرفي الخصومة أن يطعن في القرار الصادر عن مجلس الدولة و الفاصل في النزاع الإداري بصفة عامة و النزاع الضريبي بصفة خاصة.

و لقد قسمها المشرع الجزائري إلى طرق الطعن العادية و المتمثلة في المعارضة و الإستئناف و الذي تم التطرق إليه في المبحث الأول، و طرق الطعن غير العادية، و هي إعتراض الغير الخارج على الخصومة، و إلتماس إعادة النظر و الطعن لتصحيح الأخطاء المادية و كذلك الطعن بالنقض و الذي تم إستثناءه من هذه الدراسة.

غير أننا قمنا بتقسيم مخالف لما سلف ذكره، فقد قسمنا دراستنا لهذا المبحث إلى مطلبين، سنتناول الطعون المفتوحة أمام الأشخاص الغائبين في الخصومة في المطلب الأول، ثم نتطرق بعد ذلك إلى الطعون المفتوحة للأشخاص الحاضرين في الخصومة، في المطلب الثاني.

¹. المادة 873 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 291.

المطلب الأول

الطعون المفتوحة أمام الأشخاص الغائبين في الخصومة

تنص المادة (292) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كما يلي: " إذا لم يحضر المدعى عليه أو وكيله أو محاميه، رغم صحة التكليف بالحضور، يفصل القاضي غيابيا ".⁽¹⁾

و قد أوجد المشرع هذه الطعون، حماية للمتقاضين من ضياع حقوقهم من جهة، و تفاديا لأي قرار يمس بحق الغير من جهة أخرى و لهذا سنحاول دراسة هذا المطلب في فرعين، سنتطرق إلى الطعن بالمعارضة في الفرع الأول، ثم نتطرق إلى الطعن بإعتراض الغير الخارج عن الخصومة في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الطعن بالمعارضة

يعرف الطعن بالمعارضة على أنه طريق من طرق الطعن العادية، يستعمل للطعن في الأحكام و القرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية بصفة عامة، و بشكل خاص الطعن في قرارات مجلس الدولة، و الموصوفة قانونا بأنها غيابية. و هي طريقة يستطيع المستأنف عليه بمقتضاها أن يتقدم إلى نفس الجهة القضائية التي أصدرت القرار في غيابه دون تمكينه من ممارسة حق الدفاع عن مصالحه و أن يطلب منها إعادة النظر في دعواه على ضوء ما سيقدمه من حجج و أدلة أو دفع لم يسبق له أن تمكن من تقديمها قبل صدور القرار الغيابي المطعون فيه⁽²⁾.

¹. أنظر المادة 292 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². عبد العزيز سعد، طرق و إجراءات الطعن في الأحكام و القرارات القضائية، ط 5، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص15.

لقد إكتفى المشرع الجزائري بالنص على الطعن بالمعارضة أمام مجلس الدولة في المواد 956 و 954 و 955 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، وعليه يتعين علينا الرجوع إلى القواعد و الأحكام المشتركة بين جميع الجهات القضائية¹.

و المعارضة كطريق للطعن مفتوح لمن تم إختصاصه في الدعوى، أي المستأنف عليه الذي صدر القرار في غيابه، و من ثم فهي ليست مقررة للمستأنف الذي قام برفع الإستئناف كما أنها ليست مقررة للغير⁽²⁾، حيث أن المستأنف هو الذي قام بالإستئناف و بالتالي لا يمكن مبدئيا أن يكون غائبا.⁽³⁾

حيث نصت المادة (953) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على مايلي:
" تكون الأحكام و القرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية و مجلس الدولة قابلة للمعارضة ".⁽⁴⁾

و للتوضيح أكثر في الطعن بالمعارضة ضد قرار مجلس الدولة يجب علينا أن نبين فيما يأتي إجراءات الطعن بالمعارضة أولا، ثم آثار الطعن بالمعارضة ثانيا.

أولا / إجراءات الطعن بالمعارضة ضد قرار مجلس الدولة

لدراسة إجراءات الطعن بالمعارضة أمام مجلس الدولة، يجب علينا أن نتطرق إلى الشروط المتعلقة بعريضة الطعن ثم إلى الشروط المتعلقة بالميعاد و ذلك وفقا لما يلي:

¹-أنظر المواد 956 و 954 و 955 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص293.

³. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ج 2، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص217.

⁴. المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

1- بالنسبة لعريضة الدعوى:

لم ينص المشرع الجزائري على شروط خاصة بعريضة الطعن بالمعارضة أمام مجلس الدولة، و لهذا يتعين علينا الرجوع إلى القواعد و الأحكام العامة المشتركة بين جميع الجهات القضائية.

و تنص المادة (330) من ق.إ.م.إ على ما يلي: " ترفع المعارضة حسب الأشكال المقررة لعريضة إفتتاح الدعوى.

يجب أن يتم التبليغ الرسمي للعريضة إلى كافة أطراف الخصومة.

يجب أن تكون العريضة المقدمة أمام الجهة القضائية مرفقة، تحت طائلة عدم القبول شكلا، بنسخة من الحكم المطعون فيه".⁽¹⁾

وعليه فإن الطعن بالمعارضة في القرارات الغيابية الصادرة عن مجلس الدولة يتم بموجب عريضة مكتوبة، تشمل تحت طائلة عدم قبولها شكلا البيانات التالية:

- إسم الجهة القضائية المطعون أمامها.
- إسم و لقب و عنوان كل واحد من الطاعن و المطعون ضده، إلى غير ذلك من البيانات، كما يجب أن تتضمن موجزا مختصرا للوقائع و الإجراءات السابقة، و كذلك بيان تاريخ و مضمون القرار المطعون فيه، و بيان أسباب الطعن بالمعارضة، و بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتضمن عريضة الطعن توقيع الطاعن أو ممثله القانوني أو توقيع المحامي و خاتمه.

و يتم إيداع عريضة الطعن بالمعارضة لدى أمانة ضبط مجلس الدولة التي أصدر القرار المطعون فيه مرفقة بوصل إثبات دفع رسم التسجيل و بنسخة رسمية من القرار

¹. المادة 330 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

الغيابي، و بنسخ من العريضة بحسب عدد الخصوم المطعون ضدهم حيث يقوم أمين الضبط بتسجيل هذه العريضة و إعطائها رقما ترتيبيا تبعا لجدول القضايا.(1)

(2) - بالنسبة لميعاد الطعن:

يجوز للخصم الذي صدر القرار الغيابي ضده أن يرفع الطعن بالمعارضة أمام مجلس الدولة خلال مدة شهر واحد (01)، يبدأ من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار الغيابي، حيث نصت المادة (954) من نفس القانون على ما يلي: " ترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد (01) من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي ".(2)

ثانيا / آثار الطعن بالمعارضة:

لقد رتب المشرع الجزائري على الطعن بالمعارضة الآثار التالية:

(1) - وقف تنفيذ القرار:

حيث تنص المادة (955) من نفس القانون على ما يلي: " للمعارضة أثر موقوف للتنفيذ، ما لم يؤمر بخلاف ذلك ".(3)

فالقاعدة بالنسبة لقرارات مجلس الدولة، أن للطعن بالمعارضة أثر في وقف تنفيذ القرار محل الطعن، و يسري هذا الأثر من تاريخ تقديم المعارضة إلى غاية صدور قرار جديد يؤيده أو يعارضه، غير أنه لمجلس الدولة أن يأمر بتنفيذ القرار رغم الطعن فيه بالمعارضة.(4)

¹. عبد العزيز سعد، المرجع السابق، ص 26 - 27.

². المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³. المادة 955 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁴. عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 294.

(2) - عدم قبول الطعن بالمعارضة على المعارضة:

حيث جاء نص المادة (331) من نفس القانون كالآتي: " يكون الحكم الصادر في المعارضة حضوريا في مواجهة جميع الخصوم، و هو غير قابل للمعارضة من جديد ".⁽¹⁾

و تطبق هذه المادة أيضا على قرار مجلس الدولة، فإذا طعن المعني بالمعارضة في القرار الغيابي ثم تخلف مرة ثانية عن حضور الجلسة المعنية، و لم يقدم ما يدعم طلباته أو دفعه، و صدر قرار غيابي في نفس القضية و نفس الموضوع فإن من الآثار غير المباشرة للطعن بالمعارضة هو منع تقديم طعن آخر بالمعارضة، مما يتعين على مجلس الدولة المعروف عليه الطعن الجديد أن يقضي بعدم قبوله، و بذلك تخرج القضية من تحت يد مجلس الدولة المطعون لديه بالمعارضة، و لا يبقى للمعني سوى حق الطعن بالنقض، و لا يكون ذلك إلا بعد إنقضاء الأجل المحدد للمعارضة.⁽²⁾

(3) - إعادة طرح النزاع من جديد:

فحسب المادة (327) من نفس القانون، فإن المعارضة المرفوعة من قبل الخصم المتغيب، تهدف إلى مراجعة القرار الغيابي، بحيث يتم الفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع و القانون، و يصبح القرار المعارض فيه كأن لم يكن، ما لم يكن هذا القرار مشمولا بالنفاذ المعجل⁽³⁾، فلمجلس الدولة أن يقضي بإلغاء هذا القرار، و له أن

¹. المادة 331 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². عبد العزيز سعد، المرجع السابق، ص ص 25-26.

³. أنظر المادة 327 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

يقضي بعدم قبول المعارضة شكلا، كما له أن يقضي بأكثر مما حكم به في القرار المطعون فيه، و هذا تطبيقا للقاعدة المعروفة " لا يضر أحد بطعنه ".⁽¹⁾

و في الأخير و قبل أن نختم دراستنا لهذا الفرع يجب علينا أن نشير إلى أن هذا الطعن أقل حدوثا في المرافعات الإدارية، فالمنازعات الإدارية بصفة عامة و المنازعات الضريبية بصفة خاصة تخضع لمبدأ الوجاهية، و عليه فإنه من النادر أن يصدر حكم أو قرار في غيبة المستأنف عليه أو المدعى عليه، ذلك أن هذا المبدأ يفرض إلزامية تمكين كل خصم من الإطلاع على إيداعات الخصم الآخر و الرد عليها، كما أن العضو المقرر هو الذي يسير هذه الإجراءات.

و من الأسباب النادرة التي يمكن أن تفتح طريق الطعن بالمعارضة عدم تمكن الطرف الذي تم إختصاصه بصورة قانونية من تقديم مذكرة دفاع تتضمن رده على ما تقدم به المستأنف من طلبات، و ما أثاره من أوجه تدعيما لهذه الطلبات، و من الأسباب النادرة أيضا تمثيل غير قانوني لشخص معنوي.⁽²⁾

الفرع الثاني: الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة

لقد نص المشرع الجزائري على الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة في المواد 960، 961، 962، و كذلك المواد من 381 إلى 389 و التي أحالتنا إليها المادة (961) من ق إ م إ، مكرسا بذلك ما ينص عليه الدستور في مادته (151) و التي جاء نصها كالآتي: " الحق في الدفاع معترف به "، فهي مادة تسمح لأي شخص أن يلجأ إلى القضاء للحفاظ على حقوقه و الدفاع عنها.⁽³⁾

¹. عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص ص 295-296.

². عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 294.

³. رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 242.

و إعتراض الغير الخارج عن الخصومة هو طعن قضائي من طرق الطعن غير العادية يخول لكل ذي مصلحة لم يكن طرفا في الخصومة الطعن في القرار الصادر عن مجلس لدولة، إذا كان من شأنه أن يلحق ضرر به. (1)

و لكي نقوم بدراسة هذا الفرع يجب علينا أن نتطرق أولا إلى شروط و إجراءات الطعن باعتراض الغير ثم إلى آثاره ثانيا.

أولا / إجراءات الطعن بإعتراض الغير الخارج عن الخصومة:

حتى يقبل الطعن بإعتراض الغير ضد قرار مجلس الدولة، لابد من توفر و إتباع شروط و إجراءات معينة و محددة، منها ما هو متعلق بالطاعن، و منها ما هو متعلق بالعريضة و أخيرا المتعلقة بالميعاد.

1- بالنسبة للشروط المتعلقة بالطاعن:

تتمثل هذه الشروط فيما يلي:

أ- أن لا يكون الطاعن طرفا في الدعوى:

إن هذا الشرط يستتف من فحوى نص المادة (381) و التي نصت كما يلي: " يجوز لكل شخص له مصلحة و لم يكن طرف و لا ممثلا في الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه تقديم إعتراض الغير الخارج عن الخصومة " (2)

فيجب أن يكون الطاعن الذي يطعن في قرار مجلس الدولة من الغير (3) ، بحيث لم يسبق له أن كان طرفا في القرار المطعون فيه، و لا خلفا لأي منهما، و لا مت دخلا و لا

1. محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص374.

2. المادة 381 و 323 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3. عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 323.

مدخلا في الخصام غير أنه يجوز لدائني أحد الخصوم أو خلفهم، حتى ولو كانوا ممثلين في الدعوى، تقديم إعتراض الغير الخارج عن الخصومة على القرار، بشرط أن يكون ذلك القرار قد مس بحقوقهم بسبب الغش، و هذا طبقا لنص الم (383) من نفس القانون.(1)

ب)- شرط المصلحة:

يستخلص هذا الشرط كذلك من نص المادة (383) من نفس القانون⁽²⁾، فلا يكفي للطعن أن يكون من الغير حتى يتمكن من الطعن بإعتراض الغير الخارج عن الخصومة بل يجب بالإضافة إلى ذلك أن تكون له مصلحة مادية أو معنوية مستقلة عن مصلحة أطراف الخصومة، تتمثل فيما ينجم من أضرار تلحق به جراء تنفيذ القرار⁽³⁾.

ج)- شرط إيداع مبلغ الضمان أو الكفالة:

نص على هذا الشرط الفقرة الثانية من المادة (385) من نفس القانون، و التي جاء نصها كالآتي: " لا يقبل إعتراض الغير الخارج عن الخصومة، ما لم يكن مصحوبا بوصل يثبت إيداع مبلغ لدى أمانة الضبط يساوي الحد الأقصى من الغرامة المنصوص عليها في المادة 388 أعلاه ".⁽⁴⁾

و ذلك دون المساس بحق المعترض ضده في طلب التعويض لما يكون قد أصابه من ضرر إذا استطاع أن يثبت أن الطعن كان كيديا أو تعسفيا و مضرا بمصالحه.⁽⁵⁾

¹. عبد العزيز سعد، المرجع السابق، ص96.

². أنظر المادة 381 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³. محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص375.

⁴. المادة 385 من من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁵. عبد العزيز سعد، المرجع السابق، ص97.

(2) - بالنسبة للشروط المتعلقة بعريضة الدعوى:

ترفع عريضة الطعن بإعتراض الغير بنفس الشروط و الأشكال المقررة لرفع الدعوى، و يتم تقديمها أمام الجهة التي أصدرت القرار.

فيجب أن تتضمن تحت طائلة البطلان كل البيانات المقررة لرفع الدعوى كالجبهة القضائية التي ترفع أمامها، إسم و لقب المعارض و موطنه، و كذلك إسم و لقب المعارض ضده أو ضدهم أو موطنه أو مواطنهم إلى غير ذلك.

كما أوجب القانون أن تكون العريضة مكتوبة و موقعة وجوبا من قبل محامي و تؤرخ و تودع لدى أمانة ضبط مجلس الدولة، بعدد من النسخ يساوي عدد الأطراف.¹

و الطعن بإعتراض الغير يتطلب بالإضافة إلى البيانات السالف ذكرها، أن يشمل على أسباب و ظروف الطعن و على بيان نوع و طبيعة المصلحة، و على بيان نوع و طبيعة الضرر الذي يمكن أن يكون قد أصابه جراء القرار المطعون فيه، و الذي لم يكن طرفا فيه و لم يكن قد أستدعي لحضور جلسات المرافعة.²

(3) - بالنسبة لشرط الميعاد:

يجوز للمعارض أن يطعن في القرار الصادر عن مجلس الدولة خلال أجل خمسة عشر (15) سنة، يسرى من تاريخ صدوره، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

غير أن هذا الأجل يحدد بشهرين (02)، عندما يتم التبليغ الرسمي للقرار إلى الغير، و يسرى هذا الأجل من تاريخ التبليغ الرسمي الذي يجب أن يشار فيه إلى ذلك

¹. يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية و غير العادية في الأحكام و القرارات الصادرة عن القضاء العادي و القضاء

الإداري، ط 2، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، دون سنة النشر، ص، ص 178-179.

². عبد العزيز سعد، المرجع السابق، ص 95.

الأجل و إلى الحق في ممارسة إعتراض الغير الخارج عن الخصومة، و هذا طبقا لنص المادة (384) من نفس القانون.¹

ثانيا: آثار الطعن بإعتراض الغير الخارج عن الخصومة

من بين الآثار التي تترتب على الطعن بإعتراض الغير ضد قرار مجلس الدولة ما يلي:

(1) - أثر عدم وقف التنفيذ:

لا يترتب على إعتراض الغير ضد القرار الصادر عن مجلس الدولة في مجال المنازعات الضريبية وقف تنفيذه، غير أنه لقاضي الإستعجال أن يأمر بوقف تنفيذها متى كان من شأن تنفيذ ذلك القرار أن يربط أضرارا من الصعب إصلاحها.²

حيث نصت المادة (386) من ق.إ.م.إ على ما يلي: " يجوز لقاضي الإستعجال أن يوقف تنفيذ الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، بإعتراض الغير الخارج عن الخصومة حسب الأشكال المقررة في مادة الإستعجال ".

(2) - أثر إلغاء أو تعديل القرار:

يهدف إعتراض الغير إلي مراجعة أو إلغاء القرار الذي فصل في أصل النزاع، و هذا طبقا لنص المادة 960 ق.إ.م.إ³، و يجب على القاضي أن يقتصر في قضائه على إلغاء أو تعديل مقتضيات القرار التي إعترض عليها الغير و الضارة به، و يحتفظ القرار المعترض فيه بآثاره إتجاه الخصوم الأصليين، حيث

¹. أنظر المادة 384 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². المادة 386 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³. أنظر المادة من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

فيما يتعلق بمقتضياته الأصلية، ما عدا في حالة عدم قابلية الموضوع للتجزئة المنصوص عليها في المادة 382 من نفس القانون، و هذا طبقا لنص المادة 387 من نفس القانون.¹

حيث أنه و حسب المادة 382 من نفس القانون، فإن إعتراض الغير لا يكون مقبولا إذا كان القرار صادر في موضوع غير قابل للتجزئة، إلا إذا تم إستدعاء جميع أطراف الخصومة.²

المطلب الثاني

الطعون المفتوحة أمام الأشخاص الحاضرين في الخصومة

الفرع الأول: دعوى إلتماس إعادة النظر

لم يشأ المشرع الجزائري على غرار كل التشريعات الإجرائية المقارنة أن يبقي على حكم قضائي معيب و صدر بناء على أسس غير صحيحة فأيجاز الطعن لمن له مصلحة في ذلك في طريق غير عادي.

و قد أتيح للمحكوم عليه بحكم قضائي نهائي و على سبيل الإستثناء أن يعود إلى نفس الجهة التي أصدرته، لتعيد النظر في النزاع على ضوء الوقائع الصحيحة، و التي لو كانت تعملها، لما أصدرت الحكم القضائي المطعون فيه.³

و التماس إعادة النظر هو الطعن الذي يرفع إلى ذات الجهة القضائية التي أصدرت الحكم بقصد إعادة الفصل في الدعوى من جديد من حيث الوقائع و القانون،

¹ - أنظر المادة (387) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² . أنظر المادة (382) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³ . مالك عليان، لمرجع السابق، ص 231.

في ضوء معلومات معينة لم تكن متوفرة لديها وقت صدور الحكم، و هذا بسبب تزوير في و تائق مقدمة إلى الجهة القضائية، أو بسبب إحتجاز لوثائق عند أحد الخصوم.¹

و لقد نص المشرع على هذا النوع من الطعون في المواد من 966 إلى 969 من ق.إ.م.إ فنصت المادة (966) من نفس القانون على ما يلي: " لا يجوز الطعن بإلتماس إعادة النظر في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة ".²

و بالتالي فإن هذا الطعن غير ممكن بالنسبة للأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية و كذلك الأوامر القضائية لمجلس الدولة،³ و مرد ذلك أن هذا النوع من الأحكام قابلة للطعن فيها بالطرق العادية كالمعارضة و الإستئناف.⁴

و بعد هذا العرض الموجز لدعوى إلتماس إعادة النظر سنتطرق فيما يأتي إلى بيان حالات رفع هذه الدعوى ثم إجراءاتها أمام مجلس الدولة و أخيرا الآثار المترتبة عنها.

أولا / حالات الطعن بإلتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة

لقد حدد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و بالضبط في المادة (967) منه حالتين يمكن فيها للطاعن أن يرفع دعوى إلتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة، تتمثل فيما يلي:

¹. عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 325.

². المادة 966 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³. رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 260.

⁴. يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص 173.

1- إذا إكتشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة.

2- إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم.¹
فبالنسبة لشرط صدور قرار قضائي بناء على وثائق مزورة فمعنى ذلك أنه يجب أن تكون الوثيقة مزورة حسب أحكام القانون الجزائي، ولا يعتبر الغلط في الوثيقة بمثابة تزوير، كما أضاف هذا الشرط تقديم الوثيقة المزورة أمام مجلس الدولة لأول مرة، أي أن الطعن بالإلتماس إعادة النظر لا يكون إلا ضد القرارات الصادرة عن مجلس الدولة.²

و في هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة و الذي كان طرف في القرار و الذي يعنيه الأمر أن يطعن عن طريق الإلتماس في القرار.³

أما بالنسبة للشرط الثاني و المتمثل في عدم تقديم وثيقة قاطعة محجوزة عند الخصم، فالمقصود بالوثيقة القاطعة تلك الوثيقة التي تؤثر على مجريات الفصل في القضية، بحيث لو قدمت لكان من المؤكد أن يصدر القرار بمضمون آخر مغاير للمضمون الذي صدر به⁴، و المحجوزة لدى الخصم، بحيث يجب أن يكون هذا الحجز مقصود و عمدي من طرف الخصم، و أن لا يكون الطاعن قد علم به قبل اللجوء إلى القضاء، بحيث يجب أن يكون هذا الحجز مقصود و عمدي من طرف الخصم، و أن لا يكون الطاعن قد علم به قبل اللجوء إلى القضاء.⁵

¹. أنظر المادة 967 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 263.

³. يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص 176.

⁴- عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 326.

⁵. رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص ص 263-264.

ثانيا / إجراءات رفع الطعن بالتماس إعادة النظر

لا يمكن للطاعن أن يرفع الطعن بالإلتماس أمام مجلس الدولة إلا بإتباع إجراءات معينة و محددة قانونا تتمثل أساسا في تلك المتعلقة بعريضة الإلتماس و المتعلقة بالميعاد.

(1) - بالنسبة لعريضة الإلتماس:

إن عريضة الإلتماس تخضع للقواعد و الأشكال التي أوجب القانون إخضاعها لسائر العرائض الإفتتاحية.

فعريضة الطعن بالإلتماس يجب أن تتضمن علاوة البيانات اللازمة لتحديد الجهة القضائية أي مجلس الدولة، و أطراف القرار الملتمس فيه و تاريخ القرار و الجهة التي أصدرته، و جوب التذكير بالإجراءات التي مرت بها الدعوى و كذا موجز عن الوقائع. كما أوجب القانون أن تتضمن العريضة حالة من حالات الإلتماس أو أكثر و تختتم بالطلبات و يتم ختمها و توقيعها من قبل محام معتمد لدى مجلس الدولة.¹

(2) - بالنسبة لأجل الإلتماس:

المادة (968) ق.إ.م.إ على ما يلي: " يحدد أجل الطعن بالتماس إعادة النظر بشهرين (02) يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ إكتشاف التزوير أو من تاريخ إسترداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم ".²

و عليه فإن ميعاد رفع الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة يكون خلال مدة شهرين (02) تحسب من:

¹. يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص 175.

². المادة 968 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

- تاريخ التبليغ الرسمي للقرار المطعون فيه.
- تاريخ العلم و إكتشاف واقعة التزوير.
- تاريخ الإستيراد و الحصول على المستندات القاطعة.¹

ثالثا / آثار الالتماس

يترتب على الطعن بالالتماس إعادة النظر الآثار الأساسية التالية:

1) عدم وقف تنفيذ القرار المطعون فيه:

لم يتعرض ق.إ.م.إ إلى أثر رفع الطعن على التنفيذ، و يفهم من ذلك أنه ليس للطعن بالالتماس إعادة النظر أثر موقوف على تنفيذ القرار، كما لا يجوز للطاعن أن يطلب من مجلس الدولة وقف تنفيذه.²

2) - عدم الالتماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى الالتماس:

حيث نصت المادة (969) ق.إ.م.إ ما يلي: " لا يجوز تقديم الالتماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى الالتماس ".³

الفرع الثاني: الطعن لتصحيح الأخطاء المادية

يجد هذا النوع من الطعون أحكامه في المواد 963 و 963 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و كذلك المواد 286 و 287 من نفس القانون، و التي أحالتنا إليها المادة 963 من هذا القانون.⁴

¹. محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 380.

². عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 326، 327.

³. المادة 969 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁴أنظر المواد 963 و المواد 286 و 287 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

و الطعن في قرار مجلس الدولة لتصحيح الأخطاء المادية يعتبر طريقة من طرف الطعن غير العادية، و التي بمقتضاها يجوز للجهة القضائية التي أصدرت القرار، و لو بعد حيازة ذلك القرار قوة الشيء المقضي به، أن تصحح الخطأ المادي أو الإغفال الذي يشوبه، كما يجوز للجهة القضائية التي يطعن في الحكم أمامها القيام بتصحيحه، و ذلك طبقاً للمادة (286) من نفس القانون.¹

و يقصد بالخطأ المادي حسب المادة 287 من هذا القانون، عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل وجودها²، و يتمثل ذلك في سقطات القلم و الكتابة، أو أخطاء في الحساب أو الأرقام، أو خطأ القاضي في التعبير، أو سهوه عن الفصل في إحدى الطلبات، كما يتعين أن يكون هذا الخطأ المادي منسوب للقاضي أو أعوانه و ليس للطاعن، و من شأنه أن يؤثر في الحكم الصادر عن الدعوى³، و من أمثلة الأخطاء التي يمكن أن تشوب القرار القضائي نذكر:

- خطأ في التاريخ.
- الفصل في القضية دون اعتبار مذكرة لم يتم إرسالها كاتب الضبط.
- تجاهل القاضي تقديم طلب تنازل الطاعن.

و للتوضيح أكثر في الطعن لتصحيح الأخطاء المادية في قرار مجلس الدولة يتعين علينا أن نبين إجراءاته و كذلك أثاره، و ذلك وفقاً لما يلي:

¹. أنظر المادة 286 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². أنظر المادة 287 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³. محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 378.

أولاً: إجراءات الطعن لتصحيح الأخطاء المادية

لا يكون الطعن بتصحيح الأخطاء المادية في قرار مجلس الدولة صحيحاً إلا إذا قام الطاعن بإتباع الإجراءات التي ينص عليها القانون، و المتعلقة أساساً برفع الدعوى و كذلك الميعاد.

(1) - بالنسبة لعريضة الدعوى:

ترفع دعوى تصحيح الأخطاء المادية أمام مجلس الدولة من طرف الخصوم، أو بعريضة مشتركة منهم، وفقاً للأشكال المقررة في رفع الدعوى، كما يمكن أيضاً للنيابة العامة تقديم هذا الطلب، لاسيما إذا تبين لها أن الخطأ المادي يعود إلى مرفق العدالة، و هذا طبقاً لنص المادة (286)/2 من ق.إ.م.إ.¹

و حسب المادة (964)/ف1 من نفس القانون، فإن دعوى تصحيح الأخطاء المادية ترفع بنفس الأشكال و الإجراءات المقررة لعريضة إفتتاح الدعوى.²

بحيث ترفع أمام مجلس الدولة بعريضة مكتوبة موقعة و مؤرخة، تودع بأمانة الضبط من قبل الطاعن أو وكيله أو محاميه، بعدد من النسخ يساوي عدد الأطراف حسب المادة (19) من نفس القانون³، و أن تتضمن تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، البيانات التالية.

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- إسم و لقب المدعي و موطنه.

¹. أنظر المادة 286/2 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². أنظر المادة 964/2 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³. أنظر المادة 14 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

- إسم و لقب و موطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.

- الإشارة إلى تسمية و طبيعة الشخص المعنوي، و مقره الإجتماعي و صفته إلى غير ذلك¹ من الإجراءات المتبعة في عريضة الدعوى المرفوعة أمام الجهة القضائية.

و يتم الفصل في طلب التصحيح بعد سماع الخصوم أو بعد صحة تكليفهم بالحضور، و يؤشر على أصل القرار المصحح و على النسخ المستخرجة منه و بعد ذلك يبلغ الخصوم المعنيون بالقرار المصحح.

و عندما يصبح القرار حائز لقوة الشيء المقضي به، فلا يمكن الطعن في القرار القاضي بالتصحيح إلا عن طريق الطعن بالنقص، و ذلك طبقاً لنص الم (286)/3/4/5 من نفس القانون.²

مع الإشارة إلى أن تصحيح الخطأ المادي أو الإغفال لا يؤدي إلى تعديل ما قضي به القرار من حقوق و إلتزامات للأطراف، طبقاً للمادة (287)/2 من نفس القانون.³

(2) - بالنسبة لميعاد الطعن:

لقد حددت الفقرة الثانية من المادة (964) من نفس القانون المدة التي يمكن فيها للطاعن تقديم طعنه ضد قرار مجلس الدولة بشهرين (02) يبدأ أحسابها من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار الذي يشويه الخطأ.

¹. أنظر المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². أنظر المادة 4/3/286 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³. أنظر المادة 2/ 287 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

حيث جاء نصها كالآتي: " يجب تقديم دعوى تصحيح الأخطاء المادية في أجل شهرين (02) ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بخطأ".¹

ثانيا: آثار الطعن لتصحيح الأخطاء المادية

لم يتطرق قانون الإجراءات المدنية و الإدارية إلى الآثار المترتبة على هذا الطعن، مما يسمح بالقول أن الطعن لتصحيح الأخطاء المادي ليس من شأنه وقف التنفيذ، بإعتباره من الطعون غير العادية.²

فقد جاء نص المادة (348) من نفس القانون كالآتي: " ليس لطرق طعن غير العادية ولا لآجال ممارسته أثر موقوف، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".³

¹. المادة 2/964 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

². محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 378.

³. المادة 348 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

خاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع، و المتمثل في الإجراءات القضائية للمنازعات الضريبية وفقا للتشريع الجزائري، توصلنا إلى إستنتاج، أن المنازعات الضريبية و التي تثور بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية لها طابع خاص و متميز بها، و ذلك بالرغم من أنها منازعة إدارية.

فالمشرع الجزائري نظم هذه الإجراءات بقواعد و أحكام خاصة، تظهر لنا في كل من قانون الإجراءات الجبائية و كذلك قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، إلا أن هذا لا يعني أنها تخرج عن الإطار العام للقواعد التي تحكم المنازعات الإدارية بصفة عامة.

و عليه يتضح لنا أن الأحكام المنظمة لهذه الإجراءات يصعب الجمع و الإلمام بها، فهي مبعثرة في أكثر من تقنين واحد، فتارة نجد في القواعد الخاصة بها، وتارة أخرى نجد أنفسنا مظطرين للرجوع إلى القواعد العامة.

هذا بالإضافة إلى التطور و التنوع المستمر الذي يلزم التشريع الجبائي الجزائري، من خلال التعديل الذي يمس معظم نصوصه من حين لآخر، و بالأخص إجراءاته النزاعية المعقدة التي تخضع إلى قواعد قانونية غير تلك المعتادة في القانون العام، و التي ينجر عنها حتما عدم التوازن في العلاقة النزاعية بين الإدارة الضريبية كسلطة عامة، و المكلف بالضريبة.

كما يتبين لنا من خلال هذه الدراسة أن إجراءات رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية و التحقيق فيها، ثم إتخاذ الحكم و كذلك إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة، إلى غاية صدور قرار يكون قابلا للطعن فيه و أمامه، تعتبر طويلة جدا، و تتميز بالغموض و التعقيد، مما يؤدي إلى تأخير عملية تقييم الضريبة، و من ثمة حسابها و تحصيلها.

كما يتبين لنا كذلك من خلال تطرقنا للإجراءات رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية، أنه غالبا ما يلجأ القاضي إلى تعيين خبير لدراسة موضوع النزاع، لأن الميدان التقني يحتاج إلى تخصص، فالخبراء المعينين محاسبين و ليست لهم دراية كافية في القوانين الضريبية، مما يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة العامة في غالب الأحيان، لأن القاضي يعتمد أكثر في حكمه على الخبرة.

و إلى جانب كل هذه الإستنتاجات، و في ضوءها، نقترح ما يلي:

- إعادة النظر في القواعد التي تحكم إجراءات الخصومة الضريبية أمام القضاء، بحيث تكون واضحة و محددة، و يتم الفصل فيها ضمن قواعد قصيرة، لأنه يلاحظ على التشريع الجبائي الساري المفعول، البطء في الإجراءات، و هذا كله حماية لحقوق المكلف بالضريبة من جهة، و حتى لا تضيع حقوق الخزينة العامة من جهة أخرى.
- الإهتمام بتكوين أعوان و موظفي الإدارة الضريبية، حتى يتمكنوا من أداء الأعمال المسندة إليهم كما ينبغي، مما يجعل المكلف بالضريبة يثق في تقديراتهم.
- إستدراك المشرع الضريبي مسألة تجاهل مبدأ التعويض عن الأضرار، التي تلحق المكلف بالضريبة، من جراء تعسف أو خطأ صادر عن إدارة الضرائب.
- العمل على إيجاد خبراء جبائيين لتتوير العدالة.

إن هذه الإقتراحات يجب تطبيقها من طرف المشرع و هذا لجمع شتات القوانين الضريبية المتعددة و المتناثرة، في تقنين واحد و شامل و جامع لكافة النصوص المتعلقة بالمنازعات الضريبية، خاصة بعد أن توالى التعديلات على القوانين الضريبية كل سنة.

و نأمل أن تكون هذه الإقتراحات بابا لفتح مجال البحث، في مثل هذه المواضيع المتخصصة، لتكون منبعاً للمشرع و إدارة الضرائب، من أجل تجسيد و تأصيل قواعد القانون الضريبي، و توحيد تطبيقها و تفسيرها من طرف القاضي المختص.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

1. الكتب:

- 1- حسين فريحة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتشريع، 2008.
- 2- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ج2، الطبعة الثانية، 2013م.
- 3- سعاد بوزيان، طرق الإثبات في المنازعات الادارية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
- 4- سعيد بوعلي، المنازعات الإدارية في ظل القانون الجزائري، الطبعة السادسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 5- عبد العزيز سعد، طرق وإجراءات الطعن في الأحكام والقرارات القضائية، الطبعة الخامسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- 6- عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- 7- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- 8- عطاء الله بوحميذة، الوجيز في القانون الإداري والتنظيم، عمل واختصاص، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
- 9- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 10- فارس السيتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 11- فضيل كوسية، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

- 12- لحسن بن شيخ آث ملويا، مبادئ الاثبات في المنازعات الادارية، الطبعة السادسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2008.
- 13- محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري: مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2004.
- 14- محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009.
- 15- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
- 16- نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
- 17- يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الاجراءات المدنية والإدارية الجديدة، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 18- يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، دون سنة النشر.

II. الأطروحات و الرسائل و المذكرات:

أ. أطروحات و رسائل الدكتوراه:

1. فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013.
2. فضيل كوسة، القانون الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، جامعة الجزائر "يوسف بن خدة"، 2009-2010.

3. مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة دكتوراه في القانون العام، جامعة الجزائر، "يوسف بن خدة"، 2008-2009.

ب. الرسائل و المذكرات الجامعية:

- رسائل الماجستير:

1. يحي بدايرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة

ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011-2012.

2. سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة

ماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007-2008.

- رسائل الماستر:

3. زينب العمري، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، رسالة الماستر في

الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014م.

4. مصطفى غرمة، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، رسالة ماستر

أكاديمي في الحقوق والعلوم السياسي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.

5. لحسن كويسي، الاجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، رسالة ماستر أكاديمي

في القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.

رسائل لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة:

1. عبد الغني حركات بوبكر و انس قروش، تسوية المنازعات الضريبية رسالة لنيل شهادة

المدرسة العليا للقضاة 2006-2007.

2. عبد الجليل جلاب، التنظيم الإداري المسبق، رسالة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة،

2004-2007.

3. مراد عليلي، طرق الطعن في النزاع الضريبي وفق التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة

المدرسة العليا للقضاة، 2006-2009.

III. المقالات:

1. ريم عبيد، الاثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعيين الجزائري والضريبي (دراسة مقارنة)، مجلة الفكر، العدد الحادي عشر، قسنطينة، دون سنة النشر.
2. صالح حمليل، منشورات مخبر القانون والمجتمع، مجلة القانون والمجتمع، العدد الثالث، أدرار، 2014.

IV. النصوص القانونية:

1- النصوص الدستورية:

- دستور الجمهورية الجزائرية لسنة 1996.

2- النصوص التشريعية:

(P) - الأوامر:

- الأمر رقم 76 - 105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل، معدل و متمم بالقانون رقم 10 - 13 المؤرخ في 29 /12/ 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

(ب) - القوانين:

- القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30-05-1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية، العدد 37 لسنة 1998.
- القانون رقم 02/98 المؤرخ في 30-05-1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 37 لسنة 1998.
- القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25-02-2008 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21، لسنة 2008.
- القانون رقم 13/10 المؤرخ في 29/12/2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.
- القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22-12-2001، المعدل والمتمم، المتضمن قانون الإجراءات الجنائية، الجريدة الرسمية، العدد 79.

- القانون رقم 12/07 المؤرخ في 31-12-2007، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 82، لسنة 2008.

القرارات القضائية:

- قرار رقم 023957، المؤرخ في 19/04/2006، الغرفة الثانية.
- قرار رقم 004061، المؤرخ في 24/06/2002، الغرفة الثانية.
- قرار رقم 059188، المؤرخ في 26/01/2001، الغرفة الثانية.
- قرار رقم 007470، المؤرخ في 18/03/2003، الغرفة الثانية.
- قرار رقم 732559، المؤرخ في 21/10/1990، الغرفة الإدارية.
- قرار رقم 72087، المؤرخ في 07/04/1991، الغرفة الإدارية.

فهرس

الموضوعات

الفهرس

01.....	مقدمة
04.....	الفصل الأول: إجراءات التقاضي على مستوى المحاكم الإدارية
05.....	المبحث الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية
06.....	المطلب الأول: الشروط الشكلية لرفع الدعوى الضريبية
07.....	الفرع الأول: شرط الصفة و المصلحة و الأهلية
10.....	الفرع الثاني: شرط الإختصاص القضائي
11.....	المطلب الثاني: الشروط الموضوعية لرفع الدعوى الضريبية
11.....	الفرع الأول: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة
20.....	الفرع الثاني: رفع الدعوى من طرف الإدارة الضريبية
24.....	المبحث الثاني: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية و الفصل فيها
25.....	المطلب الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية
26.....	الفرع الأول: إجراءات التحقيق العامة
35.....	الفرع الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة
41.....	المطلب الثاني: إجراءات الفصل في الدعوى الضريبية
42.....	الفرع الأول: صدور الحكم و محتواه
44.....	الفرع الثاني: تليغ الحكم و آثاره
51.....	الفصل الثاني: إجراءات التقاضي على مستوى مجلس الدولة
52.....	المبحث الأول: الطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة
53.....	المطلب الأول: شروط الطعن بالإستئناف
54.....	الفرع الأول: شروط تتعلق بمحل و أطراف الحكم المستأنف
58.....	الفرع الثاني: شروط تتعلق بالإجراءات و المواعيد
62.....	المطلب الثاني: آثار الإستئناف

64.....	الفرع الأول: أثر عدم وقف التنفيذ
65.....	الفرع الثاني: قرار مجلس الدولة
75.....	المبحث الثاني: الطعن ضد قرار مجلس الدولة
76.....	المطلب الأول: الطعون المفتوحة أمام الأشخاص الغائبين في الخصومة
76.....	الفرع الأول: الطعن بالمعارضة
81.....	الفرع الثاني: الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة
86.....	المطلب الثاني: الطعون المفتوحة أمام الأشخاص الحاضرين في الخصومة
86.....	الفرع الأول: الطعن بالتماس إعادة النظر
90.....	الفرع الثاني: الطعن لتصحيح الأخطاء المادية
96.....	خاتمة