



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

تسوية المنازعة الضريبية في القانون الجزائري

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون

تخصص: دولة ومؤسسات عمومية

إشراف الأستاذة:
ربيع نصيرة

إعداد الطالبة:
حسين نسيمة

لجنة المناقشة

الأستاذ: بطاطاش نذير.....رئيساً
الأستاذة: ربيع نصيرة.....مشرفاً ومقرراً
الأستاذ: عوادي فريد.....ممتحناً

تاريخ المناقشة

2016/01/15

شكر و عرفان

الشكر للأول والآخر الباطن والظاهر لله سبحانه جلي علاه
والحمد له على نعمته الذي أتاني من العلم ما لم أكن أعلم
ومنحني الصبر والعقل لإتمام هذا العمل.

وإعتبرا بالود، وتقديرا للإمتنان أتقدم بخالص شكري إلى
الأستاذة المشرفة ربيع نصيرة عن قبولها الإشراف على
مذكرتي، والتي رافقتني في هذا البحث، من خلال تقديمها لي
إرشاداتها وتوجيهاتها القيمة فجزاها الله خيرا.

كما أتوجه بخالص شكري إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة
على تفضلهم بقراءة ومناقشة مذكرتي.

أتوجه بعميق الشكر إلى من ساعدني من قريب أو بعيد في
إعداد هذه المذكرة وبالأخص أقاربي عبد الرزاق ورشيد
وإلى كل طلبة الحقوق خاصة دفعة ماستر تخصص دولة
ومؤسسات عمومية لسنة 2014 / 2015.

وفقكم الله وجزاكم خيرا

يقول عماد الأصفهاني

إني رأيت أنه لا يكتب إنسان كتابا في
يومه، إلا قال في غده لو غير هذا لكان
أحسن، ولو زيد هذا لكان أحسن، ولو
قدم هذا لكان أفضل، ولو ترك هذا لكان
أجمل، وهذا من أعظم العبر وهو دليل
على استيلاء النقص على جملة البشر
وإن الكمال لله العزيز المقتدر

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى أسباب النجاح وأسرار الصلاح
والفلاح

إلى من ربباني صغيرة، الوالدين الكريمين أطال الله في
عمرهما

إلى أخواتي: شهيناز، كاهنة، صبرينة

إلى إخوتي: نسيم، أرزقي، أعلي، عبد اللطيف، زهير

إلى من سهر على تشجيعي ومنحني الأمل والتفاؤل لإتمام
هذه المذكرة سليم

إلى كل صديقاتي خاصة فاطمة، ليندة، حنان وكل زملائي
في الدراسة وخارج الدراسة

إلى كل من أحبه قلبي ولم تسعه صفحتي هذه.

حسين نسيمة

قائمة المختصرات:

-الج: الجزء

-ط: الطبعة

-ج. ر: الجريدة الرسمية

-ص: الصفحة

ق. إ. ج: قانون الإجراءات الجبائية

ق. إ. م. و. إ: قانون الإجراءات المدنية والإدارية

ق. إ. م: قانون الإجراءات المدنية

ق. ض. الم. و. الر. الم: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

ق. ض. غ. الم: قانون الضرائب غير المباشرة

مقدمة

بعد تحول الدولة من حارسة إلى متدخلة ومنتجة، كان هدفها الأساسي هو توفير جميع احتياجات المواطنين وتحقيق الرخاء والرفاهية، فقد تحولت عن طابعها الحيادي التقليدي ولجأت إلى توجيه الاقتصاد الوطني وإدارة قطاعات أساسية فيه، مع التوسع في برامج الخدمات العامة، لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي لجميع القطاعات⁽¹⁾، وهو ما أدى إلى زيادة حاجة الدولة للمال.

ليتسنى لها تحقيق أهدافها كان لا بد لها من البحث، عن مصادر تمويل دائمة ومستقرة والتي أهمها الضريبة، لأن المصادر المؤقتة عادة ما يترتب عنها، نتائج سيئة تجعل الدولة تتحمل أعباء ثقيلة، كما هو الحال بالنسبة للاقتراض الخارجي، الذي يشكل أهم المخاطر على الاستقرار المالي والاقتصادي⁽²⁾، وهذا رغم تعددها لذا تبقى الضريبة أهم مورد لميزانية الدولة، والمصدر الرئيسي لها مقارنة مع الموارد الأخرى.

فتعرف الضريبة بأنها ذلك المبلغ المالي، الذي تقتطعه الدولة جبرا من الذمة المالية للشخص، دون أي مقابل بهدف تحقيق المصلحة العامة، لذلك تتولى السلطة العامة وضع النظام القانوني للضريبة، من حيث فرضها وجبايتها، فهي التي تضع طرق تحديد وعائها، وكذا تحصيلها، دون حاجة إلى إتفاق مع الممول⁽³⁾.

تم تكريس هذه الضريبة في القانون الجزائري بموجب مختلف الدساتير منذ الإستقلال، وآخرها دستور 1996 الذي نص في المادة 64⁽⁴⁾ منه، على أن جميع المواطنين متساوون في أداء الضريبة حسب قدرتهم الضريبية، وكون الدولة هي التي تتولى عملية تحديد وعاء

(1) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة للحصول على درجة الماجستير في الإدارة والمالية العامة، جامعة الجزائر، سنة 1985، ص 1.

(2) أوهيب بن سالة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجبائي والعلوم الجبائية، جامعة الجزائر، سنة 2002 / 2003، ص 2.

(3) هناك فرق بين الممول والمكلف بالضريبة، فالمكلف هو الشخص الذي لم تستقر عليه الضرائب نهائيا، أما الممول فهو الشخص الذي يتحدد له مبلغ الضريبة، لأنه قد يكون الشخص مكلف وتنتهي إجراءات تقدير الضريبة وفرضها إلى عدم دفعه لأية ضريبة، فيكون إرادته في حدود الإعفاء. شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 2، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، سنة 2013، ص 70.

(4) تنص المادة 64 من دستور 1996، الصادر بموجب مرسوم رئاسي رقم 438/96، المؤرخ في 1996/12/07، ج. ر، العدد 76، الصادرة في 1996/12/08، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 19/08 المؤرخ في 2008/11/15، ج. ر، العدد 63، الصادرة في 1996/11/16، على ما يلي: "كل المواطنين متساويين في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية".

الضريبة، وتحصيلها وفقا للمبادئ الدستورية، فقد تثار نزاعات بينها والمكلف بالضريبة بشأن الضريبة المفروضة، وهو ما يترتب عنه منازعة ضريبية بينهما.

تتضمن المنازعة الضريبية على مدلولين: الأول واسع وشامل يخص النزاعات التي تثار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بخصوص الضرائب وإجراءات تحصيلها، أما المدلول الثاني فهو معنى ضيق، يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف بالضريبة، مثل إعساره واهتلاك أمواله، بناء على ذلك يلجأ لإدارة الضرائب طالبا منها إلغاء أو تخفيض الضريبة المفروضة عليه⁽¹⁾.

لذا تمر هذه المنازعة بمرحلتين: الأولى تتمثل في المرحلة الإدارية، من خلال وجوب عرض المكلف بالضريبة النزاع على الإدارة الضريبية المختصة بتقديم تظلمه، مع إمكانية عرض النزاع على إحدى لجان الطعن الثلاث (لجنة الدائرة، لجنة الولاية، اللجنة المركزية للطعن)، أما المرحلة الثانية فهي المرحلة القضائية، والتي تتمثل في عرض النزاع على الجهات القضائية الإدارية المختصة، وهي المحكمة الإدارية كدرجة أولى للتقاضي، ومجلس الدولة كدرجة ثانية.

بالتالي فإن أهمية هذه الدراسة تكمن في جانبين: الأول يتعلق بالجانب الإداري للمنازعة الضريبية عن طريق التظلم الإداري المسبق، أما الجانب الثاني فيتمثل في الجانب القضائي للمنازعة التي يمكن لكلا الطرفين إثارتها عن طريق دعوى قضائية.

كما تكمن في الأهمية العملية والنظرية، باعتبار أن الضرائب هي أكثر النزاعات إثارة بين المكلف بالضريبة والإدارة، نتيجة منحها امتيازات وأساليب مختلفة لضمان استيفاء ديونها من المكلف بالضريبة وفقا لإحكام المادة 380 من ق.ض.الم.والر.الم⁽²⁾، بإضافة إلى أهمية عدم فهم واستيعاب بعض المكلفين بالضريبة للأحكام والنصوص الجنائية، نظرا لطابعها التقني المعقد، خاصة وأنها نعرف أن هناك عدم التوازن بين الطرفين، ووجود الإدارة الجنائية في وضع أقوى.

لذا فكما سبق وأن ذكرنا فإن موضوع المنازعة الضريبية، تكتسي أهمية بالغة في المجال القانوني والعملي، فهذه الدراسة جاءت بهدف توضيح وتبسيط الإجراءات والقواعد التي تحكم المنازعة الجنائية في ظل ق.إ.ج.وق.إ.م.إ.

أما أسباب الدراسة فهناك أسباب ذاتية شخصية، والتي تتمثل أساسا في الميل لدراسة المنازعة الضريبية بصفة خاصة، ومحاولة الإلمام بكل كبيرة وصغيرة حول المنازعة الضريبية،

(1) عباس عيد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار هدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين ميله، الجزائر، ص 172.

(2) المادة 380 من ق.ض.الم.والر.الم ملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 .

عن طريق رسم حدود نطاقها، وهناك أسباب موضوعية والتي تتجلى في قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع رغم أهميته البالغة، وبالتالي حاولنا أن نكون مساهمين، ولو بصفة مختصرة في إعطاء حافز لمن يلينا من الباحثين.

وعليه فإذا كانت الإدارة الضريبية صاحبة إمتيازات السلطة العامة، والتي تجعلها الطرف القوي على المكلف بالضريبة، في حالة نشوب نزاع بينهما. فما هي الوسائل القانونية التي إتخذها المشرع الجزائري لتسوية المنازعة الضريبية؟

للإجابة على هذه الإشكالية إرتأينا إعتقاد المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك حسب ما تتطلبه الدراسة، بالرجوع إلى أحكام ق.إ.م.وإ. وكذا ق.إ.ج الذي يعد الإطار الأساسي لتسوية المنازعة الضريبية خلال المرحلة الإدارية، والذي تعرضنا فيه للتظلم الإداري الوجوبي وكذا الإختياري (فصل أول)، وتسويتها خلال المرحلة القضائية (فصل ثاني).

الفصل الأول

تسوية المنازعة الضريبية
خلال المرحلة الإدارية

تعتبر المرحلة الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية هي المرحلة الحاسمة في الموضوع، والإجراء الأساسي والأولي الممنوح للمكلف بالضريبة حتى يتمكن من الدفاع عن حقه، وذلك كلما تبين له عدم صحة ومشروعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في التحصيل⁽¹⁾، وذلك بعرضه للنزاع على إدارة الضرائب مصدره القرار، عن طريق تقديمه التظلم الإداري والمراد تقديمه لقاضي الضريبة لاحقا في حالة فشل الحوار بينه وبين إدارة الضرائب⁽²⁾.

فدراسة التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية والتي تتم عن طريق التظلم الإداري، إرتأينا قبل ذلك التطرق أولا إلى الحالات التي يقدم فيها التظلم الإداري، بشأن كل من منازعات الوعاء والتحصيل الضريبيين⁽³⁾، وشروط وإجراءات التظلم الإداري الوجوبي (مبحث أول) ثم سنتناول التظلم الإداري الإختياري (مبحث الثاني).

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الط 3، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، عين ميلة الجزائر، سنة 2008، ص 18.

(2) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة والمالية، جامعة بن عكنون، سنة 2000 - 2002، ص 3.

(3) يقصد بمنازعات الوعاء الضريبي، ذلك الخلاف الناشئ بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، حول أساس فرض الضريبة، خلال مرحلة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، تصفيتها وحسابها، مراقبتها، أما منازعات التحصيل الضريبي فهي تعتبر المرحلة الثانية لفرض الضريبة، تنشأ نتيجة الخلاف بينهما بشأن التحصيل الذي يتم وديا أو جبريا، أنظر قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة الماجستير في شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، سنة 2011/2012، ص 08.

المبحث الأول: التظلم الإداري كإجراء لتسوية المنازعة الضريبية خلال المرحلة الإدارية

نظرا للتعديلات الكثيرة التي طرأت على التشريعات الجبائية منذ الإصلاح الجبائي، إلى جانب التدخل المتكرر للإدارة الضريبية من حين لآخر بتعليمات لشرح النصوص الغامضة، فقد أدى ذلك إلى صعوبة الإلمام بكل محتويات هذه النصوص سواء من موظفي القطاع أو المكلفين بالضريبة، الشيء الذي يترتب عنه وجود عدد كبير من المنازعات وأغلبها غير مؤسسة على الإجراءات اللازمة لرفع الدعوى⁽¹⁾، كون الإدارة الضريبية عند قيامها بتقدير وعاء الضريبة أو تحصيلها فإنها تعتمد على إجراءات، بما فيها سند التحصيل الجبري أو العادي.

فأعطى المشرع الجزائري خلال المرحلة الإدارية للمكلف المعني الذي لم يرضى بهذه الإجراءات، وهو ما يجعله محل نزاع مع الإدارة الضريبية⁽²⁾، سبلا للطعن في القرارات التي تصدرها تلك الإدارة، فسننتاول في هذا المبحث حالات تقديم التظلم الإداري الوجوبي في المنازعة الضريبية (مطلب الأول)، وشرط التظلم الإداري الوجوبي والإجراءات الإدارية في مواجهة هذا التظلم (مطلب الثاني).

المطلب الأول: حالات تقديم التظلم الإداري الوجوبي في المنازعة الضريبية

يقصد بالتظلم الإداري الوجوبي ذلك الطلب أو الإلتماس، الذي يقدمه المتظلم للسلطة الإدارية المختصة من أجل مراجعة العمل الإداري المتظلم فيه، بسحبه أو إلغاءه أو تعديله إذا كان قرارا إداريا، أو التعويض عن الأضرار الناتجة عنه إذا كان عملا ماديا، مطالبا من خلاله تصحيح حساب وعاء الضريبة المفروضة عليه، أو الإستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي وفقا لأحكام المادة 70 من ق.إ.ج.

(1) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي لمذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة

الماجستير في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سنة 2013 / 2014، ص 8.

(2) بن عدة عبد الرحمان، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة الماجستير، في شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية،

تخصص إدارة ومالية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، سنة 2011 / 2012، ص 124.

يعتبر التظلم الإداري الوجوبي بنوعيه الرئاسي والولائي، من أهم وسائل تحريك الرقابة الإدارية وحل النزاعات الإدارية وديا، وذلك بتظلم الفرد الموجه إليه الإجراء الإداري⁽¹⁾، بحيث يتم اللجوء إليه في حالات معينة، وأهم هذه الحالات تتمثل فيما يلي :

الفرع الأول: حالة وجود الأخطاء البسيطة والإستفادة من نص قانوني

نصت على هاتين الحالتين المادة 70 من ق.إ.ج والتي تنص على أنه: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضريبة والرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب من إختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول على إستدراك للأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

أولا / حالة وجود الأخطاء البسيطة

يقصد بها حالة وجود أو إرتكاب الإدارة الضريبية أخطاء عند حسابها لمقدار الضريبة، ففي هذه الحالة يحق للمكلف بالضريبة تقديم تظلمه إلى إدارة الضريبة مصدره القرار، بغرض تصحيح ذلك الخطأ المادي البسيط، والتي يقوم فيها بعرض الأسباب التي دفعته إلى تقديم التظلم والتي تكون بصفة موجزة⁽²⁾، مع إبراز الخطأ المرتكب، ويطلب تصحيحه مع تقديم توضيحات أكثر أهمية بشأن الضريبة المتنازع عليها، كما يمكنه إرفاق طلباته بوثائق إثباتية كمستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الرسائل، وكل وثيقة من شأنها إظهار الغموض المتضمنة للضريبة المفروضة عليه، أو طلب تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة⁽³⁾.

ثانيا/ حالة الإستفادة من نص قانوني

يقصد بهذه الحالة أنه في حالة تعديل ق.ض.الم، أو إلغاء لنص المادة التي تنص على أعباء جبائية ثقيلة على عاتق المكلفين بالضريبة، أو تم إحداث مادة جديدة تنص على

(1) بوفراش صفيان، عدم فعالية التظلم الإداري المسبق في حل النزاعات الإدارية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص تحولات الدولة، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014 / 2015، ص 6 .

(2) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 25 .

(3) عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، تيزي وزو، ص20.

إمميزات جديدة لفائدة فئة معينة من المكلفين بدفعها، فإن هذه الفئة بمجرد دخول نص المادة حيز التنفيذ.

بإمكانهم الدفع بعدم سريان القاعدة القانونية القديمة، والمطالبة بتطبيق القاعدة الجديدة، والإستفادة من الامتيازات المقررة في تلك المادة⁽¹⁾، ولهم المطالبة بإلغاء كل الضرائب غير المشروعة المفروضة عليهم، خاصة المخالفة منها لمبدأ المساواة في أدائها، والمنصوص عليها في نص المادة 64 من الدستور الجزائري، لسنة 1996 المعدل المتمم.

الفرع الثاني: حالة طلب إعفاء أو تخفيض أو إيقاف تسديد الضريبة

يمكن للمكلف بالضريبة تقديم طلبه بخصوص هاتين الحالتين وفقا لأسباب معينة وهو كالتالي:

أولا / حالة طلب الإعفاء أو تخفيض الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة

طلب الإعفاء أو تخفيض الضريبة يعني طلب المكلف من الإدارة الضريبية إعفائه من تسديد الضريبة التي كانت مفروضة عليه، أو التخفيض من قيمتها أو من مختلف الغرامات والعقوبات، دون أن يكون له حق طلب إرجاع الضريبة المسددة خطأ، أو إلغائها لعيب في الإجراءات⁽²⁾.

مثال ذلك قيام الإدارة الضريبية بفرض الضريبة تلقائيا دون تدخل المكلف، أو عدم قيامها بإحترام المبدأ القانوني المنصوص عليه في المادة 190 ق.ض.الم.والر.الم، التي حلت محلها المادة 20 من ق.إ.ج⁽³⁾ التي تضمنت إعلام المكلف في الإشعار الذي توجه له الإدارة الضريبية، بمناسبة قيامها بالتحقيق في محاسبته لتأسيس وعاء الضريبة، بأنه يستطيع الإستعانة بالمستشار الذي يختاره أثناء إجراء عملية الرقابة، أو في حالة ما إذا إستمرت مدة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، فترة تفوق السنة من تاريخ إستلام ذلك الإشعار⁽⁴⁾.

(1) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، قسم القانون العام، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، سنة 2010/2009، ص 230.

(2) عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مرجع سابق، ص 21.

(3) أنظر المادة 20 من القانون رقم 08-13، مؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 68، الصادرة في 31 ديسمبر 2013.

(4) أوهيب بن سالة ياقوت، الغش الضريبي، مرجع سابق، ص 60.

ثانيا/ حالة طلب إيقاف التسديد

رغم وجود مبدأ عام وهو أن الشكوى ليس لها أثر موقف للدفع، إلا أن هناك إستثناء له وهو ما تضمنته المادة 74 من ق.إ.ج⁽¹⁾، التي مفادها أنه يجوز للمكلف الذي ينازع في صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه، الحصول على تأجيل دفعها كلها أو لجزء منها، وذلك عن طريق الشكوى التي يتقدم بها ضمن الشروط المحددة في المواد 72-73-75- من ق.إ.ج⁽²⁾، والتي يذكر فيها بأنه يطلب صراحة تطبيق نص المادة 74 من ق.إ.ج المتعلقة بإيقاف التسديد، ويحدد فيها المبلغ أو يبين أسس التخفيض الذي يراه مناسب. بتقديمه لذلك الطلب في شكله القانوني، والإجراءات المحددة المذكورين في المادتين 72 و 73 من ق.إ.ج، يطلب منه التقدم إلى قابض الضرائب لإبرام إتفاق الضمان حتى يتم إيقاف التسديد⁽³⁾ وهو كالتالي :

1/ إبرام إتفاق الضمان

يعتبر القابض المختص إقليميا المسؤول عن التحصيل الضريبي، فبعد إبلاغه من طرف المدير الولائي للضرائب عن نية المكلف، يقوم بإستدعائه لإبرام الإتفاق المتعلق بالضمانات الخاصة بالمبلغ المطلوب إيقاف تسديده⁽⁴⁾، وذلك بتقديمه الضمانات الكفيلة لضمان تحصيل الضرائب المفروضة عليه، سواء كانت في شكل عقارات أو منقولات طبقا لنص المادة 156 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يجوز الإشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن تمنح من أجلها آجالا للدفع". فيأخذ بعين الإعتبار سيرة المكلف بخصوص وضعيته إتجاه الإدارة، وإيداع تصريحاته في الآجال المحددة لها قانونا⁽⁵⁾، علما أن إجراءات إيقاف التسديد تتعلق فقط بالضرائب

(1) أنظر المادة 74 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(2) كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2010، ص 224.

(3) عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مرجع سابق، ص 24.

(4) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 230.

(5) قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 37-39.

المباشرة، دون غيرها من الرسوم الأخرى، كالرسم على القيمة المضافة⁽¹⁾ والضرائب غير المباشرة⁽²⁾، وكذا حقوق التسجيل فهذه الضرائب تنتم بإجراءات خاصة، والتي نشير إليها باختصار في الآتي :

أ / بالنسبة للرسم على القيمة المضافة:

يتعلق إيقاف التسديد عند تنازع الطرفين أمام الجهات القضائية، بخصوص الرسم المفروض على المكلف، والذي تم تقديره تلقائياً من طرف الإدارة بالوعاء والتحصيل الضريبيين، فيرجى دفعه تلقائياً إلى غاية الفصل في الموضوع نهائياً⁽³⁾، وهذا طبقاً لأحكام المادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والتي ألغيت بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، ونقلت أحكامها إلى ق.إ.ج في المادة 74/2 منه بنصها على أنه: "ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية"

ب / بالنسبة لحقوق التسجيل:

يؤجل تسديد حقوق التسجيل التي تتعلق بإعتراض المكلف بالضريبة أمام القضاء، فيما يخص الغرامات والعقوبات الإضافية، إلى غاية فصل الهيئات القضائية نهائياً في الموضوع. ج / بخصوص الضرائب غير المباشرة:

إن إعتراض المكلف بالضريبة أمام المحكمة الإدارية بخصوص المبالغ المطالب تسديدها، لا يوقف تنفيذ سند التحصيل في الجزء الخاص بالغرامات والعقوبات، وأيضاً الحقوق الزائدة التي تؤجل إلى حين صدور قرار المحكمة الإدارية⁽⁴⁾، وهذا طبقاً لأحكام المادة 489 من ق.ض.غ والتي نقلت أحكامها إلى المادة 82/5 من ق.إ.ج والتي تنص

(1) يقصد بالرسم على القيمة المضافة: أي الرسم على رقم الأعمال، ذلك الرسم الذي يفرض على فئة معينة من المكلفين بالضريبة تطبيقاً لقانون الرسم على رقم الأعمال الذي يعرف بالنشاط الخاضع للرسم المذكور في المادة 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة بقانون المالية لسنة 2005 وبيّن شروط فرضه والإعفاء من دفعه. وجوهر هذه الفكرة هو أن المكلف لا يدفع إلا القيمة الزائدة فقط. شيعوب معود، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية، نظرية الإختصاص، الج 2، الط 3 ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005.

(2) يقصد بالضرائب غير المباشرة، بأنها إقتطاع مالي من الدخل أو الثروة أثناء تداولها واستعمالها، فهي تفرض على الدخل عند إنفاقه، مثلاً الضريبة على الإنفاق والضرائب الجمركية. قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، المرجع نفسه، ص 40.

(3) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 45-44.

(4) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع نفسه، ص 47.

على أنه: "لا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها وعلى العكس من ذلك يبقى
تحصيل الغرامات المستحقة معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي".

فأعطى المشرع الجزائري كنهيه الفرنسي للإدارة، سلطة تقدير مدى كفاية الضمانات
المقدمة من طرف المكلف المعني، المتعلقة بتأجيل الدفع ومنحها حق المطالبة بتكملة
الضمان، تحت طائلة إستئناف المتابعات، في حالة عدم إستجابته خلال شهر من تاريخ
تقديمه لذلك الطلب، وهو ما أكد عليه المشرع في نص المادة 156 من ق.إ.ج التي تنص
على أنه: "...وفي غياب هذه الضمانات، يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية
لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الإنتفاع بها".

أما في حالة عدم تقديمه لتلك الضمانات فإن القابض المختص، يقوم بإبلاغ المدير
الولائي للضرائب، لإتخاذ القرار اللازم خلال مدة أربعة (04) أشهر، مع إبلاغه للمكلف
لإتخاذ الإجراء الممنوح له قانونا⁽¹⁾، وفي هذه الحالة يمكن لإدارة الضرائب متابعته، حتى وإن
أدى ذلك إلى الحجز الضمني للجزء المتنازع فيه، دون إنتظار قرار الجهة القضائية
المختصة، بحيث يجوز له رفع دعواه أمام القاضي الإستعجالي المختص في الأمور الإدارية،
بشرط إيداعه لربع المبلغ المتنازع فيه لدى الخزينة العامة، كضمان على تسديده لبقية المبلغ
المفروض عليه دفعه، مع إرفاق سند الإيداع بالعريضة، وإلا رفضت الدعوى شكلا⁽²⁾.

2/ إيقاف التسديد:

بتقديم المكلف بالضريبة الضمانات الكفيلة لضمان تحصيل الضريبة المفروضة عليه،
فالإيقاف يسري فقط إلى غاية صدور قرار المدير الولائي للضرائب وتبليغه إلى المكلف
المعني، والذي يمكنه في حالة عدم رضاه بالقرار الصادر بشأن إعتراضه، الطعن فيه أمام
لجان الطعن المختصة، بتقديمه طلب جديد بنفس الإجراءات السالفة الذكر، مع
تسديده 20% من مبلغ الضريبة المطعون فيه وهذا طبقا لنص المادة 80 من ق.إ.ج التي
تنص على ما يلي: "الطعن لا يعلق الدفع ولكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن
الإستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بأن يسدد من جديد
مبلغ 20 % من الحقوق والعقوبات محل النزاع".

(1) قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 107 .

(2) عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مرجع سابق، ص 25.

كما أن للمدير الولائي للضرائب رفض طلب إيقاف التسديد، إذا تبين له سوء نية المكلف بالضريبة⁽¹⁾، وتؤكد أنه يهدف من خلاله إما إلى كسب الوقت لتنظيم إعساره، أو التوقف عن النشاط وتصفية المؤسسة أو أنه كان محل متابعة بخصوص التهرب الضريبي⁽²⁾.

الفرع الثالث: حالة الاعتراض على إجراءات المتابعة والإجراءات التنفيذية

تتضمن كل حالة من هذا الاعتراض على حالات معينة والتي تتمثل فيما يلي:

أولاً/ حالة الاعتراض على إجراءات المتابعة

يكون المكلف بالضريبة الذي لم يستوفي ديونه الجبائية محل متابعة، هذه العملية تبدأ بإرسال قابض الضرائب إنذاراً إلى المكلف بالضريبة، ثم تليها المتابعة المتمثلة في الإجراءات التنفيذية كالغلق المؤقت للمحل المهني، الحجز، البيع والتي يباشرها أعوان الإدارة المعتمدين قانونياً أو المحضرين القضائيين⁽³⁾.

منح المشرع الجزائري في هذه الحالة للمكلف محل هذه المتابعات حق الاعتراض عليها، عن طريق تقديم شكواه إلى الإدارة الضريبية، وحسب نص المادة 153 من ق.إ.ج⁽⁴⁾، فهذا الاعتراض يكتسي شكلين أساسيين هما:

أ / الاعتراض على سند التحصيل

يقصد به أن للمكلف بالضريبة أن يعارض كل إجراء، تقوم به قابضة الضرائب ضده لتحصيل الديون، بشرط أن ينصب الاعتراض على صحة السند من حيث الشكل، أي وجود عيب شكلي في سند إجراءات المتابعة، فهو شرط أساسي لقبول الاعتراض، ومثال ذلك ألا يتم تحريره في الأجل القانونية المحددة، أو أن يقوم بتحريره عون غير مختص، ألا يتضمن الأمر بالدفع السند التنفيذي، تبليغ غير قانوني، خلو الإنذار أو التنبية من رقم الجدول ومن

(1) بن عدة عبد الرحمان، منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص 179.

(2) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 132.

(3) بوعمران عادل، دروس في المنازعات الإدارية - دراسة تحليلية نقدية ومقارنة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، سنة 2014، ص 326.

(4) أنظر المادة 153 من القانون رقم 08-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

نوع الضريبة ومبلغها⁽¹⁾، قيام إدارة الضرائب بمباشرة تحصيل الضريبة في مجال الإقامة القديم للمكلف ... الخ.

لذا يشترط في الاعتراض شروط يجب توفرها فيه حتى يكون صحيحا، وهذه الشروط تتمثل فيما يلي:

- إحترام الآجال المحددة لذلك، وكذا وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة.
- أن يتم تقديمه إلى المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر واحد من تاريخ تبليغه، وخلال شهر من تاريخ قرار المدير الولائي للضرائب أمام الجهة القضائية المختصة⁽²⁾، والمحكمة العليا قد قضت في قرارها رقم 62575/ الصادر بتاريخ 1991/01/27، في قضية (ز، م) ضد نائب مدير الضرائب بقردياية، بأن إجراء تحصيل الضرائب بإعتباره بأشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلف، فهو إجراء غير قانوني بإعتباره غير محل إقامته وأعلم الإدارة بذلك، وبالتالي فإن إجراء التحصيل معيب ويترتب عنه الإعفاء الكلي⁽³⁾.

ب/ الاعتراض على التحصيل القسري

يتعلق هذا الاعتراض إما بوجود الإلتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به، أي الاعتراض على سبب الإلتزام ذاته، سواء في مقدار الضريبة أو واجب الوفاء به وهذا طبقا لنص المادة 154 من ق.إ.ج التي تنص على ما يلي: " ...ويشكل كل نزاع على وجود الإلتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء به إعتراضا على التحصيل القسري".

مما يعني أن الاعتراض يتعلق بموضوع المتابعة، التي يندرج ضمنها تمسكه بكونه سدد جميع ديونه، أو حصوله على تخفيض كلي⁽⁴⁾، أو توفره لدى القابض على مبلغ يمكنه إستخدامه في تحصيل الضريبة، أو أنه يتمسك بتقادم الدين، وأيضا في حالة عدم إقتطاع القسط أو الأقساط، التي تم تسديدها من دينه الضريبي، فهي لا تتعلق بشكل المتابعة⁽⁵⁾.

(1) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 116.

(2) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 38.

(3) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 230.

(4) بوعمران عادل، دروس في المنازعات الإدارية - دراسة تحليلية نقدية ومقارنة، مرجع سابق، ص 327.

(5) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع نفسه، ص 118.

يتم مباشرة هذا الاعتراض في أجل شهر، إبتداء من تاريخ تبليغ السند الأول السابق على التحصيل، بنفس الشروط والإجراءات المتبعة في الاعتراض على المتابعة، سواء تعلق الأمر بالتظلم أمام المدير الولائي للضرائب أو أمام القضاء، وعلى الإدارة الرد عليه خلال أجل شهر⁽¹⁾، وعموما هذا الاعتراض لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة رغم تعلقه بالموضوع، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة، للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب⁽²⁾.

ثانيا/ حالة الاعتراض على الإجراءات التنفيذية (الحجز والغلق المؤقت للمحل التجاري)

يعتبر كل من حجز لممتلكات المكلف بالضريبة، والغلق المؤقت للمحل التجاري إجراءات تنفيذية، تباشرها إدارة الضرائب بعد توجيهها له الإنذار، من طرف قابض الضرائب المختلفة، الذي يبين فيه زيادة على مجموع حصة المبالغ المطلوب أدائها، وشروط الاستحقاق، تاريخ الشروع في التحصيل الذي يجب أن يكون مرفقا بحوالة الخزينة محررة سابقا، ويرسل في ظرف مختوم طبقا لنص المادة 144 من ق.إ.ج⁽³⁾.

بتمام هذه الإجراءات دون رد المكلف بالضريبة، يكون بإمكان إدارة الضرائب مباشرة تلك الإجراءات التنفيذية لتحصيل ديونها منه⁽⁴⁾، إلا أن المشرع الجزائري أجاز للمكلف المدين الاعتراض على هذه الإجراءات، وطلب إلغائها عن طريق تقديمه تظلم إلى المدير الولائي للضرائب، وذلك حسب ما تضمنه ق.إ.ج.

أ/ الاعتراض على الحجز واسترجاع المحجوزات

وضع المشرع نظام الحجز والذي هو نظام استثنائي، تسهيلا لإدارة الضرائب لتحصيل ديونها من المكلف بالضريبة، مما يعني أن أموال المدين الممتنع عن التسديد تصبح تحت يد الإدارة، وهذا طبقا لنص المادة 145 من ق.إ.ج التي نصت على أنه: "وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع".

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 39.

(2) بن عدة عبد الرحمان، منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص 181.

(3) أنظر المادة 144 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(4) صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2014،

مما يعني أن لإدارة الضرائب الحجز على أملاك المكلف بالضريبة، الممتنع عن تسديد ديونه وفقا للشروط والإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون، وإلا أعتبر باطلا⁽¹⁾، فهو أول طريق للتنفيذ قصد إستفناء ديون الخزينة العامة، ومن خلاله تكون السلطة العامة أي الإدارة الضريبية خصما وحكما في نفس الوقت⁽²⁾، فبمضي أجل ثلاثة أيام من تاريخ الإشعار بالتنبيه بالحجز، فإن المدين يفقد حرية التصرف في أملاكه المحجوزة.

أما في حالة الإستعجال أو الإستحقاق الفوري والعاجل، فيمكن تنفيذه بعد يوم واحد من تبليغ التنبيه⁽³⁾، وهذا طبقا المادة 147 من ق.إ.ج⁽⁴⁾، فحفاظا على التوازن بين المراكز القانونية بين الطرفين، وعدم إعتبار سلطة الحجز المخولة لإدارة الضرائب تضحية بمصلحة المكلف بالضريبة، فقد أجاز المشرع للمكلف الذي حجزت أمواله طلب إلغاءها وإسترجاعها بموجب المادة 153 و154 /، ق.إ.ج⁽⁵⁾.

وذلك بتقديم طلبه إلى مدير الضرائب بالولاية التي تم فيها الحجز، إذا تبين له وجود أخطاء أثناء تنفيذ ذلك الحجز، على أن يتم خلال أجل شهر إبتداء من تاريخ علمه بذلك، ويدعم طلبه بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من إتخاذ القرار كعدم تلقيه إنذارا بتسديد الديون، أو حجز أمواله لبيعها في المزاد العلني، حصوله على آجال إضافية من قابض الضرائب القائم بالمتابعة⁽⁶⁾.

فيقوم المدير الولائي للضرائب فبمجرد تلقيه الطلب، بتبليغ القابض المختص لتوقيف إجراءات البيع، إلى حين الفصل في النزاع وإتخاذ القرار، سواءا بالقبول أو الرفض⁽⁷⁾، والمكلف في حالة عدم رضاه بذلك أو أن القرار لم يرد عليه في الآجال المحددة، فإنه يجوز له رفع دعواه أمام القضاء⁽⁸⁾، وذلك بعد إنقضاء الأجل الممنوح للقابض المختص بالبحث في الموضوع، والمتمثل في شهر كامل من تاريخ تلقيه طلب المكلف، وهذا طبقا لنص المادة

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص40.

(2) بوعمران عادل، دروس في المنازعات الضريبية، دراسة تحليلية نقدية ومقارنة، مرجع سابق، ص 327.

(3) بوعمران عادل، دروس في المنازعات الضريبية، دراسة تحليلية نقدية ومقارنة، المرجع نفسه، ص327.

(4) أنظر المادة147 من القانون رقم13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق .

(5) أنظر المادة 153 و154 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(6) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 242.

(7) عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مرجع سابق، ص 23-24.

(8) أوهيب بن سالة ياقورت، العش الضريبي، مرجع سابق، ص 71.

154/ف4 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يمكن للمشتكي، في حالة غياب القرار في أجل شهر واحد (1) أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية".

ب /الإعتراض على إجراءات الغلق المؤقت للمحل التجاري:

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية، سلطة مباشرة إجراءات الغلق المؤقت للمحل التجاري، الذي تعود ملكيته للمكلف المدين الممتنع عن تسديد دينه لتحصيل أموالها⁽¹⁾، وذلك حسب المادة 146 من ق.إ.ج⁽²⁾، وذلك بإتخاذ مدير الضرائب بالولاية قرار الغلق، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، والذي يبلغ إلى المعني من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

حددت مدة الغلق بمدة لا تتجاوز مدة ستة (06) أشهر⁽³⁾، أما في حالة عدم تمكنه من تسديد ديونه نهائيا، أو لم يحصل على آجال إضافية للتسديد من القابض القائم بالمتابعة، فإن إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري، يجب أن يتم في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ تبليغ الإنذار بالغلق، نجد في المقابل أن المشرع الجزائري طبقا لنص المادة 146/ف4 من ق.إ.ج، فقد منح للمكلف المعني، حق الطعن في قرار الغلق من أجل رفع اليد، بنصها على أنه: "ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت ان يطعن في القرار من أجل رفع اليد".

بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجال، وذلك بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا⁽⁴⁾.

وذلك طبقا لأحكام المواد 929 و 930 و 948 من ق.إ.م.و⁽⁵⁾، علما أن هذا الإجراء ليس له أثر موقوف.

(1) بوعمران عادل، دروس في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 328.

(2) أنظر المادة 146 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(3) صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 136.

(4) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 42.

(5) أنظر المواد 929 و 930 و 948 من القانون رقم 08/09، مؤرخ في 25/02/2008، المتضمن ق.إ.م.و، ج. ر،

العدد 21، الصادر في 02/26، لسنة 2008.

بمضي مدة الغلق المحددة بستة أشهر، والمكلف لم يسدد دينه ولم يحصل على الآجال الإضافي للدفع من قابض الضرائب⁽¹⁾، أو لم يبدي إعتراضاً على إجراء الغلق، فإن قابض الضرائب المختص يتولى متابعة الشروع في البيع، بعد حصوله على ترخيص من مدير الضرائب بالولاية من طرف الوالي أو أية سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا خلال أجل ثلاثين (30) يوماً.

المطلب الثاني: شروط تقديم التظلم الإداري الوجوبي والإجراءات الإدارية في مواجهة هذا التظلم

بالرغم من أن التظلم الإداري في الأصل، وكمبدأ عام هو إجراء إختياري للشخص المتضرر من قرارات الإدارة العامة، والذي نصت عليه المادة 830 من ق.إ.م.و.ا بنصها علناً: "يجوز للشخص المعنوي بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الآجال المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه".

إلا أن المشرع في المنازعات الضريبية، نص على إلزاميته وذلك في نص المادة 71 من ق.إ.ج.⁽²⁾، التي جاء فيها أن الشكايات المتعلقة بالضرائب والحقوق والغرامات، المشار إليها في المادة 70 من نفس القانون يجب توجيهها إلى المدير الولائي للضريبة، والذي يتولى بدوره الإشراف على مكان فرضها، مقابل تسليمه للمكلف المعني وصلاً، بحيث يتعين على المكلف بالضريبة تقديمه وفق شروط وإجراءات معينة، حتى يتم قبوله والفصل فيه بعد إجراء التحقيق.

الفرع الأول: شروط تقديم التظلم الإداري الوجوبي

يقوم المكلف بالضريبة بتقديم تظلمه إلى الجهة الإدارية التي تعلوا مصدرة القرار في حالة التظلم الرئاسي⁽³⁾، فإن لم توجد فأمام من أصدرت القرار نفسها أي التظلم

(1) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 26.

(2) أنظر المادة 71 من القانون رقم 08-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(3) يقصد بالتظلم الرئاسي: ذلك الإلتماس أو الشكوى التي يرفعها صاحب الصفة أو المصلحة أمام السلطة الرئاسية التي تعلوا السلطة مصدرة القرار وذلك بما تملكه السلطة الرئاسية من صلاحيات التعقيب والرقابة على الهيئة المرؤوسة بواسطة سلطات التعديل والسحب والحلول والإلغاء. خوخي خالد، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير - فرع قانون الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، سنة 2011/2012، ص 34.

الولائي⁽¹⁾، مع مراعاة الشروط الواجبة توفرها فيه، تطبقا للقاعدة القانونية التي مفادها أن القانون الخاص يقيد العام، وكون قواعد التظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية، لها نصوص قانونية خاصة غير قانون الإجراءات المدنية، فإن كل مخالفة لها من المدعي سيؤدي إلى رفض تظلمه

وقد أكدت عليه المحكمة العليا بموجب القرار رقم 96798، المؤرخ في 14/02/1993، الصادر عن المحكمة الإدارية، على أن منازعات الضرائب يجب أن تكون خاضعة للإجراءات الخاصة المنصوص عليها في مختلف قوانين الضرائب⁽²⁾.

كما قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 25/12/2003 على أنه: "حيث بالرجوع إلى القانون رقم 23-90 المؤرخ في 18/08/1990، المتضمن تعديل ق.إ.م.و.أ، بالأخص المادة 168 منه التي تنص صراحة على أن المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية التي تحكمها إجراءات خاصة.

وحيث أن الشكوى في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهو من النظام العام. وحيث أن رفع الدعوى من المدعي المستأنف جاءت خرقا لهذه الإجراءات مما يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا"⁽³⁾.

فكس الطعون التي تقدم إلى الإدارة في مجال القانون الإداري العام، والتي تكتفي بشرط الأهلية القانونية للمتظلم وكذا توجيهه إلى الجهة المختصة، فإنه في المنازعة الضريبية وبالأخص منازعات الوعاء الضريبي، تكتفه شروط محددة واجبة التوفر حتى يتم قبوله⁽⁴⁾، أما بالنسبة لمنازعات التحصيل، فالمشرع الجزائري لم يحدد أية شروط، وإعتبره طعن بسيط⁽⁵⁾، وهو ما يميز شرط التظلم في منازعات الوعاء الضريبي هو تلك الشكليات والقواعد الإجرائية التي يخضع لها والتي تتمثل فيما يلي :

(1) يقصد بالتظلم الولائي، ذلك الإجراء الإداري المتضمن إحتجاج الطاعن، على قرار إداري فردي أو تنظيمي محدد، ومعين، مؤسسا إحتجاجه على عدم مشروعية القرار الإداري وتأثيره على مركزه القانوني، وموجها إلى الهيئة المصدرة لذلك القرار. خوخي خالد، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مرجع سابق، ص 34.

(2) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 19-20.

(3) قرار رقم 00625، الصادر بتاريخ 25/12/2003، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، العدد 03، سنة 2003.

(4) عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مرجع سابق، ص 44.

(5) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع نفسه، ص 21.

أولا / الشروط المتعلقة بشكليات التظلم الإداري الوجوبي

يتم تقديم التظلم الإداري أو ما يسمى بالشكائية، في شكل معين وأن يحتوي على بيانات ومعلومات محددة من أجل قبوله، وحتى تتمكن الإدارة الجبائية من الإطلاع عليه ودراسته⁽¹⁾، بحيث نجد المادة 73 من ق.إ.ج قد نصت على مجموعة من الشروط المتعلقة بشكل الشكائية وموضوعها أي محتواها وهي كالتالي:

أ / شكل التظلم:

يقصد بها تلك الإجراءات المتعلقة بالتظلم الإداري المسبق، والمتمثلة أساسا في شكل تحريره⁽²⁾، وبالرغم من أن المشرع لم يحدد له شكلا معينا، والذي قد يتم في رسالة عادية⁽³⁾، إلا أنه طبقا لنص المادة 173 من ق.إ.ج⁽⁴⁾، والتي أوضحت القواعد الشكلية للشكائية في ميدان الضرائب المباشرة، والتي تتمثل فيما يلي :

1 - شرط الصفة في المشتكي:

في حالة تعلق الشكائية بمكلف واحد فقط فإنها تكون فردية، أما إذا اشتملت على جماعة من الأفراد، كحالة عدم إمكانية القسمة أو أن أعضاء الشركة يتنازعون على الضرائب المفروضة على عاتق الشركة، فبإمكانهم تقديم شكاية واحدة تشمل على جميع الأعضاء، بصفتهم شركاء في تلك الشركة وهو كاستثناء⁽⁵⁾.

يجب أن تتضمن إسم ولقب وعنوان المتظلم، مع إمكانية إرفاقها بسند التحصيل، أو الإشعار بالمتابعة وغيرها من الوثائق، التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع⁽⁶⁾، أما بالنسبة لموطن المشتكي، والذي يعني أنه على المشتكي تعيين موطنه في الجزائر بدقة،

(1) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 16.

(2) بوفراش صفيان، عدم فعالية التظلم الإداري المسبق في حل النزاعات الإدارية في الجزائر، مرجع سابق، ص 35.

(3) طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2005، ص 14.

(4) أنظر المادة 173 من الأمر رقم 01-15 مؤرخ في 30 يوليو سنة 2014، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة

2015، ج. ر العدد 38، الصادرة في 31 يوليو 2014 .

(5) زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في شعبة الحقوق

والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة محمد بوقرة، سنة 2011/2012، ص 62.

(6) بوفراش صفيان، عدم فعالية التظلم الإداري المسبق في حل النزاعات الإدارية في الجزائر، المرجع نفسه، ص 32.

ويلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها تلك المؤسسة أو الشركة، بخصوص الرسوم المفروضة عليها.

أما إذا تعلقت الشكاية بغيرها من الضرائب والرسوم، فيجب العمل بما تتضمنها الإتفاقات والمعاهدات الدولية بالدرجة الأولى، وذلك تقاديا للإزدواج الضريبي⁽¹⁾، إما بالنسبة للمشتكي المقيم بالخارج، فطبقا لنص المادة 75 في فقرتها الأخيرة من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "ويجب على كل مشترك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطن له في الجزائر"، فهو ملزم باختيار موطن له في الجزائر، حتى يتم إرسال كل المراسلات والإنذارات والجداول الخاصة بشكايته إلى الموطن المختار.

في الأخير يشترط التوقيع عليها، وبالرغم من أن الشكوى غير خاضعة لحقوق التسجيل، إلا أن المشرع إشتراط أن تكون موقعة من طرف المعني بالأمر نفسه أو وكيله القانوني، بعد تقديمه وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكاية⁽²⁾، وهذا طبقا لنص المادة 75 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل".

بالنسبة للزوجة التي تعيش مع زوجها، وتمارس عملا تجاريا غير منفصل عن عمل زوجها، فهي تعفى من هذا الإجراء، وبالنسبة للشركات فيتم التوقيع عليها من قبل محامي المشتكي، إذا كان مسجلا لدى المصالح الجبائية المعنية بهذه الصفة، أو ممثلها⁽³⁾.

وكون المشرع لم يشترط على المشتكي شكل معين للشكوى، ولم يلزمه بإرسالها بواسطة رسالة موصى عليها، فبالتالي الأجدر أن تقدم في رسالة بسيطة، تسهلا على المكلف بالضريبة، للمطالبة بحقوقه وبدون تكاليف أو أية نفقة، لذا فالمشرع أعفاه من إخضاعه لحقوق الطابع، وإكتفى بتقديمها إلى الإدارة على ورق عادي⁽⁴⁾، ومن الناحية العلمية يمكن

(1) صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 88.

(2) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 28.

(3) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 24.

(4) Jean Lamarque, contentieux fiscal (réclamation préalable) répertoire dé contentieux administratif, 16 émie année Encyclopédie, Dallez, Paris, 1999, p 19.

قبولها بمجرد تقديمها من طرف أول موقع عليها⁽¹⁾، أما إذا كان أميا أو غير قادر على الإمضاء فبإمكانه تقديمه:

1-1- إما عن طريق محامي مسجل لدى نقابة المحامين، أو بتقديمها بواسطة شخص آخر ينوب عن المكلف بالضريبة، إذا كان مفردا أو عن الجماعة من الأفراد المعنيين بحكم وضعيتهم، وهذا طبقا لنص المادة 75 / ف3 من ق.إ.ج والتي تنص على أنه: "غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا على إجراء المؤسسة المعنية والأمر كذلك إذا كان الموقع قد أعذر شخصا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى".

إلا أن هذه المادة جاءت أقل وضوحا من حيث الموضوع، فهي لم توضح الأمر بالنسبة للشخص الذي ينوب عن المكلف بالضريبة للتصرف قانونيا بإسمه، كالأب بالنسبة للإبن القاصر، المسير لشركة ذات المسؤولية المحدودة، الورثة لحساب المفقود أو المتوفى، الوصي لحساب القاصر، فهذه الفئة من الأشخاص قبل التعديل لم يشترط عليها المشرع إستظهار وكالة توثيقية ولا إدارية، وذلك لإمتلاكهم الصفة من خلال مركزهم القانوني بالنسبة للرئيس تجاه الشركة والأب تجاه الإبن القاصر ... الخ⁽²⁾.

1-2- إما تقديمها عن طريق وكالة، وذلك بالنسبة للفئة غير المتوفر لديها تلك الصفة، حيث أن المشرع ألزمها أثناء تقديم الشكوى لحساب الغير، إثبات ذلك بموجب وكالة محررة على ورق مدموغ ومسجل، قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها⁽³⁾، وهذا طبقا لأحكام المادة 75 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل".

يرسل هذا التوكيل برفقة الشكاية أو يقدم إلى الإدارة منفصلا، وتحرر الوكالة القانونية في مطبوعة رسمية تسلمها الإدارة الجبائية، ولا تخضع لشكلية الطابع والتسجيل.

(1) طاهري حسين، المنازعات الضريبية - شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة

2005، ص 7.

(2) كوسي فضيل، الدعوى الضريبية وثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 122.

(3) كوسي فضيل، الدعوى الضريبية وثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، المرجع نفسه، ص 124.

2- وحدة مضمون الشكوى والموقع الجغرافي:

يشترط أيضا لقبول الشكاية، أن تكون متعلقة بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة من البلديات، فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للإقطاعات الثابتة في البلدية الأولى المسماة في الشكاية، وهذا بهدف تسهيل فحصها ودراستها⁽¹⁾، أما إذا كانت موالية لضريبة منشأة عن طريق الجدول، فإنه يشار إلى طبيعة ونوع الضريبة المتنازع فيها، بكل وضوح ويذكر رقم مادة الجدول التي سجلت تحتها تلك الضريبة.

يشترط إرفاق الشكاية بوثيقة تثبت مبلغ الضريبة أو الدفع، في حالة ما إذا كانت الضريبة موضوع تأسيس الجدول⁽²⁾، وإذا كانت متعلقة بإقطاع من المنبع، فيجب إرفاق الشكاية بشهادة القبض، وهذا بالنسبة للضريبة على الأجور والمرتبات وكذا قسيمة جدول أصل الدفتر، فيما يتعلق بالضريبة على أرباح المهن غير التجارية المقطعة من المنبع⁽³⁾.

يجب أن تقدم الشكاية منفردة بكل قضية على حدى، أي أن كل شكوى تخص قضية واحدة، ولا تكون متعلقة بعدة أنشطة وتظم عدة أنواع من الرسوم والضرائب أو متعددة الطلبات، كإعفاء من الضريبة في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة، والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة⁽⁴⁾، كما أن هذه الشكاية يتم تحريرها كتابة على ورق عادي.

ب / محتوى التظلم الإداري الو جوبي:

يتعين على المكلف أن يكون محتوى تظلمه مفصلا، مع توضيح مبررات إعتراضاته، لأنها نفس أدلة الإثبات التي ستطرح على القاضي في حالة قيام نزاع قضائي⁽⁵⁾، وطبقا للمادة 73 من ق.إ.ج⁽⁶⁾، فهناك مجموعة من الشروط المتعلقة بموضوع الشكاية والتي تتمثل فيما يلي:

1- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.

(1) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 27.

(2) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 22.

(3) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع نفسه، ص 27.

(4) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع نفسه، ص 23.

(5) Daniel Richer, Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, Edition de générale de droit et jurisprudence, paris, 1997, p83.

(6) أنظر المادة 73 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق

2- بيان رقم المادة في الجدول التي سجلت تحتها.

3- أن يذكر بوضوح طبيعة نشاطه وتاريخ شروعه فيه.

4- تقديم ملخص عن طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري⁽¹⁾.

لينهي شاكيته بطلبه الرامي إلى الإعفاء الكلي أو الجزئي للضريبة، في حالة وجود مصوغ قانوني مجدي يدعو إلى ذلك⁽²⁾، إلا أنه وبالرغم من وجود هذا الإطار العام للنظم الإداري، إلا أنه يختلف حسب موضوع الضريبة⁽³⁾:

1/ بالنسبة للضرائب المباشرة:

يجب على المكلف بالضريبة أن يحتوي تظلمه، على عرض موجز لطلباته والأسانيد التي بنيت عليها، والتي جعلته يرفض تسديدها، كأن يدفع بأنها جاءت مرهقة ومبالغ فيها، كما يجب أن يكون موضوعه مطابق مع طبيعة الضريبة المتنازع عليها، وهذه الطلبات قد تكون تصحيح أخطاء بسيطة أو إعادة النظر في تقييم الوعاء الضريبي، أو الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي.

بعد إستعراضه لأسباب رفض الضريبة المفروضة عليه، وتقديمه للدفع التي يراها مناسبة، يلجئ إلى تبيان مبلغ التخفيض المرغوب فيه بدقة، وإلى توضيح إدعاءاته على الأقل دون غموض وتبيان القاعدة الضريبية التي يراها مناسبة⁽⁴⁾، وإذا كان الوعاء قد تم ضبطه وفقا لنظام التقدير الجزافي، فإن عبء الإثبات يقع على الإدارة الضريبية، أما إذا تم بناء على تصريحاته فيقع على المكلف وليس الإدارة .

2/ بالنسبة للضرائب غير المباشرة:

يقدم المكلف بالضريبة طلباته عندما يتعلق الأمر بحقوق التسجيل والاطعون الخاصة بها، إلى الجهة المختصة حسب الشكل والإجراءات المذكورة في المادة 489 من ق.ض.غ.م⁽⁵⁾، بحيث أن المكلف غير ملزم بالنتظم الإداري المسبق لرفع دعواه أمام القضاء، بل له رفعها مباشرة أمام المحكمة الإدارية.

(1) عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مرجع سابق، ص 57.

(2) Daniel Richer, **Les pois du contribuable dans le contentieux fiscal**, op cit, p 85.

(3) عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، المرجع نفسه، ص 57.

(4) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 24.

(5) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 28 - 29 .

غير أن هذه المادة تم إلغائها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، ونقلت أحكامها إلى ق.إ.ج في المادة 71 منه مع تعديلها، ففي هذه المادة لم يتم تحديد نوع الضريبة، إن كان المقصود منها الضرائب المباشرة أم غير المباشرة.

عموما فالطلبات التي ينظمها التظلم تتمثل فيما يلي⁽¹⁾:

- تصحيح الخطأ البسيط: وفي هذه الحالة على المكلف بالضريبة، توضيح الخطأ المرتكب من طرف مصالح الضريبة بدقة.

- تصحيح الخطأ في ترتيب البيانات والمذكرات.

- إعادة تقييم القاعدة الضريبية: وهي متعلقة بالضرائب المسماة بالتسعيرة الإدارية، وفي هذه الحالة على المتظلم تحديد وضعية الأملاك المستعملة كقاعدة لوعاء الضريبة وطبيعتها⁽²⁾.

- مخالفة وخرق الإجراءات: وذلك في حالة إغفال مصالح الإدارة الضريبية عن إجراءات المتابعة أو إجراءات تشكيل قيمة ومقدار الضريبة، فإن للمكلف الحق في طلب إلغائها.

ثانيا / الشروط المتعلقة بالآجال

تفاديا لضياع حق المكلف في إستقاء إجراء التظلم الإداري بفوات الميعاد، والذي يترتب عنه حتما سقوط حقه في رفع الدعوى أمام الجهات القضائية الإدارية، التي تشترط إجراء التظلم قبل اللجوء إليه⁽³⁾، فالمشرع الجزائري أولى بموضوع آجال تقديم التظلم عناية بالغة، حيث قام بتنظيمه بصرامة وحدد الميعاد بدقة، وكل تظلم خارج الآجال يكون غير مقبول⁽⁴⁾، وعليه نجد المادة 72 من ق.إ.ج⁽⁵⁾ تنص على أنه في هذا الميدان آجال تقديم التظلم يختلف باختلاف موضوع الضريبة⁽⁶⁾.

(1) فريجة حسين، منازعات الضريبة المدنية في الجزائر، مرجع سابق، ص 33.

(2) كوسى فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 81-82.

(3) شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، الج 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1999، ص 299.

(4) عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مرجع سابق، ص 51.

(5) أنظر المادة 72 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(6) بن سنوسي فاطمة، دور التظلم الإداري في حل المنازعات الإدارية في القانون الجزائري، بحث للحصول على درجة الماجستير في الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، سنة جوان 1994، ص 45.

أ / بالنسبة للضرائب التي تستوجب وضع الجدول

يقبل التظلم الإداري من تاريخ:

1- إحالة الجدول للتحصيل أو تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة، بقرار التحصيل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية المالية للسنة، التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو الأحداث الموجهة لذلك التظلم⁽¹⁾.

2- يوم تلقي المكلف القرار أو الإنذار الجديد، وفيه خطأ في الإرسال إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية المالية للسنة، التي تلقي فيها ذلك القرار أو الإنذار، ومثال ذلك ضريبة على الدخل الإجمالي فرضت في تاريخ 2009/04/27، فإن أجل التظلم هو يوم تلقي القرار الجديد، إلى غاية 31 ديسمبر 201 طبقاً للمادة 72 من ق.إ.ج سالفه الذكر.

3 - إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية المالية للسنة، التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص جبائية، فرضت عليه بغير أساس قانوني نتيجة خطأ أو الإزدواج الضريبي⁽²⁾.

ب / بالنسبة للضرائب التي لا تستوجب وضع الجدول:

1- فإن التظلم يقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية المالية، للسنة التي تم فيها الإقنتاع من المصدر، وهذا في حالة الاعتراض على تطبيق الإقنتاع⁽³⁾.

2- في الضرائب والرسوم التي تسدد تلقائياً إلى الخزينة العامة، دون وضع الجدول والمبلغ يبلغ بقرار التحصيل وهو الدفع الجزافي، فأجل التظلم هو 31 ديسمبر من السنة الثانية المالية لسنة تسديد الضريبة⁽⁴⁾.

3- ويجب أن يقدم التظلم بدعوى عدم إستغلال العقارات ذات الإستعمال التجاري أو الصناعي، المنصوص عليها في المادة 255 من ق.ض.الم والتي تم إلغائها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، ونقلت أحكامها إلى المادة 82 من ق.إ.ج⁽⁵⁾، قبل 31

(1) خالد خوخي، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مرجع سابق، ص 34.

(2) طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، مرجع سابق، ص 14.

(3) بوعمران عادل، دروس في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 318 .

(4) قسايسية عيسى، الإثبات في المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 104.

(5) أنظر المادة 82 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

ديسمبر على الأكثر. من السنة الثانية الموالية للسنة التي حصل فيها عدم الإستغلال المستوفي للشروط المحددة في نفس المادة⁽¹⁾.

4- أما إذا تعلق الأمر بنزاع التحصيل أو إسترجاع المحجوزات، فإن أجل تقديم التظلم هو شهر واحد ابتداء من تاريخ تبليغ سند إجراءات المتابعة أو تاريخ العلم بالحجز⁽²⁾.

الفرع الثاني: الإجراءات الإدارية في مواجهة هذا التظلم

بعد تقديم الشكوى إلى الجهة المختصة بالبحث فيها، وذلك حسب إختصاص كل جهة⁽³⁾، وتوفرها على جميع الشروط، وعدم نشوبها بأحد العيوب التي تجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا⁽⁴⁾، فبمجرد إستلام مصلحة الضرائب تلك الشكاية، تقوم بتسجيلها في سجل مخصص لهذا الغرض، مقابل تسليمها وصل للمكلف وهو ما نصت عليه المادة 71 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة"، وإخبار قابض الضرائب بطلب تأجيل الدفع إن وجد⁽⁵⁾.

بأمر من المدير الولائي للضرائب يتم أول إجراء، وهو إجراء التحقيق في موضوع الشكوى، من طرف المفتش المختص إقليميا، فيقوم بجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح، مع إمكانية استدعائه لصاحب الشكوى، للحصول على التوضيحات الضرورية لإيجاد حل لتلك المنازعة، وله أن يجري جميع التحقيقات وكذا ممارسة حق الاطلاع، والتحقيق يشمل على نوعين هما: التحقيق الإلزامي والتحقيق التكميلي.

أولا / التحقيق في التظلم الإداري الوجوبي

أ/ التحقيق الإلزامي الأولي

طبقا لنص المادة 76 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة"، فإن التحقيق في الشكوى يتم من قبل المفتش الذي قام بتأسيس وعاء الضريبة، تصنيفتها وكذا حسابها، بإعتباره المؤهل لدراسة الشكوى، مهما كانت طبيعة الضريبة أو الرسم المتنازع فيه، مع إمكانية تفويضه لهذه المهمة للأعوان الخاضعين

(1) خوخي خالد، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مرجع سابق، ص 44.

(2) بن سنوسي فاطمة، دور التظلم الإداري في حل المنازعات الإدارية في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص 45.

(3) طاهري حسين، المنازعات الضريبية - شرح القانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 67.

(4) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 30.

(5) فريجة حسين، منازعات الضريبة المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 33.

لسلطته، بشرط ألا تقل رتبهم من رتبة مراقب، بإستثناء الشكاوي المتعلقة بإسترجاع المبالغ المدفوعة فوراً، أو إقتطاعات من المصدر المسدد تلقائياً، ففي هذه الحالة مفتش الضرائب هو الذي يتولى التحقيق شخصياً⁽¹⁾.

أما إذا تعلق الأمر بالطعن في التقديرات التي قامت بها مصالح الإدارة الضريبية، أثناء رقابة محاسبة المكلف بالضريبة، فإن التحقيق يسند لأعوان الرقابة الجبائية لتقديم تبريرات ما توصلوا إليه، أثناء إعادتهم لتقديرات مداخيل المكلف بالضريبة⁽²⁾، إلى جانب ذلك فالمشرع ألزم مفتش الضرائب بإتخاذ رأي رئيس المجلس الشعبي البلدي، بالنسبة للشكاوي المتعلقة بالرسم العقاري والرسم على رفع النفايات المنزلية ورسم التطهير أو الغرامات المترتبة عنهما. ليبيدي برأيه خلال أجل 15 يوم من تاريخ التبليغ، طبقاً لأحكام المادة 392 من ق.ض.الم.والر.الم⁽³⁾، والتي تم إلغائها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، والتي نقلت أحكامها إلى ق.إ.ج في المادة 93 منه، والتي تنص على أنه: "ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها عندما يتعلق الأمر بشكاوى تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات".

فقد نص على إمكانية مدير الضرائب عرض الشكاوى على رئيس المجلس الشعبي البلدي، لإبداء رأيه فيها عندما يتعلق الأمر بالضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلدية، وبإنتهاء الآجال ولم يصله رد، يقوم بتحرير إقتراحاته، على أنه يجوز البث فوراً في الشكاية التي يشوبها إسقاط يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً⁽⁴⁾.

أما في حالة تلقيه الرد، فإنه يقوم بدراسة الشكاية من جانبيين وهما الجانب الشكلي والموضوعي، وإجراء تحقيقات في عين المكان، بالإضافة إلى حق الإطلاع على الوسائل التي يرى أنها مناسبة في التحقيق، وذلك لدى الإدارات العمومية والمؤسسات والجماعات المحلية، وحتى لدى الخواص، المعتمدين مع هذا المكلف بالضريبة⁽⁵⁾.

(1) قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 108.

(2) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 30.

(3) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 31.

(4) خوخي خالد، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مرجع سابق، ص 34.

(5) العمري زينب، النظام القانوني في تسوية النزاع الضريبي في الجزائر، المرجع نفسه، ص 33.

أ / بالنسبة للتحقيق في الجانب الشكلي:

يتم التحقيق في الجانب الشكلي للشكوى حول مدى تطابق الشكاية مع الشروط الشكلية الواجب توفرها فيها⁽¹⁾، وفي حالة قبولها يجب الإشارة في الإطار المخصص لذلك، وفي ورقة التحقيق بملاحظة "الشكوى مقبولة"، أما في حالة الرفض، فإلى جانب الإشارة بالملاحظة عليها يجب ذكر الأسباب.

2/ بالنسبة للتحقيق في الجانب الموضوعي أو المحتوى:

يتم التحقيق في الجانب الموضوعي للشكوى، من خلال معالجة محتوى الشكوى ومضمونها، عن طريق التركيز على دراسة ومعاينة وشرح الوقائع ومدى مطابقتها بالقانون، بحيث يتوجب على مفتش الضرائب إما بإثبات صحة الإخضاع المتنازع فيه، أو إعادة التقويم كلياً أو جزئياً، بناءً على الإثباتات المقدمة، مع ذكر النصوص القانونية التي طبقت في الإخضاع المتنازع فيه، وفي غياب النصوص الصريحة، فيمكنه الإستناد إلى التفسيرات القانونية أو السوابق القضائية أو اللوائح والمذكرات الإدارية⁽²⁾.

أما في حالة طلب إلتماس الإعفاء من الضريبة، وكونه يستحيل رفضه من حيث الشكل إلا في حالات استثنائية، فعلى مفتش الضرائب في هذه الحالة أن يثبت بأن المكلف بالضريبة، في حالة عجز على إبراء ذمته إزاء الخزينة فعلاً، ويقوم بتقدير حالته آخذاً بعين الاعتبار مجمل خصوصيات الملف الجبائي⁽³⁾، خاصة سيرته بخصوص تصريحاته والادعاءات، واحترامه للتعهدات والوفاء بها، والنظر حتى إلى ذمته وكل الوسائل التي قد تساعد في الإثبات، من حيث المستوى الاجتماعي والاقتصادي ... الخ⁽⁴⁾.

ب/ التحقيق التكميلي:

تلجأ الإدارة الجبائية بعد إجراء التحقيق الأولي، إلى التحقيق التكميلي والمتمثل في مراجعة التحقيق الأولي، والذي تباشره المديرية الفرعية للمكلفة بالمنازعات على المستوى

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 30.

(2) قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 110.

(3) بن عدة عبد الرحمان، منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص 119 - 120.

(4) بن عدة عبد الرحمان، منازعات التحصيل الضريبي، المرجع نفسه، ص 123.

المديرية الولائية للضرائب⁽¹⁾، فبعد جمع المعلومات ودراسة كل المعطيات، وتحليل طبيعة الطلب ووضعية التحصيل الضريبي، ومراجعة التحقيق مرة ثانية.

يقوم مفتش الضرائب بتحرير تقريراً يبرز فيه الحلول والمقترحات التي يراها مناسبة، لحل النزاع طبقاً للنصوص القانونية السارية المفعول، مع ذكر الأدلة والأسانيد التي بني عليها التقرير، ثم يرسل إلى المديرية الولائية للضرائب لإتخاذ القرار المناسب، دون أن يكون ملزماً بما توصل إليه مفتش الضرائب⁽²⁾، إذا رأى مفتش الضرائب بأنه مشوب بأحد العيوب، ولا يمكن إصلاحه، يقوم باطلاع نائب المدير الولائي للضرائب ليطلب من المكلف بإصلاحه، فإذا كانت مشوبة بعيب شكلي فله الحق في رفضها مباشرة⁽³⁾.

ثانياً/ الفصل في التظلم الإداري الوجودي

تعتبر الشكوى المقدمة إلى مدير الضرائب على مستوى الولاية، التابع له ربط الضريبة المرحلة الأولى من الإجراءات التنازعية، وذلك لإستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع⁽⁴⁾، وبعد إتمام التحقيق في الشكوى يتولى الفصل فيها وإتخاذ القرار مدير الضرائب المختص فيها، وهذا طبقاً للمادة 79 من ق.إ.ج، التي تنص على ما يلي: "مع مراعات أحكام المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية يختص كل من المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب بالفصل في الشكاوى النزاعية المتعلقة بمبالغ الضرائب التابعة على التوالي لمجال إختصاصهم".

أ/ المدير الولائي للضرائب

يمكن رفض الشكوى إذا كانت متعلقة بالأعمال التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والعقوبات 50 ملايين دينار⁽⁵⁾، وذلك خلال أجل 06 أشهر من تاريخ تقديمها،

(1) قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 111.

(2) فريجة حسين، منازعات الضريبة المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 33.

(3) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 16.

(4) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 32.

(5) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع نفسه، ص 17.

بشرط ذكر الأسباب، حتى يتسنى للمكلف تقديم دفعه، أمام لجان الطعن الإدارية أو رفع الدعوى أمام القضاء في حالة إختياره اللجوء إليه⁽¹⁾.

أما عندما يتعلق الأمر بطلبات إسترداد مبالغ الرسم، التي تتجاوز قيمتها الإدارية 50 مليون، ففي هذه الحالة يتعين عليه الأخذ برأي الإدارة المركزية⁽²⁾، باعتبارها المختصة بالبت في هذا النوع من الشكاوى، طبقاً للمادة 77 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "كما يجب الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية فيما يخص طلبات إسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة والمتعلقة بمبالغ تتجاوز خمسين مليون دينار(50.000.000)".

لذا فإن المدير الولائي للضرائب لا يمكنه الفصل في الشكوى المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، إلا بعد الأخذ مسبقاً برأي الإدارة المركزية⁽³⁾، وفي هذه الحالة يمدد الآجال إلى 08 أشهر، ويقلص بالنسبة للشكاوي المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضرائب الجزافية الوحيدة إلى أجل شهرين، أما تلك غير الجديدة بالقبول نهائياً فبإمكانه الفصل فيها فوراً والنطق بالرفض⁽⁴⁾.

ب/ رئيس مركز الضرائب

يعتبر رئيس مركز الضرائب صاحب سلطة، الناطق بالقرارات، بشأن الشكوى التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي مليون دينار وخمسمائة ألف دينار(500.000)، وهذا طبقاً لنص المادة 78 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يتمتع كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب، على التوالي، بنفس الصلاحية لتسوية القضايا التي لا يتجاوز مبلغها من الحقوق والغرامات مليون دينار(1.000.000) وخمسمائة ألف دينار(500.000)".

(1) طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، مرجع سابق، ص 15.

(2) زباني فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 63.

(3) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 19.

(4) خوخي خالد، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مرجع سابق، ص 35.

ج/ رئيس المركز الجهوي للضرائب

طبقا لنص المادة 78 من ق.إ.ج فهو يختص بالبت في الشكاوى ذات المبلغ الإجمالي أقصاه مليون دينار وخمسمائة ألف دينار⁽¹⁾، وعليه فإن البت في الشكاوى يتم بناء على المعطيات القانونية والإدارية، المتوفرة لدى المدير الولائي للضرائب، فيصدر قراره في الموضوع والذي يتضمن القبول أو الرفض، مع إشتراك كل من له علاقة بالتحقيق في الموضوع⁽²⁾.

1 / حالة الرفض الكلي للشكائية:

يشترط في قرار الرفض أن يكون مسببا، مع ذكر أحكام المواد المستند إليها، يجب أن يبلغ قرار الرفض للمكلف بالضريبة شخصا أو من ينوب عنه، إلى العنوان المذكور في الشكاوى بموجب رسالة موصى عليها مصحوبة بإشعار الإستلام⁽³⁾، وهذا طبقا للمادة 73 من ق.إ.ج⁽⁴⁾، وهذا التاريخ يعتبر كبدية لحساب الأجال الممنوح للمكلف بالضريبة للطعن في قرارات مدير الضرائب أما لجان الطعن أو القضاء⁽⁵⁾.

2 / حالة التخفيض الكلي:

يقصد بحالة التخفيض الجزئي أو الكلي، إعفاء المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه كلها إذا لم يسدها، أما إذا سددها فيعوض بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي أو على أرباح الشركات⁽⁶⁾، أما غيرها من الضرائب والرسوم فيتم إجراء المقاصة، والتي يقصد بها أنه إذا كان الرسم المستحق دفعه، أقل من الرسم القابل للخصم، فالمبلغ المتبقى يؤجل

(1) بن عدة عبد الرحمان، منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص 226.

(2) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 15 .

(3) زناني فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 65.

(4) أنظر المادة 73 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(5) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 34.

(6) يعود سبب تعويض الإدارة الضريبة للمكلف عن ضرائب دون أخرى، التي تدفعها بمناسبة تقديمه للشكاوى، إلى أن حصيلة الضرائب، تعود بنسبة 100% إلى ميزانية الدولة ومنها ما تعود بنسبة 100% إلى ميزانية البلدية، ومنها ما تقسم بين المجموعات المحلية وميزانية الدولة، ووفقا للنسب المحددة قانونا فالضرائب التي يجوز فيها التعويض، تعود حصيلتها الإجمالية إلى ميزانية الدولة والتعويض يتم منها، أما الضرائب التي تحول حصيلتها إلى الصندوق الخاص بالبلدية والجماعات المحلية، فيمكن أن تكون قد استهلكت في فترة استفادته من التخفيض، وبالتالي يستحيل التعويض. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع نفسه، ص 32.

خصمه إلى الأشهر الموالية⁽¹⁾، ولا يمكن إعادة دفع الرسم المخصوم إلى المكلف بالضريبة. إلا في الحالات المنصوص عليها في المادة 50 من قانون الرسم على رقم الأعمال⁽²⁾، وهي:

- حالة تعذر الخصم الكلي للرسم وكان الرسم ناتج عن عمليات تصدير أو تسليم المنتجات التي أرخص شرائها بالإعفاء، فالمبلغ يمكن تسديده.
- إذا كان الرسم ناتج عن استغلال التصريح بالسلع الموجودة في المخزون، الذي وقعه الأشخاص أو الشركات والموقوفون عن ممارسة النشاط الخاضع للرسم.
- وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار إلى قابض الضرائب، لإتخاذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة.

3- حالة التخفيض الجزئي:

يقصد بها إنقاص جزء من الضريبة المراد دفعها فقط، فالشكوى مقبولة في شق منها ومرفوضة في شق آخر، وفي هذه الحالة للمكلف بالضريبة اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك، وفي حالة إكتشاف الإدارة الضريبية عن وجود أخطاء في تقديرها للضريبة أثناء التحقيق من طرف المفتش المختص إقليمياً، فلمدير الضرائب إصدار قراره سواء بالتخفيض الكلي أو الجزئي⁽³⁾، بحيث يوجه القرار إلى قابض الضرائب لعدم التحصيل وإعادة المبلغ، وأيضاً تبليغه إلى المكلف بالضريبة بموجب رسالة عادية، مع إرسال نسخة منه إلى مديرية المنازعات وإلى مديرية الأبحاث والتحقيقات وفي هذه الحالة تتوقف المنازعة⁽⁴⁾.

المبحث الثاني: التظلم الإداري الاختياري أمام لجان الطعن الإداري

حفاظاً على توازن القوى بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، صاحبة امتيازات السلطة العامة في المتابعة والتحصيل الجبائي، وكذا فرض العقوبات والغرامات المتعلقة بذلك، فإن المشرع الجزائري قام بإحداث لجان إدارية للطعن، والتي يلجأ إليها المكلف

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 35.

(2) أنظر المادة 50 من الأمر رقم 15-01، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، مرجع سابق.

(3) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11 و 12.

(4) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 15 .

بالضريبة إختيارياً⁽¹⁾، للطعن في قرار المدير الولائي للضرائب في حالة عدم رضاه بذلك القرار، بعد إستيفائه للشرط التظلم الوجوبي أمامه، على أن يتم هذا الإجراء قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية⁽²⁾.

مما يعني أن للمكلف بالضريبة الحق في الطعن، في القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، والمتضمن الرفض أمام لجان الطعن الادارية⁽³⁾، ففي البداية تم إحداثها في الجزء الرابع من القسم الخامس، وبموجب المواد 300 و 301 و 302.

ثم تم تحويلها إلى ق.إ.ج، بموجب التعديل الوارد في القانون 24/06 المؤرخ في 2007/12/27 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 في المواد 148 إلى 50، ثم إلى القانون رقم 08-13 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 في المادة 81 مكرر التي تضمنت تكوين هذه اللجان وإجراءات سير عملها.

تتمثل هذه اللجان في ثلاث مستويات للطعن محددة وفق المعيار المادي، أي موضوع النزاع، وهي: لجنة الطعن على مستوى الدائرة، لجنة الطعن الولائية، ولجنة الطعن المركزية⁽⁴⁾، وبالرغم من أن الطعن الإداري أمام هذه اللجان، لا يعلق الدفع إلا أن للشاكي حق اللجوء إليها، للإستفادة من أحكام المادة 70 من ق.إ.ج، وذلك بعد تسديده من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع، فهي لجان إدارية ذات طبيعة إدارية وصيغة شبه قضائية، تختص كل منها بنوع معين من الطعون حسب القيم المالية التي ضبطها المشرع الجزائري⁽⁵⁾.

(1) أو هيب بن سالة ياقورت، الغش الضريبي، مرجع سابق، ص 73.

(2) صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 97.

(3) عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الج 2، الط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005، ص 128.

(4) محمد بعلي صغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، ط. مزيدة ومنقحة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، سنة 2009، ص 238.

(5) بو عمران عادل، دروس في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 320.

المطلب الأول: تشكيلة لجان الطعن الإدارية

تتمثل تشكيلة لجان الطعن الإدارية مما يلي:

الفرع الأول: تشكيلة لجنة الطعن على مستوى الدائرة (لجنة الدائرة للطعن)

طبقا للمادة 81 مكرر/ف1 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "تنشأ لدى كل دائرة لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على القيمة المضافة".

فإن هذه اللجنة تم إحداثها على مستوى كل دائرة، بالنظر في الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة⁽¹⁾، والتي كانت قبل صدور قانون المالية 1994 تسمى لجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة، أما بعد تعديل قانون المالية 1994 بالمرسوم التشريعي رقم 18/93، المؤرخ في 1993/12/29 أصبحت تسمى بلجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة⁽²⁾.

وطبقا لأحكام المادة 81 مكرر من ق.إ.ج فإنها تتشكل من⁽³⁾:

- رئيس الدائرة والأمن العام للدائرة رئيسا.

- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه، لإمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.

- رئيس متفشية الضرائب المختص إقليميا أو مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوّاري للضرائب.

- عضوين رسميين وعضوين مستخلفين لكل بلدية، تعينهم الجمعيات أو الإتجاهات المهنية، وفي حالة غيابهما يقوم رئيس المجلس الشعبي البلدي بتعيينهم من بين المكلفين بالبلدية الذين لهم معارف كافية لتنفيذ الأعمال المخولة للجان.

يشترط في هؤلاء الأعضاء أن يكونوا من جنسية جزائرية، ولا يقل سنهم عن 25 سنة، بالإضافة إلى تمتعهم بجميع حقوقهم المدنية، يتم تعيينهم خلال الشهرين المواليين للتجديد

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 49.

(2) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 16.

(3) أنظر المادة 81 مكرر من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

العام للمجالس الشعبية البلدية، لمدة دوام هذه المجالس، وفي حالة الوفاة أو الإستقالة أو عزل نصف عدد الأعضاء، فستجره تعيينات جديدة بنفس الشروط.

-مراقب يعينه المدير الولائي للضرائب للقيام بمهام الكاتب، وجميع الأعضاء يخضعون للالتزامات الخاصة بالسر المهني.

الفرع الثاني: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن

تنشأ اللجنة الولائية لدى كل ولاية، وقد أحدثها المشرع الجزائري لتخفيض العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها في ضيق حاله، مما لا يسمح له من تبرئة ذمته خلال تسديد دينه، فيلجأ إليها لإلتماس المساعدة أو الإعفاء من دفعها⁽¹⁾.

وطبقا لنص المادة 81 مكرر من ق.إ.ج⁽²⁾ فإن اللجنة الولائية للطعن تتشكل من:

- قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا، رئيسا.
 - ممثل عن الوالي.
 - عضو في المجلس الشعبي الولائي.
 - مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أو رئيس مركز الضرائب.
 - ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية، وفي حال غيابه، ممثل غرفة التجارة التي يمتد إختصاصها إقليميا لهذه الولاية.
 - خمسة 05 أعضاء دائمي العضوية وخمسة 05 أعضاء مستخلفون، تعيينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية وفي حالة غيابهم يتم إختيار أعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي بشرط أن يكونوا على الأقل على دراية كافية تمكنهم من تنفيذ الأشغال المسندة إليهم.
 - ممثل عن الغرفة الفلاحية الولائية.
- ويجب أن تتوفر فيهم نفس الشروط بالنسبة للعضوية في لجنة الدائرة للطعن.

(1) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 16.

(2) أنظر المادة 81 مكرر من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

الفرع الثالث: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

تنشأ لدى كل وزارة المالية اللجنة المركزية للطعن، للنظر في الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة، وقد أنشأت بموجب الأمر رقم 654/68، المتعلق بقانون المالية لسنة 1969، وكذا ق.ض.الم.والر.الم، الصادر بموجب الأمر رقم 101/76، الصادر بتاريخ 1976/12/09، وقد كانت هذه اللجنة تتكون من شخصيات سامية من الحزب والدولة⁽¹⁾.

فطبقا للمادة 81 مكرر من ق.إ.ج⁽²⁾ فإنها تتشكل من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا.
- ممثل عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل.
- ممثل عن وزارة التجارة برتبة مدير على الأقل.
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه برتبة مدير على الأقل.
- المدير المركزي لخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة ممثل عن الاتحاد المهني المعني.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية أو ممثل الغرفة الفلاحية الوطنية إن تعذر ذلك.
- نائب مدير المنازعات الإدارية والقانونية لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقرر اللجنة⁽³⁾.

المطلب الثاني: إختصاصات وسير عمل لجان الطعن الإدارية

نظم المشرع الجزائري كل من إختصاصات وسير عمل لجان الطعن الإدارية في المادة 81 مكرر من ق.إ.ج، كما أن هذه اللجان تختص بالنظر في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، ولم تحدد المادة 80 من ق.إ.ج على لجنة الصلح الخاصة بالتسجيل، والتي نصت على سيرها وتنظيمها المادة 70 من قانون التسجيل⁽⁴⁾.

(1) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 16 .

(2) أنظر المادة 81 مكرر من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(3) صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 98.

(4) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، المرجع نفسه، ص 14.

فبعدما كانت إختصاصات لجان الطعن الإدارية تتمثل في إبداء الرأي حول جميع أوجه الخلاف بين طرفي النزاع، الذي يرفع إليها من طرف المكلف بالضريبة، إلا أن المشرع الجزائري في سنة 1996، تدارك النقص الملحوظ في المواد من 300 إلى 302 من ق.ض.الم. التي تمنح حق الطعن أمام هذه اللجان للمكلف بالضريبة، وحده دون الإدارة الضريبية.

لذلك تم تعديل هذه المواد بموجب القانون لرقم 02-97، المؤرخ في 30/12/97، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، وهذا التعديل كان جذريا، إذ مس بإختصاصات اللجان وتسميتها، التي أصبحت لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، ومن خلاله منح للإدارة حق الطعن في آراء هذه اللجان، وفق شروط معينة. بهذا التعديل يركز قد ساير نظيره الفرنسي بمنحه إختصاص النظر في قضايا الرسم على القيمة المضافة، ومع ذلك لا يزال هناك تفاوت بينهما، فهذا الأخير منح لهذه اللجان إختصاصات أوسع، فالإدارة تشارك في إعداد التقديرات الجزافية⁽¹⁾، أما في الجزائر فالإختصاصات تتمثل فيما يلي:

الفرع الأول : إختصاصات وسير عمل لجنة الدائرة للطعن

تتمثل إختصاصات اللجنة وسير عملها فيما يلي:

أولا / إختصاصات لجنة الدائرة للطعن

تتمثل إختصاصات لجنة الدائرة للطعن في إبداء رأيها، حول جميع أوجه الخلافات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، الذي يرفع إليها من طرف المكلف وهذا طبقا للمادة 81 مكرر من ق.إ.ج والتي تنص على أنه: "تبدي هذه اللجنة رأيها حول ما يأتي:
-الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) عن مليوني دينار(20.000.000 دج) أو يساوها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
-الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لإختصاص المراكز الجوارية للضرائب".

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص54.

فهذه اللجنة تختص بالنظر في الطلبات التي تخص جداول أسعار الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تقل أو تساوي 20.000.000 دج والتي سبق للإدارة الضريبية أن فضلت فيها بالرفض الجزئي أو الكلي، وكذا الطلبات التي يقدمونها المكلفون بالضريبة التابعون إداريا للمركز الجوارى للضرائب⁽¹⁾.

مثال ذلك كيفية تحديد الحصة مجال الإختصاص⁽²⁾، على أن تقدم الطلبات خلال آجال 04 أشهر من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، أو ابتداء من نهاية مدة 06 أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للرد على التظلم، وذلك قبل رفعه للدعوى أمام المحكمة الإدارية⁽³⁾.

ثانيا /سير عمل لجنة الدائرة للطعن

تجتمع هذه اللجنة مرة واحدة في الشهر، بشرط بلوغ عدد الأعضاء الحاضرين النصاب القانوني المحدد بأغلبية الأعضاء، وإلا أعتبر إجتماعها باطلا⁽⁴⁾، وهذا طبقا للمادة 81 مكرر من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "ولا يصح إجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء".

تقوم اللجنة بعد ورود طلب المكلف بالضريبة إليها، بفحص الملف والإطلاع على تقرير مدير الضرائب بالولاية، وإطلاعها على مذكرات الأطراف الإثباتية والملاحظات المتوفرة⁽⁵⁾، وبعد تأكدها من أن الملف أصبح صالح للفصل فيه، تقوم بعقد إجتماعها، مشكلة من ممثلين عن المجالس الشعبية المنتخبة، وكذا ممثلين عن المكلف بدفع الضريبة، الذين تتولى الإدارة تعيينهم، إذ أن عقدها للإجتماع هو الذي يجعلها ملزمة بإعطاء رأيها في النزاع المطروح أمامها.

يجب على اللجنة إستدعاء المكلف بالضريبة أو موكله، لسماع أقواله قبل 20 يوم على الأقل من تاريخ إنعقاد الإجتماع، فيبدي كل عضو رأيه في القضية المطروحة مع

(1) بوعمران عادل، ديروس في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 324.

(2) تحديد الحصة في مجال الاختصاص يعني أن المكلف لا يقدم إليها معتمدا على حصته الباقية من المبلغ الأصلي بعد تخفيضه من طرف مدير الضرائب، إنما الحصة الأصلية قبل الحصول على ذلك التخفيض. العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 15.

(3) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، المرجع نفسه، ص 16.

(4) محمد بعلي الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 240.

(5) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 60.

تقديمه للإدارة⁽¹⁾، وبعد إجراء المداولة بأغلبية الحضور، يتم التصويت بالأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس⁽²⁾، ثم التوقيع عليه طبقاً للقواعد العامة التي مفادها أن المصادقة على محاضر جلسات اللجان، يتم من طرف رئيس الجلسة على النسخة الأصلية للقرار.

بالرجوع إلى ق.ض.م فالمرجع لم ينص على أية كيفية للتوقيع، بل ترك ذلك للقواعد العامة بإعتباره إجراء شكلي يمكن الرجوع بشأنه إلى هذه الأخيرة، كما أن ما تتخذه اللجان من آراء لا يمكن أن تسموا إلى مرتبة القرارات الإدارية أو الأحكام القضائية⁽³⁾.

وعليه فإن بعض الأساتذة ومن بينهم الأستاذ "حسين فريجة"، يروا أنه من الأجدر التوقيع عليه بالإضافة إلى رئيس اللجنة الأعضاء، بإعتبار أن المحاضر تستمد قوتها القانونية من أعضائها والرئيس ومن السكرتيرة، وليس من الرئيس فقط، فهو إجراء جوهري يترتب عن تخلفه إعتبار المحاضر باطلة، وكل ما يترتب عليه باطل، أما البعض الآخر فيرى أنه يكفي توقيعه من طرف الرئيس نوليس من الضروري توقيع الأعضاء⁽⁴⁾.

فبعد التوقيع على القرار يتولى الكاتب تبليغه، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجهوي للضرائب، في أجل 10 أيام من تاريخ إختتام الإجتماع⁽⁵⁾، وهذا القرار يتضمن مجموعة من البيانات وهي كالتالي:

- إسم رئيس اللجنة.
- أسماء الأعضاء الحاضرين.
- تاريخ المصادقة.
- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع، الحثيات والتعليل، مع بيان مبالغ التخفيضات أو الملخصات الممكن منحها لمقدمي الطعن.

في الأخير يبلغ رأيها إلى المكلف بالضريبة، عن طريق المدير الولائي للضرائب المختص في أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة، أما في حالة عدم إيدائها

(1) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 15.

(2) بو عمران عادل، دروس في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 322.

(3) صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 99.

(4) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 61.

(5) بو عمران عادل، دروس في المنازعات الإدارية، المرجع نفسه، ص 322.

لقرارها في الآجال المحددة قانوناً، فص(متها) يعتبر رفض ضمني للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف رفع الدعوى أمام القضاء، خلال آجال 04 أشهر من تاريخ إنقضاء الآجال الممنوح للجنة حتى تفصل فيه⁽¹⁾.

وهذا طبقاً لنص المادة 81/ف2 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض صراحة في أجل أربعة (4) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبدي اللجنة بقرارها في الآجال المذكور أعلاه، فإن صمتها يساوي رفضاً ضمناً للطعون، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع الدعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداءً من تاريخ إنقضاء الآجال الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن".

الفرع الثاني: إختصاصات وسير عمل اللجنة الولائية للطعن

تم تنظيم اختصاصات وسير عمل اللجنة الولائية للطعن كما يلي:
أولاً/ إختصاصات اللجنة الولائية للطعن

تتظر اللجنة الولائية للطعن في الضرائب والرسوم المماثلة، في طلبات المكلفين وقابضي الضرائب، فلها سلطة وسعة في قبول أو رفض الإلتماس، كونها غير مقيدة بنص تشريعي، لأنها تقوم بدراسة الملفات المعروضة عليها وفقاً لمعطيات مادية⁽²⁾، فإنها تختص بالنظر في الطلبات التي يفوق مبلغها من الحقوق والغرامات 2.000.000 دج ونقل أو تساوي 20.000.000 دج والتي سبق للإدارة أن أصدرت بشأنها قراراً بالرفض الجزئي أو الكلي⁽³⁾.

وهذا طبقاً لنص المادة 81 مكرر من ق.إ.ج بنصها على أنه: "تبدي اللجنة رأيها في الطلبات الرامية إلى الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في قرار أساس الضريبة أو حسابها وإما الاستفادة من حق مترتب على حكم تشريعي أو تنظيمي".

(1) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 14.

(2) زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 65.

(3) كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 128.

ويجب أن تنصب هذه الطلبات على ما يلي: -أقساط الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة التي يزيد مبلغها عن 500.000 دج ويقل عن 2.000.000 دج أو يعادلها وكذا مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي يزيد عن 500.000 دج ويقل أو يعادل 2000.000 دج والتي أصدرت الإدارة مسبقا بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

الطعون التي كانت محل رفض من لجنة الطعن على مستوى الدائرة"

كما تختص أيضا بالنظر في الطعون المرفوعة ضد آراء لجنة الدائرة للطعن، سواء من طرف المكلفين بالضريبة إذا تعلق الأمر بطلباتهم، أو من طرف الإدارة الضريبية، على أن تقدم هذه الطلبات خلال أجل شهر من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، أو من تاريخ إستلام رأي لجنة الدائرة للطعن، وعلى اللجنة أن تبدي برأيها خلال أجل 04 أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة⁽¹⁾.

ثانيا- سير عمل اللجنة الولائية للطعن

تجتمع اللجنة الولائية للطعن بناء على إستدعاء من رئيسها، مرة واحدة كل 03 أشهر على الأقل، ولا يكون إجتماعها صحيحا إلا إذا توفر النصاب القانوني المحدد بسبعة 07 أعضاء، والمشرع أوجب على اللجنة إستدعاء المكلفين بالضريبة أو ممثليهم، لسماع أقوالهم وذلك قبل 20 يوم من تاريخ إنعقاد الإجتماع⁽²⁾.

بعد المداولة تتم الموافقة على آرائها بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس والذي يقوم بالتوقيع عليه، ثم يتولى الكاتب تبليغه إلى المدير الولائي للضرائب حسب الحالة، خلال أجل 10 أيام من تاريخ إستلامه لرأي اللجنة، ثم يتم تبليغه إلى المكلف بالضريبة المعني، بواسطة المسؤول عن الإدارة الجبائية للولاية المختص، في أجل 30 يوم من تاريخ تسليمه لرأي اللجنة⁽³⁾.

أما في حالة عدم إبدائها برأيها خلال الأجل المحدد، فإن صمتها يعتبر رفض ضمني، وفي هذه الحالة للمكلف بالضريبة رفع الدعوى أمام القضاء، خلال أجل 04 أشهر من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح للجنة⁽⁴⁾.

(1) بوعمران عادل، دروس في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 323.

(2) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 18.

(3) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 14.

(4) زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 66.

يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يعلق تنفيذ الرأي للجنة، وذلك في حالة إعتباره غير مؤسس، على أن يبلغ المكلف بالضريبة بذلك، وفي هذه الحالة تقوم تلك السلطات برفع الطعن، ضد رأي اللجنة الولائية للطعن أمام المحكمة الإدارية، في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار قرارها⁽¹⁾.

وهو ما أكد عليه مجلس الدولة في قراره الصادر في تاريخ 2002/10/15 والذي جاء فيه أنه: "حيث أن المطالب بالضريبة عندما فرضت عليه الضريبة قدم تظلما أمام لجنة الدائرة للطعن وأن هذه الأخيرة قد خفضت له الضريبة المفروض تسديدها.

حيث أن مدير الضرائب للولاية قدم أمام اللجنة الولائية قرار لجنة الدائرة، وقد أيدت لجنة الولاية قرار لجنة الدائرة، وأن المدير الولائي المستأنف حاليا كان عضو ضمن لجنة الولاية. حيث أن المستأنف حاليا ملزم بتسديد القيمة المفروضة عليه من طرف لجنة الطعن، وأن مدير الولاية من حقه الطعن في قرار لجنة الدائرة للطعن وليس ضد المكلف به بتسديد الضريبة وأن المدير الولائي كان عليه أن يطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة وليس ضد المستأنف عليه مما يجعل دعواه موجهة توجيهها غير صحيح مما يستوجب رفضها"⁽²⁾.

فبعد تخفيض قيمة الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة، نتيجة تقديمه تظلما أمام لجنة الدائرة للطعن، فلمدير الضرائب بالولاية الطعن في قراراتها، أمام لجنة الولاية وهو عضو فيها، بحيث أن حقه في الطعن يجب أن يكون ضد قرار اللجنة، وليس ضد المكلف بالضريبة، مما يجعل دعواه موجهة توجيهها غير صحيحا مما يستوجب رفضها"⁽³⁾.

يعني أن حق الطعن ضد قرار اللجنة الولائية للطعن وحتى اللجنة المركزية، يجوز لكل من المكلف بالضريبة وكذا المدير الولائي للضرائب، الذي يقدم طعنه ضد رأي اللجنة وليس ضد المكلف بالضريبة، وذلك في حالة ثبوته من مخالفة رأي اللجنة لق.ض.الم، فيحق له صراحة طلب تأجيل تنفيذه، والطعن فيه أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي خلال أجل شهر من تاريخ صدوره مع إبلاغ المكلف بالضريبة بذلك⁽⁴⁾.

(1) خوشي خالد، التسوية الودية للمنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 42.

(2) خوشي خالد، التسوية الودية للمنازعات الإدارية، المرجع نفسه، ص 39.

(3) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 19.

(4) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 30 .

الفرع الثالث / إختصاصات وسير عمل اللجنة المركزية للطعن

تتمثل إختصاصات وسير عمل هذه اللجنة فيما يلي:

أولاً- إختصاصات اللجنة المركزية للطعن

تتمثل إختصاصات اللجنة المركزية للطعن في إبداء رأيها، حول الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى، التي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي⁽¹⁾.

-الطلبات التي يفوق مبلغها الإجمالي عشرين (20) مليون دينار، والتي سبق للإدارة أن أصدرت بشأنها قرار بالرفض الجزئي أو الكلي طبقاً للم 81 مكرر من ق.إ.ج⁽²⁾، والتي تنص على أنه: "تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول ما يأتي:

-الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق ان أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي او الجزئي

-القضايا التي يفوق مبلغا الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) عشرين مليون دينار (20000000) والتي سبق ان أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي".

ثانياً - سير عمل اللجنة المركزية للطعن

تجتمع اللجنة بناء على طلب من رئيسها، مرة واحدة في الشهر على الأقل، ويبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل 10 أيام من تاريخ إجتماعها، ولا يكون الإجتماع صحيحاً إلا بحضور أغلبية الأعضاء، دون تحدد الأغلبية إن كانت مطلقة أو نسبية، وعلى اللجنة قبل الشروع في إجتماعها، إستدعاء المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، على أن يتم إشعارهم بذلك قبل 20 يوم من تاريخ الإجتماع⁽³⁾.

(1) بوعمران عادل، دروس في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 320.

(2) أنظر المادة 81 مكرر من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(3) كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 130.

لها أيضا الإستماع إلى مفتشي قسم الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، على مستوى الولاية المعنية ليقدم لها كل الإيضاحات التي يراها ضرورية، وبعد إجراء المداولة يتم التصويت بالأغلبية، ويرجح صوت الرئيس في حالة تساوي الأصوات، وذلك خلال أجل 4 أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة⁽¹⁾.

يتم إبلاغ القرار بعد إمضائه من طرف الرئيس، بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة، في أجل 20 يوم ابتداء من تاريخ إختتام الإجتماع، ليتولى المسؤول عن الإدارة الجبائية للولاية المختصة بتبليغه إلى المكلف بالضريبة في أجل 30 يوم من تاريخ إستلامه رأي اللجنة⁽²⁾.

أما في حالة عدم إبدائها برأيها خلال الآجل المحدد لها، فصمتها يعتبر رفض ضمني للطعن، وبالتالي للمكلف بالضريبة في هذه الحالة اللجوء إلى القضاء⁽³⁾، وعليه فإن لجان الطعن الإدارية تصدر آراء غير ملزمة لكل الطرفين، لذلك فهي لم تتل العناية الكافية، فعند قيامها بإبلاغ نيابة مديرية الضرائب، كان عليها إبلاغ حتى المكلف بالضريبة بالآراء التي تصدرها، ولا تقتصر فقط على طرف واحد.

حسب رأينا فهذه اللجان لا تتصف بروح الحياد والإنصاف، إذ كان عليها إخطار كلا الطرفين بتلك الآراء التي تصدرها وفي وقت واحد.

(1) بوعمران عادل، دروس في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 225.

(2) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 17.

(3) بوفراش صفيان، عدم فعالية التظلم الإداري المسبق في حل النزاعات الإدارية في الجزائر، مرجع سابق، ص 70.

نخلص في هذا الفصل إلى أن المشرع الجزائري منح للإدارة الضريبية سلطات واسعة، لضمان حقوق الخزينة العمومية والتي من بينها سلطة التحصيل الودي وكذا الجبري، وذلك في حالة رفض المكلف تسديدها وإن كانت هذه السلطات تعتبر إجحافاً في حقه.

وفي المقابل أعطى للمكلف بالضريبة سبلاً عديدة للدفاع عن حقوقه، بناءً على اعتراضاته، سواء على سند التحصيل أو إجراءات المتابعة، وذلك عن طريق تقديم التظلم الإداري الإلزامي، الذي يعد من الشروط الشكلية لقبول الدعوى أمام القضاء، وفقاً للشروط والآجال المحددة قانوناً.

كما يمكن الطعن على مستوى لجان الطعن الإدارية الذي هو تظلم إختياري، وبالتالي ليس له أثر إيجابي في تسوية النزاع الضريبي، كما أن آراء اللجان ليست ملزمة لكلا الطرفين، لذلك فهي لم تحظى بإقبال كبير من جمهور المكلفين بالضريبة، وإجراء التظلم الإداري سواء الإلزامي أو الإختياري، يعد من أهم الإجراءات القانونية لتسوية النزاع الضريبي ودياً.

الفصل الثاني

تسوية المنازعة الضريبية
خلال المرحلة القضائية

بعد إستنفاد المرحلة الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية، وبعد الطعن في ذلك القرار أمام لجان الطعن الإدارية، وصدور قرار غير مرضي للمكلف بالضريبة⁽¹⁾، فإن مصير تلك الشكوى أو التظلم الإداري يأخذ منعرجاً آخر، ليطرح أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة، التي تبث فيه كمرحلة ثانية⁽²⁾، وهذا وفقاً لأحكام المادة 82 / ف1 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع التي يرفضها المعنيون بالأمر وكذا القرارات المتخذة مباشرة في ميدان تحويل الإجراء وفقاً لأحكام المادة 195 أدناه أمام المحكمة الإدارية".

أيضاً المادة 804 من ق.إ.م.و نصت على أنه: "خلافاً لأحكام المادة 803 أعلاه ترفع الدعاوى وجوباً أمام المحكمة الإدارية في المواد المبينة أدناه: في مادة الضرائب أو الرسوم أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسوم".

تتمثل هذه المرحلة في عرض النزاع على المحكمة الإدارية كدرجة أولى للتقاضي، ومجلس الدولة كدرجة ثانية، التي تتولى الفصل في الإستئناف المطعون به في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية⁽³⁾، فالمنازعة الضريبية كما هو معروف، هي من منازعات القضاء الكامل، وبالرغم من أن دعوى المكلف بالضريبة تنصب على القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو صادر عن إحدى لجان الطعن الإدارية.

يكن هدفها ليس فقط في إبطال ذلك القرار، إنما الهدف هو التوصل إلى جعل القاضي الضريبي، يتولى إلغاء الضريبة أو تخفيضها أو تقويم القرار، أو إحلال قرار آخر محل القرار

(1) كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع السابق، ص 3.

(2) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع السابق، ص 7.

(3) محمد بعلي صغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، مرجع السابق، ص 241.

المطعون فيه، أو استبدال أساس فرض الضريبة، وذلك لما يتمتع به القاضي الضريبي من سلطات واسعة⁽¹⁾، فسنناول في هذا الفصل، المنازعة الضريبية أمام المحكمة الإدارية (مبحث أول)، والطعن في أحكامها أمام مجلس الدولة (مبحث ثاني).

المبحث الأول: رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية

إن إشكالية الإختصاص بالنظر في المنازعات الجبائية، يختلف ما هو مطبق في الدول الأخرى كالمغرب وفرنسا، عما هو معمول به في الجزائر، بحيث نجد أنه في هذه الدول المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، يختص بالنظر فيها القضاء العادي، أما المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة فيختص بها القضاء الإداري⁽²⁾.

أما في الجزائر فالأمر مختلف، فالمحكمة الإدارية هي صاحبة الإختصاص، والولاية العامة بالنظر والفصل في المنازعات والقضايا الإدارية⁽³⁾، وفي منازعات الضرائب والرسوم بجميع أنواعها، وذلك تطبيقاً للمعيار العضوي الذي أخذ به المشرع الجزائري، وفقاً للمادة 800 من ق.إ.م.و.إ التي نصت على ما يلي: "المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية .

تختص بالفصل في أول درجة بحكم قابل للإستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفاً فيها".

فحسب هذه المادة فالمحكمة الإدارية، هي التي تفصل في جميع القضايا التي تكون فيها، الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري طرفاً فيها⁽⁴⁾، وبما أن المديرية العامة للضرائب تمثل الدولة، وهي طرف في النزاع، فالمحكمة الإدارية هي الجهة المختصة بالفصل فيها⁽⁵⁾.

(1) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع السابق، ص 4.

(2) Charles debbash, contentieux administratif, op cit , p112

(3) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع السابق، ص 77.

(4) بن عدة عبد الرحمان، منازعات التحصيل الضريبي، مرجع السابق، ص 129.

(5) قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 175.

فرغم أن ق.ض.م والر.الم كان يكتفي بمدير الضرائب على مستوى الولاية، بصفته مصدر القرار، والجهة التي توجه له التظلمات وترفع ضده الدعوى، طبقا لأحكام المادتين 337 و366 من ق.ض.م والر.الم، إلا أن هاتين المادتين تم إلغائهما بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، ونقلت أحكامهما إلى ق.إ.ج مع تعديلها بموجب المادة 93 منه التي تنص على أنه: "يجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة وإرفاقها بالإنذار".

أما بالنسبة لمنازعات التحصيل فالمادة 142 من نفس القانون، إكتفت بالإحالة إلى القواعد العامة، بحيث يتم البث فيها من طرف الجهة القضائية المختصة⁽¹⁾، وطبقا للقاعدة عامة فإن هذه الدعوى، سواء تمت مباشرتها من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، فليس لها أثر موقف.

فالدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى الإدارية، تستوجب توافر جملة من الشروط والإجراءات، وهو ما سنتناوله في هذا المبحث الذي قسمناه إلى مطلبين، شروط قبول الدعوى الضريبية (مطلب الأول)، إجراءات السير في الدعوى الضريبية، والفصل في المنازعة (مطلب ثاني).

المطلب الأول: شروط قبول الدعوى الضريبية

بتطبيق ق.إ.م.وإ وكذا ق.إ.ج⁽²⁾، فإن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بجميع شروطها الضرورية، يعتبر الخطوة الأولى في هذه المرحلة، فهي التي تسمح للقاضي الإداري وتلزمه في نفس الوقت، بالبث في موضوع الخلاف⁽³⁾، بعد إجراءه محاولة الصلح بين الطرفين في غضون (3) أشهر، فإذا فشلت يقوم بتحرير محضر ينوه فيه فشل مسعى الصلح، ثم يخضع القضية لإجراءات خاصة بها⁽⁴⁾.

(1) شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية-نظرية الاختصاص، الج 3، الط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005، ص 381.

(2) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 49.

(3) خوخي خالد، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مرجع السابق، ص 134.

(4) طاهري حسين، المنازعات الضريبية -شرح لقانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 134.

لذا فللمكلف بالضريبة الذي يلجأ إلى هذه الجهة، بعد إستتفاذه للتظلمات الإدارية أمام الجهات الادارية المختصة، أن يرفع دعواه وفقا لما تضمنه ق.إ.م.و.ا وكذا ق.إ.ج من شروط، والتي تنقسم إلى شروط عامة وخاصة⁽¹⁾، نجد أساسها القانوني في ق.إ.م.و.ا وكذا المادة 2 من القانون العضوي رقم 02/98، المتعلق بإختصاص المحاكم الإدارية.

بحيث نجد أن هذه الشروط متنوعة، منها شروط هدفها التصريح بوجود الحق في التقاضي، وشروط أخرى تخص صحة إنعقاد الخصومة، ومنها المتعلقة بعريضة إفتتاح الدعوى الضريبية، والتكليف بالحضور في الجلسة وفقا للأحكام المادتين 14 و15 من ق.إ.م.و.ا⁽²⁾، وهناك شروط تهدف إلى التصريح بصحة المطالبة القضائية، فمنها ما هو متعلق بالدعوى ذاتها⁽³⁾، ومنها ما هو مرتبط بأطراف الدعوى، وتختلف أحد هذه الشروط يترتب عنه عدم قبول الدعوى الضريبية، سنتناول في هذا المطلب: رفع الدعوى من طرف المكلف والإدارة الضريبية (فرع أول)، شرط التظلم والميعاد (فرع ثاني)، وأخيرا الشروط المتعلقة بالعريضة (فرع ثالث).

الفرع الأول: رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية

إن الهدف من رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، هو العمل على إصلاح الأخطاء التي وقعت فيها الإدارة الضريبية، أثناء تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها⁽⁴⁾، بحيث يدخل في هذه الطلبات طلب رفع الضريبة أو تخفيضها، فالمحكمة الادارية بصفتها قاضي الضريبة تقدم إليها هذه الطلبات للإعتراف للمكلف بالضريبة، بحق الإعفاء منها أو رد المبالغ التي سددها، في سبيل ربط الضريبة على خلاف القانون.

كما تنظر في المنازعات المتعلقة بتطبيق العقوبات الضريبية، كالغرامات الموقعة على المكلف بالضريبة لرفضه إطلاع موظفي مصلحة الضرائب على الدفاتير في مجال

(1) عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الج 2، الط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005، ص 255.

(2) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 15.

(3) بوشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2001، ص 31.

(4) بن عدة عبد الرحمان، منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص 128.

الضرائب المباشرة، بالإضافة إلى طلبات وقف التسديد⁽¹⁾، وعليه فهذه المحكمة تختص بالنظر في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الحالات التالية:

-الدعاوى المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة، ضد قرارات الرفض المتخذة من طرف المدير الولائي للضرائب، أو في حالة عدم إستلامه الرد من طرف الإدارقن خلال الآجل المحدد لها، أو ضد قرار صادر عن لجان الطعن الادارية.

-الدعاوى التي ترفع من طرف المدير الولائي للضرائب على مستوى الولاية⁽²⁾.

أولا / رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

طبقا لق.ض.الم.والر.الم.فلمكلف بالضريبة الحق في الطعن أمام المحكمة الإدارية، ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية، وكذا رأي إحدى لجان الطعن الإدارية، في حالة إختياره لها⁽³⁾، وبالرغم من أن الفقه والقضاء الإداريين إنفقا على إختيار الشكوى والمواعيد، وشكل العريضة ومحتواها، والشروط الأساسية لقبول الدعوى، إلا أن القانون رقم 09/08 ذكر شرطين لقبولها وفقا للمادة 13 منه، مترتبا إنعدامها، بطلان الإجراءات من حيث الموضوع⁽⁴⁾.

يجب أن تتوفر لدى المكلف بالضريبة شروط عامة، وطبقا للمادة 13 من ق.إ.م.وإ. التي تنص على أنه: " لا يجوز لأي شخص التقاضي مالم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون"، فهي تتمثل فيما يلي:

أ-**الصفة:** وهي قدرة الشخص على المثل في الدعوى كمدع أو مدعى عليه، كونه أصيلا أو وكيلا ممثلا قانونا أو وصيا أو قيما، هذا بالنسبة للفرد، أما إذا كان شخصا معنوي أي الإدارة، فهو الممثل القانوني لها، كونه صاحب الإختصاص في تمثيله لها، سواءا كانت مدعى أو مدعى عليها، ومن ليس له الصفة فليس له حق التقاضي، وللقاضي أن يثير إنعدامها تلقائيا.

ب-**المصلحة:** وهي تلك الفائدة المرجوة من رفع الدعوى القضائية، تطبيقا للقاعدة لا دعوى بدون مصلحة قائمة أو محتملة، والتي قد تكون مادية أو معنوية، والتي تختلف في دعوى

(1) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 78.

(2) بن عدة عبد الرحمان، منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص 128.

(3) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 50.

(4) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، المرجع نفسه، ص 53.

القضاء الكامل عن دعوى الإلغاء⁽¹⁾، التي تكتفي فيها بإثبات المدعي وجود مصلحة عادية، أما في القضاء الكامل أي المنازعة الضريبية، فيشترط فيها وجود حق شخصي ذاتي⁽²⁾. إذ يكمن الهدف من هذه البيانات إعطاء صورة كاملة للمدعى عليه، عن رافع الدعوى الذي يخاصمه، وموضوع الدعوى، وغيرها من المعلومات التي يحتاج إلى التعرف عليها⁽³⁾، فبالإضافة إلى الأحكام العامة المتعلقة بمباشرة الدعوى القضائية، يمكن اللجوء إلى القضاء في الحالات التالية⁽⁴⁾:

- عدم رضاه بقرار الإدارة بشأن التظلم.
 - عدم رضاه بقرار لجان الطعن الإدارية في حالة إختياره اللجوء إليها.
 - عدم تحصله على إشعار الإدارة الضريبية في الآجال الممنوح لها، من أجل الفصل في الشكوى.

- حالة الإعتراض على موضوع الرسوم، بعد تبليغ سند التحصيل في مجال حقوق التسجيل والضرائب غير المباشرة، وذلك وفقا للشروط العامة والخاصة، لذلك ألزم المشرع الضريبي في ق.إ.ج على بعض الشكليات الواجب إحترامها أثناء تقديم العريضة، والتي تتمثل في شروط شكلية وموضوعية والتي سنتناولها لاحقا.

ثانيا/ رفع الدعوى من طرف الإدارة الضريبية

حق اللجوء إلى القضاء لا يقتصر فقط على المكلف بالضريبة، إنما هو حق مخول حتى للإدارة الضريبية أمام نفس الجهة القضائية، خلال أجل شهر من تاريخ تبليغها برأي لجان الطعن على مستوى الولاية أو الدائرة أو المركزية⁽⁵⁾، وذلك طبقا لأحكام المادة 81 من

(1) بوجادي أمير، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراة دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، سنة 2011/07/13، ص 104.

(2) خوخي خالد، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مرجع سابق، ص 135.

(3) قصاص سليم، المنازعة الجبائية للضرائب المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، سنة 2008/2007، ص 91.

(4) قسايسة عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 176.

(5) خوخي خالد، التسوية الودية للمنازعات الإدارية، المرجع نفسه، ص 41.

ق.إ.ج⁽¹⁾، وذلك بإرسال طلباتها إلى كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية، أين يتم تسجيلها مقابل تسليمها وصل إستيلاء، وحق الإدارة في اللجوء إلى القضاء يكون في حالتين⁽²⁾:

أ- الحالة الأولى: عند إخضاعها النزاع لقرار المحكمة الإدارية بصفة تلقائية، أي أن مدير الضرائب بالولاية بعد تلقيه شكوى المكلف بالضريبة، له ان يرفع النزاع أمام المحكمة الادارية تلقائيا، إلا أن هذه الحالة ألغيت بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2008.

ب- حالة الثانية: تتمثل في الطعن في رأي لجنة الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، إذا كان الرأي غير مؤسس ومخالف للقانون، بشرط إبلاغ المكلف بالضريبة بذلك طبقا للمادة 81 من ق.إ.ج⁽³⁾.

رفض الدعوى من طرف الإدارة يتم من قبل المدير الولائي للضرائب، والذي له حق تفويض جزء من سلطته في إتخاذ القرارات أو كلها إلى أعوان معينين، على أن يكون لهم على الأقل رتبة مفتش، وذلك بالنسبة للقضايا التي تتضمن تخفيض أدنى قدره (2000دج) عن كل حصة⁽⁴⁾، وهذا طبقا لنص المادة 78 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "المدير الضرائب بالولاية صلاحية تفويض كل سلطة قراره أو جزء منها لقبول أو رفض الشكاوى للأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل".

الفرع الثاني: شرط التظلم والميعاد

لقبول التظلم الإداري لابد أن يقدم وفقا لشروطه وفي الآجال المحدد له، وإلا أعتبر باطلا، والتي تتمثل فيما يلي:

(1) أنظر المادة 81 من القانون رقم 08-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(2) قسايسة عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 175.

(3) أنظر المادة 82 من القانون رقم 08-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، المرجع نفسه.

(4) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 81 .

أولاً/ شرط التظلم الإداري

باعتبار أن المنازعات الضريبية من نوع خاص، فإن التظلم الإداري المسبق يعد إجراء وجوبي لتسويتها وديا، وإلا رفضت دعواه شكلا، لأنه شرط لازم أمام المحكمة الإدارية⁽¹⁾، أما في حالة عدم التوصل إلى الحل، ففي هذه الحالة للمكلف بالضريبة مخاصمة الإدارة الضريبية، وذلك برفع دعوى الإلغاء أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة⁽²⁾، طبقا لأحكام المادة 82 السالفة الذكر، والمادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يمكن للمشتكي في حالة غياب القرار في هذا الآجل أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية".

لذا فإن شرط التظلم الإداري شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية، وللقاضي إثارته تلقائيا⁽³⁾، كما أن المشرع الجزائري قد نص على إلزاميته، كونه يحمي المتقاضي بمنعه من تقديم الدعوى القضائية، التي لا فائدة منها في حالة ما إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه، وأيضا تحمي الإدارة الضريبية لمنحها مهلة لمراجعة نفسها، إلى جانب ذلك فهو يسهل مهمة التقاضي، طالما أن المناقشة القضائية سوف تنصب حصرا على مضمون القرار المطعون فيه⁽⁴⁾.

ثانيا/ شرط ميعاد رفع الدعوى

أ- بالنسبة للمكلف بالضريبة:

نص المشرع الجزائري صراحة وبصفة عامة، على آجال محددة لرفع الدعوى القضائية، أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة⁽⁵⁾، فطبقا للمادة 82/ف2 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله المدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه".

(1) عدو عبد القادر، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2012، ص 129.

(2) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 51.

(3) كويسبي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 46.

(4) أحمد محيو، المنازعة الإدارية، الط 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003، ص 75.

(5) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، المرجع نفسه، ص 55.

فيجب تقديمها خلال أجل (4) أشهر من تاريخ التبليغ بقرار مدير الضرائب، أو بعد نهاية الأجل الممنوح لرد ذلك المدير في حالة سكوته، أين يعتبر قرار ضمني بالرفض، وذلك إن وجد خطأ في القرار، أما إذا تعلق الأمر بالإعتراض على إجراءات المتابعة والتحصيل، فيجب تقديمها خلال أجل شهر من تاريخ تبليغ سند التحصيل.

وبإنقضاء المدة المحددة لتقديم إدعائه فإن حقه في رفع الدعوى، سيسقط بالتقادم حتى ولو كانت الدعوى ترتكز على أساس متين، ما عدا في حالة القوة القاهرة⁽¹⁾، وهو ما قضى به مجلس الدولة في القضية التي لم يرفع المستأنف دعواه إلا بعد (8) أشهر، والذي يعني خرق لأحكام المادة 82 من ق.إ.ج، وبالتالي عدم قبول الدعوى شكلا⁽²⁾، على ألا يتم حساب يوم التبليغ واليوم الأخير ضمن الآجال المحددة قانونا، وهذا طبقا لنص المادة 405 من ق.إ.م وإ والتي جاء فيها ما يلي: "تحسب كل الآجال المنصوص عليها في هذا القانون كاملة ولا يحسب يوم التبليغ أو يوم التبليغ الرسمي ويوم إنقضاء الأجل".

أما في حالة عدم حصوله على الإشعار، فيمنح للمدير الولائي للضرائب أجل (4) أشهر للرد على المشتكي، فإذا لم يجب عليه خلال ذلك الأجل يقوم المكلف بالضريبة برفع النزاع أمام المحكمة الإدارية، خلال أجل (4) أشهر الموالية للأجل الممنوح لرد الإدارة عليه وإستصدار قرارها⁽³⁾، وأما في حالة سكوتها فللمكلف بالضريبة أجل (8) أشهر لرفع الدعوى، إبتداء من تاريخ تقديمه لتظلمه أمام المدير الولائي للضرائب.

يعني أن للمكلف بالضريبة أجل (4) أشهر لرفع التظلم، وبعد إنتهاء الأجل له أجل شهرين، لإنتظار رد الغدارة الضريبية عليه، وبعد إنتهاء الأجل له شهرين لرفع الدعوى أمام المحكمة الادارية⁽⁴⁾، وهذا طبقا للمادة 830 من ق.إ.م وإ والتي تنص على ما يلي: "يجوز للشخص المعنوي بالقرار الإداري تقديم التظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه".

(1) زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 71.

(2) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 40.

(3) بوجادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، مرجع سابق، ص 13.

(4) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 56 .

بالرجوع إلى المادة 829 نجد ما تنص على أنه: "يحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة (4) أشهر"، أما في حالة رفع الدعوى قبل إنقضاء أجل شهرين الممنوحة للإدارة للرد على الشكوى، ففي هذه الحالة تعتبر سابقة لأوانها وقد يرفضها القاضي شكلاً، وإن قبلها إستثناءً في حالات معينة، بشرط ألا ترد عنه الإدارة المرفوع إليها التظلم خلال الفصل في القضية من طرف القاضي⁽¹⁾.

هذا ما أقر به مجلس الدولة في قراره رقم 182149، الصادر بتاريخ 2000/02/04، على أنه "حيث أن المستأنف بلغ بالقرار المطعون فيه بتاريخ 1997/02/22، وأنه كان عليه رفع شكوى مسبقاً أمام مدير الضرائب للولاية، وأنه كان عليه إنتظار مدة 04 أشهر، قبل رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران، وأنه ويرفعه دعواه بتاريخ 1997/04/05 فإن هذه الدعوة تكون سابقة لأوانها وتستحق الرفض"⁽²⁾.

بالإضافة إلى تحديد ميعاد رفع الدعوى، فهناك حالات يقطع فيها الميعاد ويتوقف، بحيث لا يستأنف إلا بعد زوال سبب توقفه، فإن زال السبب سرى الميعاد للمدة المتبقية، أما في حالة الإنقطاع فالأجل يسري من جديد وللمدة الكاملة من تاريخ زوال السبب، وهذا طبقاً لنص المادة 832 من ق.إ.م.و. والتي تتمثل فيما يلي⁽³⁾:

- 1-الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة.
- 2-حالة طلب المساعدة القضائية.
- 3-حالة وفاة المدعى أو تغير أهليته.
- 4-حالة القوة القاهرة.

ب/ بالنسبة للإدارة الضريبية:

ميعاد رفع الإدارة الضريبية للدعوى أمام القضاء وإن كانت القوانين الضريبية لم تنص عليه، إلا أنه نتيجة تحليل المادة 82 من ق.إ.ج، التي منح من خلالها المشرع للمكلف بالضريبة (4) أشهر للطعن في قرارات مدير الضرائب، والمادة 76 التي حددت مدة دراسة

(1) تاجر محمد، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، سنة 2006، ص 80.

(2) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، المرجع نفسه، ص 57.

(3) أنظر نص المادة 832 من القانون رقم 08-09 المتضمن ق.إ.م.و، مرجع سابق.

الشكاوى من طرف المدير بأربعة (4) أشهر، بنصها على أنه: "بيت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لإختصاص كل منهم في أجل أربعة (4) أشهر إعتبارا من تاريخ إستلام الشكاوى".

حدد هذا الأجل لتقاضي الإزدواج في اللجوء إلى القضاء⁽¹⁾، وعليه فإن أجل رفع الإدارة لدعواها هو نفسه المحدد للمكلف بالضريبة، أي خلال أجل (4) أشهر الممنوحة للمدير، للرد على شكاوى المكلفين بالضريبة، أو خلال أجل (4) أشهر من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح للجنة الإدارية للطعن⁽²⁾، وفي حالة ما إذا تبين لها أن رأي اللجنة غير مؤسس، فللمدير الولائي للضرائب الحق في رفع الدعوى ضدها في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي⁽³⁾، طبقا لأحكام المادة 81 من ق.إ.ج⁽⁴⁾.

الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالضريبة

يستوجب في الدعوى القضائية بصفة عامة، والدعوى الضريبية بصفة خاصة عريضة إفتتاحية، متوافرة على شروط معينة حتى يتم قبولها، سواء من حيث الشكل أو المحتوى⁽⁵⁾.

أولا/ شكل العريضة

نصت على العريضة والشروط الواجب توفرها فيها، كل من المادة 14 و15 و816 من ق.إ.م.و⁽⁶⁾، والمادة 816 نصت على أن العريضة تقدم بنفس البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من ق.إ.م.و⁽⁷⁾، وبالرجوع إلى نص هذه الأخيرة نجد أن البيانات التي يجب أن تتضمنها عريضة إفتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلا هي:

(1) بوجادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، مرجع سابق، ص 116.

(2) خوخي خالد، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مرجع سابق، ص 136.

(3) تاجر محمد، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، مرجع سابق، ص 81.

(4) أنظر المادة 81 من القانون رقم 08-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(5) خوخي خالد، التسوية الودية للمنازعات الإدارية، المرجع نفسه، ص 134.

(6) أنظر المواد 14 و15-816 من القانون رقم 08-09 المتضمن ق.إ.م.و، مرجع سابق.

(7) كوسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 15.

أ) **الجهة القضائية المرفوعة أمامها الدعوى:** بحيث يكمن الغرض من تحديد المحكمة في إلتقاء الخصوم أمامها، وهذا لا يتحقق إلا إذا حدد المدعي عليه، المحكمة المطلوب حضوره أمامها تحديدا دقيقا⁽¹⁾.

ب) **أطراف النزاع:** يجب أن تحتوي العريضة على بيانات خاصة، تهدف إلى تحديد هوية طرفي الدعوى والتي تتمثل في⁽²⁾:

1- إسم ولقب وموطن المدعي أو المدعي عليه حسب الحالة ووظيفته ومهنته، أو إسم ولقب ومهنة وموطن من يمثله.

2- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.

3- وبإعتبار العريضة طلب غير مقيد بأوضاع خاصة، فيمكن تحريرها على ورق عادي، وترسل إلى المحكمة الإدارية متضمنة الملاحظات، مرفقة بالوثائق والمستندات المفروضة قانونا⁽³⁾.

أما المحكمة العليا فقد قضت في قرارها الصادر بتاريخ 1990/10/21، بأنه يترتب عن عدم تقديم المذكرة على ورق مدموغ عدم قبول الدعوى شكلا، وأيضا المادة 339 من ق.الض.الم التي جاء فيها، أن المذكرة يجب أن تحرر على ورق مدموغ، وذلك لجدية الموضوع، إلا أن هذه المادة تم إلغائه بموجب المادة 200 من قانون المالية سنة 2002، ونقلت أحكامها إلى ق.إ.ج في المادة 83 منه، وذلك لأن هذا الأخير هو القانون الذي يتكفل بتنظيم الإجراءات المتعلقة بالدعوى الضريبية⁽⁴⁾.

كما يجب أن تتوفر العريضة على شروط خاصة، وهي حسب المادة 83 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: " يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل وإذا جاء على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه".

(1) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 84.

(2) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 53.

(3) عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مرجع سابق، ص 109 .

(4) زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 69 .

- أن تكون موقعة من طرف صاحبها عند تقديمها، وهو ما ورد في مختلف النشرات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، مع إمكانية تصحيح بعض العيوب الواردة في العريضة بإستثناء التوقيع⁽¹⁾، أما المادة 815 من ق.إ.م.و.إ. فقد نصت على أنه: "مع مراعات أحكام المادة 827 أدناه ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محام".

ما يعني وجود تناقض بين المادتين، 83 ق.إ.ج التي جاءت خاصة بالدعاوي الضريبية، والمادة 815 م ق.إ.م.و.إ. التي جاءت عامة بالنسبة لكل الدعاوي الإدارية، وإعمالاً بالقاعدة العامة التي تقرر أن الخاص يقيد العام، فالعريضة تكون مقبولة من الناحية الشكلية إذا تم التوقيع عليها من طرف صاحبها⁽²⁾، وحتى موكله أو الذي ينوب عنه، بشرط تقديمه لوكالة بصفة قانونية على ورق مدموغ، وتسجل قبل قيام الوكالة بالتصرف الذي ترخص به، وهذا طبقاً للمادة 83 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل وتطبق أحكام المادة 75 أعلاه".

والمادة 75 من ق.إ.ج تنص على أنه: "يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية"⁽³⁾.

أما بالنسبة للمحامي المسجل قانوناً لدى نقابة المحامين، وكذا الأشخاص المستمدين من وظائفهم، أو من صفاتهم حق التصرف بإسم المكلف بالضريبة، كالأب بالنسبة للقاصر، فلا يشترط فيهم تقديم الوكالة لأن المشرع الجزائري أعفاهم من تقديمها⁽⁴⁾.

4- يجب أن توجه إلى كتابة ضبط بالمحكمة الإدارية، أي كانت طبيعة النزاع أو مبلغ الضريبة، أما المدير الولائي للضرائب فهو معفى من هذا الشرط⁽⁵⁾، وحتى العريضة التي تقدمها

(1) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 33.

(2) كوسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 14.

(3) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 83.

(4) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع نفسه، ص 26.

(5) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 55.

الإدارة الضريبية ليس لها شكل معين أو أجل محدد، إذ لم ينص على ذلك أي من ق.إ.ج ولا ق.الض.الم⁽¹⁾.

5- يجب إرفاق العريضة بإشعار تبليغ : وهو ما قضت به المحكمة العليا في قرارها رقم 64255، الصادر بتاريخ 1990/04/07 المتضمن ما يلي : "من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل، وعندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية، يجب أن يرفقه بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون، حيث أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الإفتتاحية للطاعن ضده، رغم أن هذا الطلب لم يتم إرفاقه بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير وهذا يعد خرقا للقانون، ومتى إستوجب ذلك إلغاء القرار المطعون فيه"⁽²⁾، وعليه فالعريضة يجب إرفاقها بنسخة من الشكاية المسبقة والمقدمة إلى المدير الولائي للضرائب، ونسخة من القرار الذي إتخذه المدير إن وجد أو إرفاقها برأي لجان الطعن⁽³⁾.

ثانيا/ محتوى العريضة:

أ/ يجب أن تتضمن العريضة على عرض موجز للوقائع المتصلة بالنزاع، وكذا الأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي، فضلا عن البيانات العامة المتعلقة بإسم المكلف ومحل إقامته، موضوع طلب، وإسم من يوجه إليه الطلب، ومحل إقامته وصفته، فطبقا للمادة 83 من ق.إ.ج على المكلف بالضريبة ألا يخرج عن الإطار العام الذي رسمه وحدده في شكواه، المقدمة لإدارة الضرائب، بنصها على أنه: "لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص غير تلك الواردة في دعواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية"، وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2006/07/12⁽⁴⁾.

ب- يجب أن تكون العبارات المستعملة محددة، وليست عامة، كالإشارة إلى أوراق أخرى أو طلب مماثل أودعه مكلف آخر، أو الإحالة إلى أدلة معينة سبق الإستناد، إليها أمام لجان الطعن الإدارية⁽⁵⁾، أو إقتصاره على إبداء رغبته في إحالة النزاع أمام المحكمة، أو لأنه لا يقبل

(1) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 34 .

(2) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 85.

(3) قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 69 .

(4) قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، المرجع نفسه، ص 70 .

(5) كوسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 15.

قرار المدير الولائي للضرائب⁽¹⁾، فالقضاء الفرنسي يعتبره طلب متضمن لعرض موجز وللأدلة في الحالات التالية :

1- إذا ذكر في طلبه الأسباب التي إستند إليها المدير الولائي للضرائب، في حالة رفضه للطلب المقدم إليه، ثم عرض مركزه الفعلي وبيان الضريبة محل النزاع، مع إعلانه بأن مركزه الضريبي سيحدد على ضوء الخبرة.

2- إذا كانت الأسباب التي إستند إليها المكلف بالضريبة في طلبه، لا تتفق مع حقيقة وقائع الموضوع.

للمكلف بالضريبة أن ينازع أمام المحكمة الإدارية، في إجراءات فرض الضريبة، رغم أنه لم يشر في شكايته الأولى إلى المبلغ الخاضع للضريبة⁽²⁾، وأيضا إضافة طلبات جديدة في طلبه، وإقتراح المبلغ الذي يراه مناسبا، بشرط أن تذكر الطلبات صراحة⁽³⁾، بإستثناء الإعتراض على حصص الضرائب، غير الواردة في شكاواه الموجهة إلى المدير الولائي للضرائب، إنما فقط في حدود تخفيضها الملتمس في البداية⁽⁴⁾.

- يجب أن تتضمن على بيان للضريبة المتنازع فيها.

ج- ذكر رقم مادة الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، أو في حالة ما إذ لم تكن الضريبة، موضوع تأسيس جداول، يجب أن ترفق العريضة بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع⁽⁵⁾.

وطبقا للمواد من 807 إلى 827 من ق.إ.م.و، فهناك بيانات أخرى يجب أن تتضمنها

العريضة وهي:

- إمكانية تصحيح العريضة من المدعي، وذلك بإيداع مذكرة إضافية خلال أجل رفع

الدعوى، بحيث تودع في نسختين وترفق بملف القضية، وفي هذه الحالة يمكن لرئيس التشكيلة، أن يأمر الخصوم بتقديم نسخة إضافية، تودع العريضة لدى أمانة الضبط، ويدفع رسم قضائي

(1) قصاص سليم، المنازعة الجبائية للضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص 93.

(2) فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 8 .

(3) زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 69.

(4) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 54.

(5) كويبي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 15.

ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، ورئيس المحكمة يفصل في الإشكالات المتعلقة بالإعفاء من الرسم القضائي بأمر غير قابل لأي طعن⁽¹⁾.

- يتم التبليغ الرسمي للعريضة عن طريق المحضر القضائي، ويتم تبليغ المذكرات مع الوثائق المرفقة لها إلى الخصوم، عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر، وبناء على طلب ذوي الشأن أو محاميهم، بعد تسديد أتعابه وفقا للقانون المعمول به، وسلم بعدها للمعني أو محاميه وثيقة مختومة وموقعة من طرفه، والتي تسمى وثيقة التكليف بالحضور⁽²⁾، المشار إليها في المواد 18-19-20 من ق.إ.م.و⁽³⁾.

المطلب الثاني: إجراءات السير والفصل في الدعوى الضريبية

إنطلاقا من تسجيل العريضة المكتوبة لدى كتابة ضبط بالمحكمة الإدارية، تفتتح الدعوى وفقا للشروط المحددة لذلك، يقوم القاضي بالتحقيق فيها مستعينا بمختلف وسائل وطرق الإثبات، خاصة منها الخبرة والمعينة، تكليف الخصوم بالحضور وتقديم المستندات والوثائق⁽⁴⁾. بحيث أن إجراءات التحقيق إلى غاية صدور أحكام قضائية فيها، لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية، فهي نفس إجراءات التحقيق العامة المنصوص عليها في ق.إ.م.و، بإستثناء إجراءات التحقيق الخاصة بالدعاوى الجبائية المنصوص عليها في ق.إ.ج، التي تعد إجراءات فاحصة أو تحقيقية، نظرا لما تتميز به هذه الأخيرة من خصوصية، وكذا الدور التوجيهي الذي يتمتع به القاضي خلال تسييره لهذه الدعوى⁽⁵⁾.

فقد خصصنا هذا المطلب لدراسة إجراءات السير في الدعوى، والمتمثلة في إجراءات التحقيق (فرع أول)، والخبرة (فرع ثاني) والفصل في المنازعة (فرع ثالث).

(1) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 38 .

(2) خوشي خالد، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مرجع سابق، ص 137 .

(3) أنظر المواد 18 و 19-20 من القانون رقم 08-09 المتضمن ق.إ.م.و، مرجع سابق.

(4) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، المرجع نفسه، ص 40.

(5) كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 12.

الفرع الأول: إجراءات التحقيق

يتولى القاضي الضريبي التحقيق في العريضة، طبقا لما هو منصوص عليه في ق.إ.ج، وق.إ.م⁽¹⁾، ولهذا التحقيق نوعين من الإجراءات:

أولا / إجراءات عامة:

لا تختلف هذه الإجراءات عن الإجراءات المتبعة في المنازعات الإدارية العامة وهي:

1/ إفتتاح التحقيق:

بعد إيداع المذكرات وتسجيلها لدى كاتب ضبط المحكمة الإدارية، يتم تبليغ كل الإجراءات والردود والوثائق، والمستندات وتدابير التحقيق إلى الأطراف⁽²⁾، وفقا لأحكام المادة 840 من ق.إ.م.و¹ التي تنص على أنه: "تبلغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم ورسالة مع الإشعار بالإستلام أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء. يتم أيضا تبليغ طلبات التسوية والإعذارات وأوامر الإختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال". تحت إشراف القاضي المقرر، طبقا للمادة 838 التي تنص على أنه: "يتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر".

والمادة 841 من نفس القانون تنص على ما يلي: "تبلغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض والمذكرات إلى الخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات".

يتولى القاضي المقرر بنفسه التأكد من إخطارهم بذلك تحت طائلة بطلان الإجراء، الذي يجعل القرار الصادر على إثر هذا التحقيق المعيب، قابل للإلغاء من طرف الجهة القضائية العليا، ويعمل على إحترام المواعيد، ويحدد للإدارة الضريبية ميعادا محددًا في حالة تقديم

(1) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 54.

(2) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 41.

مخططاتها،⁽¹⁾ كما يتولى إستلام الردود والوثائق والمستندات، والإحتفاظ بنسخة منها في الملف، وتسليم محامي المكلف بالضريبة نسخا مماثلة لإستعمال الدقة في الرد، والدفاع مع تسليم نسخة للممثل القانوني لإدارة الضرائب لتقديم دفعوها هي الأخرى⁽²⁾.

أما المذكرات المودعة بعد إنقضاء الآجال المفتوح للإيداع، فسيتم إستبعادها وجوبا، كون آجال تقديمها يحدده القاضي، بناء على ظروف كل قضية، مع فرض الطابع الكتابي على كل إجراء⁽³⁾، فله إتخاذ كل الإجراءات والتدابير لتحقيقه ذات الفائدة لإظهار الحقيقة وفض النزاع⁽⁴⁾، وفقا للمادة 844 ق.إ.م.و التي تنص على ما يلي: " ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع".

2/ تبليغ العريضة إلى المدير الولائي للضرائب:

بعد تبليغ العريضة لمدير الضرائب على مستوى الولاية، يقوم بإحالتها إلى مفتش الضرائب المباشرة إن رأى ضرورة لذلك، والذي بدوره يقوم بإرسال ملخص عنها، إلى المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه خلال أجل 15 يوم، كما أن له تقديم طلبات إلى المحكمة الإدارية، والتي تهدف إلى إلغاء أو تعديل القرار المتخذ، بناء على الشكاية المسبقة في أية مرحلة كانت عليها الدعوى، وأيضا رفض إجراء التحقيق إذا كان الأمر يتعلق بطلبات مقيدة بأجل، أو مشوية بعيب في الشكل يجعلانها عديمة القبول نهائيا⁽⁵⁾.

3/ شكليات الإيداع:

إذا بلغ المكلف بالضريبة برأي المدير من طرف المحكمة الإدارية، ولم يرضى به فله أجل 20 يوم ليطلع على الملف، ويقدم ملاحظاته المكتوبة في العريضة، ويودعها لدى كتابة ضبط،

(1) فريحة حسن، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 88.

(2) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 42.

(3) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب مباشرة، مرجع سابق، ص 55.

(4) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، المرجع نفسه، ص 43.

(5) فريحة حسن، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع نفسه، ص 88.

كما له حق طلب إجراء خبرة⁽¹⁾، وبعد إنقضاء المدة المحددة يعاد الملف مرة ثانية إلى المدير الولائي للضرائب، الذي يقوم بفحص الملاحظات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة.

فإذا أبدت مصلحة الضرائب دفوعاً جديدة، يعاد الملف إلى كتابة الضبط ويعلم بها المكلف بالضريبة⁽²⁾، وهكذا حتى يتخلى أحد الطرفين على عرض دفوع جديدة، وبالرغم من أن تبادل المذكرات بين الطرفين، عملية تجعل الإجراءات تطول وتأخر عملية صدور القرار، إلا أنها الطريقة المثلى للوصول إلى أحكام دقيقة، وإعطاء كل ذي حق حقه.

اشترط المشرع الجزائري تقديم المذكرات، على ورق مدموغ لجعل هذه العملية جدية⁽³⁾، ثم يتولى المقرر بالإتفاق مع رئيس المجلس تحديد تاريخ الجلسة، حتى لو لم تقدم النيابة العامة طلباتها، ثم يأمر كاتب الضبط بإحاطة النيابة العامة والخصوم بتاريخ إنعقاد الجلسة قبل ثمانية (8) أيام على الأقل من ذلك، وبعد ذلك تحال القضية للمداولة طبقاً للمادة 142 ق.إ.م التي تنص على أنه: "بعد إقفال باب المناقشة يحيل المجلس الدعوى للمداولة".

يجوز للقاضي المقرر طلب حضور مأموري الإدارة لسماعهم وتقديم الإيضاحات، ويحدد اليوم الذي ينطق فيه الحكم، هذا إذا كانت إجراءات التحقيق المنصوص كافية، وإلا يتم اللجوء إلى إجراءات التحقيق المنصوص عليها في ق.إ.ج، المتمثلة في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق⁽⁴⁾.

ثانياً/ إجراءات التحقيق الخاصة

طبقاً للمادة 1/85 من ق.إ.ج التي تنص على ما يلي: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة"، متعددة وهي:

(1) فريجة حسن، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 89.

(2) صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص 107.

(3) فريجة حسن، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع نفسه، ص 90.

(4) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 57.

1/ التحقيق الإضافي

يعد هذا النوع من التحقيق من الإجراءات الخاصة والوحيدة، التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة⁽¹⁾، وطبقا للمادة 3/85 ق.إ.ج فإنها تنص على أنه: "يكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم".

فهو إجراء وجوبي إلزامي، يتم كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم، وإذا تدرع المدير الولائي للضرائب بوقائع أو أسباب جديدة، لم يسبق للمكلف بالضريبة أن أعلم بها فيجب إعلامه بذلك⁽²⁾، وطبقا للمادة 2/84 ق.إ.ج لسنة 2010 فيجب إعلام المكلف بالضريبة بموقف المدير الولائي للضرائب، بحيث يتولى إرسال الملف مصحوبا بطلباته إلى كتابة الضبط، والذي بدوره يعلم المكلف بالضريبة بذلك، لتقديم ملاحظاته الكتابية والإعلان عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة خلال أجل 30 يوم⁽³⁾، غير أن هذه المادة تم إلغائها بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008.

2/ مراجعة التحقيق

إذا تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي، وعدم كفاية عناصر ومستندات الملف، لأعمال السلطة التقديرية للقاضي، التي تمكنه من البث في القضية⁽⁴⁾، يمكن لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بإجراء فحص مضاد وإعادة التحقيق، من طرف أحد أعوان الضرائب المباشرة، غير الذي قام بإجراء التحقيق الأول، وذلك بحضور المدعي أو وكيله، وبحضور رئيس

(1) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 59.

(2) صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص 108.

(3) كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 17.

(4) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 58.

المجلس الشعبي البلدي، وعضو من لجنة الطعن على مستوى الدائرة⁽¹⁾، في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من ق.إ.ج⁽²⁾.

يقوم العون المكلف بالمراجعة بتحرير محضر، يبيد رأيه فيه ويدرج ملاحظات المكلف بالضريبة، ورئيس المجلس الشعبي البلدي عند الإقتضاء، وهذا طبقا لنص المادة 85/ف5 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضرا ويضمنه ملاحظات المشتكى وكذا عند الإقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبيد رأيه".

ثم يرسل الملف إلى المدير الولائي للضرائب، ليرسله بدوره إلى المحكمة مع إرفاقه بإقتراحاته⁽³⁾، وبالإضافة إلى إجراء المعاينة الذي يعتبر دليل إثبات، يسمح للقاضي التعرض شخصيا على النزاع المثار أمامه، حيث ينتقل للمعاينة العضو المقرر، ما لم ينص الأمر على إنتقال جميع أعضاء هيئة المجلس، أو أحد أعضائه خلافا للعضو المقرر، وفي حالة عدم صدور قرار بالانتقال للمعاينة، أو لم يحضر أحد من الأعضاء في الجلسة العلنية التي صدر فيها هذا القرار، فيتم تبليغهم بقرار المعاينة مع بيان يوم وساعة إجرائها، وكاتب ضبط هو الذي يتولى تحرير محضر المعاينة⁽⁴⁾.

الفرع الثاني: الخبرة⁽⁵⁾

تم تنظيم الخبرة في كل من القواعد العامة والخاصة، في المادة 858 من ق.إ.م.و التي تنص على أنه: "تطبق الأحكام المتعلقة بالخبرة المنصوص عليها في المواد من 125 إلى 145 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية".

(1) فريحة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 98.

(2) أنظر المادة 76 من القانون رقم 13-08 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(3) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 60.

(4) فريحة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع نفسه، ص 99.

(5) الخبرة تعد إحدى وسائل التحقيق، وطريقة من طرق الإثبات التي يأمر بها القاضي الإداري، إلا أن المشرع لم يعرفها واكتفى بتحديد الهدف المرجوا منها في المادة 125 ق.إ.م.و، وكذا المادة 85-86 ق.إ.ج في كيفية إجرائها. أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع نفسه، ص 96.

بالرجوع إلى المواد من 125 إلى 145 من نفس القانون، وكذا المواد 85 و86 من ق.إ.ج، بالإضافة إلى القانون رقم 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁽¹⁾، فإنها تعتبر الإجراء الرئيسي في التحقيق، عندما لا تسمح مستندات الملف للجهة القضائية، الإهتداء إلى الطريقة الواجب الفصل بها في القضية، وبالإضافة إلى المواد من 47 إلى 55 مكرر من ق.إ.م، فإنها تخضع أساسا للمقتضيات الواردة في المادة 86 من ق.إ.ج⁽²⁾.

أولا / إجراءات الخبرة:

طبقا للمادة 86 ق.إ.ج التي تنص على ما يلي: "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا وإم بناء على طلب من المكلف".

تتم الخبرة إما تلقائيا بأمر من المحكمة الإدارية، أو بناء على طلب من أحد الطرفين⁽³⁾، من طرف خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية، إذا كان النزاع ذو أهمية قليلة، أما إذا طالب به أحد الطرفين أو كلاهما فإن كل منهم يعين خبيره، والخبير الثالث تعيينه المحكمة الإدارية، والذي لا يمكن أن يعين من بين الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها، أو من الأشخاص المدلون برأيهم في القضية، أو الذين كانوا وكلاء لأحد الطرفين أثناء التحقيق⁽⁴⁾. في حالة عدم قبول الخبير القيام بالخبرة، أو عدم قيامه بالمهمة المسندة إليه، فإنه يتولى هذه المهمة خبير آخر في مكانه، يعين بأمر من رئيس الجهة القضائية التي أمرت بالإجراء، وهذا طبقا للمواد من 126 إلى 131 ق.إ.م.و⁽⁵⁾، والذي يتولى إعلام كل من مصلحة الضرائب والشاكي، وعند الاقتضاء الخبيرين بيوم وساعة البدء في العملية قبل 10 أيام على الأقل، طبقا

(1) كويسى لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 18.

(2) خلفوني العيد، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2007، ص 169.

(3) آث ملويا لحسن بن شيخ، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 220.

(4) صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 110.

(5) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 61.

للمادة 86 من ق.إ.ج، أما المادة 53 من ق.إ.م فقد حددت المدة بـ 5 أيام وهو ما يعني وجود تناقض وخروج المشرع عن الأصل.

في حالة عدم حضور الإدارة عمليات الخبرة، فهذا لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة، ولا يحق لها التمسك بذلك أمام المحكمة، والإعتماد عليه لإلغاء القرار المستأنف⁽¹⁾، وهو ما أكدت عليه المحكمة الإدارية في قرارها الصادر بتاريخ 27/4/1998، الذي جاء فيه أنه "لا يمكن لإدارة الضرائب التمسك بخطئها، ولا يمكن الطعن في البيانات الواردة في الخبرة بعدم الصحة أمام القاضي الإداري، طالما لم يطعن فيها بالتزوير".

بعد تحرير كل من عون إدارة مصلحة الضرائب والخبراء، إما تقرير مشترك أو تقارير مستقلة، تودع لدى كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية⁽²⁾، ولكل طرف الحق في طلب رد، كل من خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر، وبعد إخطار الأطراف بمحضر الخبرة، يمكنهم تقديم الملاحظات التي يرونها ضرورية، إلى كتابة الضبط على شكل تقرير، لتقوم بتبليغها إلى طرف المعني للرد عليها⁽³⁾.

إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة غير قانونية، أو أنها لا تزال ناقصة في بعض أجزائها، فلرئيسها أن يأمر بإجراء خبرة تكميلية جديدة، حسب الشروط المحددة في المادة 86 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه"، ورأي الخبير لا يقيد المحكمة فلها أن تأخذه أو ترفضه⁽⁴⁾.

(1) كويسى لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 19.

(2) خلفوني رشيد، الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 173.

(3) فريحة حسن، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 94.

(4) صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجائبة، مرجع سابق، ص 111.

ثانيا/ مصاريف الخبرة

بعد إتمام الخبرة يحدد كل خبير مبلغ أتعابه، والمكافأة التي يريد الحصول عليها، ومقدار نفقاته⁽¹⁾، وبعد ذلك تتم التصفية والرسوم بقرار يصدره رئيس المحكمة الإدارية، طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف المالية، أما التقارير التي تودع بعد مرور أكثر من (3) أيام من غلق المحضر، فلا يؤخذ بها عند تحديد الأتعاب⁽²⁾، يحق لكل من الخبراء وكذا الأطراف منازعة قرار المحكمة الإدارية المحدد للأتعاب خلال أجل (3) أيام من تاريخ تبليغهم به.

تفصل المحكمة في المنازعة في هيئة غرفة مشورة⁽³⁾، والطرف الذي يخسر في الدعوى، هو الذي يتحمل مصاريف الخبرة، أما في حالة الإستجابة لجزء من طلبه، فإنه يتحمل جزء من هذه المصاريف، وذلك في حدود ما يقرره القرار القضائي، وذلك طبقا للمادة 98 ق.إ.ج⁽⁴⁾.

أما مصاريف الخبرة الموضوعية على عاتق الإدارة الضريبية، فالخزينة العمومية هي التي تتحملها، إذا تعلق النزاع بالضرائب أو الرسوم أو غرامات محصلة لصالح الدولة، أما إذا تعلق النزاع بضرائب ورسوم، تستوجب اقتطاع مقابل مصاريف الإدراج في حكم إنعدام القيمة، لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية، طبقا للمادة 100 ق.إ.ج⁽⁵⁾ فهذا الأخير هو الذي يتحمل المصاريف⁽⁶⁾.

الفرع الثالث: الفصل في الدعوى

طبقا للمادة 89 من ق.إ.ج التي تنص على أنه: "يبت في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية، طبقا لأحكام الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية، المعدل والمتمم".

(1) فريحة حسن، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 98.

(2) خلفوني رشيدة، الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 179.

(3) صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص 112.

(4) أنظر المادة 98 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(5) أنظر المادة 100 من القانون رقم 13-08 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق.

(6) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 66.

يفصل رئيس المحكمة الإدارية في القضية المتنازع فيها⁽¹⁾، وذلك بعد دراسة القضية وإجراء التحقيق والخبرة، وبعد إنعقاد الجلسة في الميعاد المحدد لها، وإجراء المداولة بغير حضور النيابة العامة أو الخصوم، أو وكلائهم أو حتى كاتب الجلسة، تأتي مرحلة إتخاذ القرار. **أولاً/ صدور القرار**

يتخذ القرار في جلسة علنية، وقد تكون سرية إذا رأت المحكمة الإدارية، أنه في العلنية خطر على النظام العام⁽²⁾، الذي يجب أن يتضمن مجموعة من البيانات الإلزامية والمتمثلة في: أ- تحليل لطلبات الأطراف: بحيث يستند القاضي في قراره، إلى طلباتهم دون أن يكون ملزم بالإشارة إلى جميعها، كما يستند إلى جميع الوثائق المرفقة بالملف، وعلى محاضر الخبرة إن وجدت، مع إمكانية الإطلاع على رأي لجان الطعن الإدارية⁽³⁾.

ب- يجب أن يتضمن نوعية الجلسة إن كانت علنية أو سرية، وأن يشتمل على أسماء الأطراف وطلباتهم بيان المستندات المقدمة، وخلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية ولائية⁽⁴⁾.

ج- تاريخ قفل التحقيق وعند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحه، وبيان ما إذا كان الحضور أو وكلائهم قد حضروا اعلان القرار أو تغيّبوا، ويجب الإشارة إلى أعضاء المحكمة الإدارية الذين اشتركوا في اتخاذ القرار⁽⁵⁾، يجب أن يتضمن تاريخ النطق به وتحت طائلة البطلان العبارة: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، باسم الشعب الجزائري⁽⁶⁾.

(1) زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 71.

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

(3) فريحة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 102.

(4) كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 21.

(5) فريحة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع نفسه، ص 102.

(6) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 64.

في الأخير يجب أن يتم التوقيع على النسخة الأصلية منه، من طرف كل من رئيس المحكمة والمستشار المقرر كاتب الضبط، ففي حالة إنعدامهم لتوقيع أحدهم، فإن القرار يعتبر باطلا، بحيث يتم صدور القرار من طرف قاض واحد وهذا وفقا لأحكام المادة 255 من ق.إ.م.و.إ التي تنص على ما يلي: "تصدر أحكام المحاكم بقاض فرد ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. وتصدر قرارات جهة الإستئناف بتشكيلة مكونة من ثلاث قضاة ما لم ينص صراحة على خلاف ذلك".

بعدما كانت في ق.إ.م. في المادة 144 منه تصدر عن 3 أعضاء⁽¹⁾، أما ق.إ.م. فقد أحال كيفية الفصل إلى ق.إ.م. و، طبقا لنص المادة 82 منه التي تنص على أنه: "تبت المحكمة الإدارية بأمر وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، بالرجوع إلى نص المادة 836 نجد أنها تنص على أن الفصل يكون بأمر مسبب.

ثانيا/ تبليغ القرار

يبلغ القرار عن طريق المحضر القضائي، فهو الإجراء الذي كرسه المشرع في ق.إ.م.و.إ، من خلال المادة 894 منه والتي تنص على أنه: "يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي".

أما إستثناءا فيتم عن طريق أمانة الضبط وفقا للمادة 895 من نفس القانون والتي تنص على ما يلي: "يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط".

وهو ما قضت به المحكمة الإدارية في قرارها الصادر، بخصوص القضية المطروحة بين السيد آيت ناصر خليفة، وكل من نائب مدير الضرائب والسيد "بوتي روبرت"⁽²⁾، التي كان موضوعها يتعلق بالمطالبة، بأشياء محجوزة للبيع من طرف مصلحة الضرائب، للحصول على

(1) أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 104.

(2) وبالتالي فإن المادة 894 من ق.إ.م.و.إ، جاءت مغايرة لما ذهبت إليه المحكمة العليا في قضية آيت ناصر خليفة. كوسة

فضيل، القاضي الإداري والمنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 284.

آداء الضريبة، وهنا وضحت كيفية تبليغ القرارات في المواد الإدارية، إذا جاء في قرارها ما يلي: "أن القرارات الصادرة في القضايا الإدارية في القضايا المستعجلة تبلغ من طرف كتابة الضبط لكل أطراف الخصومة"⁽¹⁾.

أما المشرع الفرنسي فقد سلك مسلك آخر، وهو أن التبليغ يتم بصورتين: الأولى عن طريق كاتب الضبط، أما الثانية فتتمثل في الحالة التي يطلب فيها الأطراف تبليغ القرار وتسمى signification⁽²⁾، ويجب أن ينفذ هذا القرار سواء من طرف المكلف بالضريبة⁽³⁾، أو من طرف مصلحة الضرائب، فيجب على المدير أن يضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التخفيضات المعلن عنها⁽⁴⁾.

تبليغ المكلف بالضريبة إذا كان موطنه خارج الجزائر، فإنه يوجه إلى المواطن الذي إختاره في الجزائر، فإن لم يوجد يبلغ وفقا لإحكام المادة 414 و 415 من ق.إ.م.إ، بحيث تنص المادة 414 على أنه: "يتم تبليغ الشخص الذي له موطن في الخارج وفقا للإجراءات المنصوص عليها في الإتفاقيات القضائية".

والمادة 415 تنص على أنه: "في حالة عدم وجود إتفاقية قضائية يتم إرسال التبليغ بالطرق الدبلوماسية".

أما إذا كان المكلف بالضريبة شخص معنوي، فالتبليغ يوجه إلى مقر الشركة أو المؤسسة⁽⁵⁾، فالتبليغ يعد من المعاملات الجوهرية في أصول المحاكم الإدارية، والتي يترتب على حصوله بالصورة القانونية، سريان الآجال وسقوط الحقوق، إذ لا يكون القرار قابلا للتنفيذ، إلا بعد تبليغه رسميا للطرف المعني، ومن ثم تبدأ مواعيد الطعن في السريان⁽⁶⁾.

(1) كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 20.

(2) Louis Trotabas et Jean Marie, Driot fiscal, 4 édition, Dalloz, 1980, page 313.

(3) طاهري حسين، المنازعة الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 31 .

(4) فريحة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 103 .

(5) كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، المرجع نفسه، ص 22.

(6) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 282.

المبحث الثاني: الطعن في قرار المحاكم الإدارية

تعتبر طرق الطعن وسيلة المتقاضين للحصول على قرار مطابق للحقيقة، كون القضاء قد يخطأ في تقدير الوقائع أثناء فصله في النزاع، وقد يسيء تطبيق القانون، أو أن المدعى قد يعجز عن إقامة الدليل على ما يدعيه، وعليه فلتفادي المساوئ الناجمة عن مثل هذه الاحتمالات، فالمشرع تبنى مبدأ تعدد درجات التقاضي، وقرر طرق للطعن لإصلاح ما وقع في القرار من خطأ أو إغفال، وذلك بتصحيح أو تعديل القرار المطعون فيه.

هذه الطرق جرى تقسيمها في العادة إلى نوعين: الطرق العادية المتمثلة في الاستئناف والمعارضة والطرق غير العادية والتي تتمثل في الطعن بالنقض، إلتماس إعادة النظر وأخيراً إعتراض الغير الخارج عن الخصومة⁽¹⁾.

بحيث أنه إذا كان الطعن بالمعارضة أو إلتماس إعادة النظر، أو إعتراض الغير الخارج عن الخصومة، فالقضية في مثل هذه الحالات، تعاد دراستها من طرف القاضي ذاته المصدر القرار المطعون فيه، أما بالنسبة للإستئناف أو النقض، فالقضية تحال إلى قضاة آخرين غير القاضي الذي أصدر القرار الأول⁽²⁾، والمشرع الجزائري كغيره من المشرعين في العالم نظم مبدأ التقاضي على درجتين واعتبرها من المبادئ الأساسية وذلك حماية لكل من القاضي والمتقاضي⁽³⁾.

والطعن في المنازعات الجبائية يختلف حسب نوع الضريبة، بحيث نجد في الضرائب المباشرة، كل القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية بخصوصها، تكون قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة، أما المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، التي حول فيها القانون للمحكمة

(1) عدو عبد القادر، المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 289 .

(2) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 108.

(3) زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 71.

الإدارية، سلطة الفصل فيها بالدرجة أولى وأخيرة، فإنه لا يمكن الطعن فيها إلى بالنقض بموجب المادة 1/489 من ق.ض.غ.الم⁽¹⁾.

غير أن المشرع قام بإلغائها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، ولم يتطرق على الطعن بالنقض بخصوص الضرائب غير المباشرة، وعليه سنتناول في هذا المبحث طريقة الطعن بالاستئناف في منازعات الضرائب المباشرة (مطلب أول) والطعن بالنقض في منازعات الضرائب غير المباشرة (مطلب ثاني).

المطلب الأول: الطعن بالاستئناف في منازعات الضرائب المباشرة

يحق لكل من المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية الاستئناف أما مجلس الدولة، كدرجة ثانية في هرم القضاء الإداري⁽²⁾، والذي يعتبر طريق المراجعة الطبيعية ضد قرارات المحكمة الإدارية، فهو يسمح لمجلس الدولة أن يضع يده على مجمل الدعوى، ويحسمها قانونيا وواقعا. حيث نجد أن القانون العضوي رقم 01/98، المتعلق بإختصاصات بمجلس الدولة وتنظيمه وعمله، قد أشار في المادة 2 منه إلى إختصاصات هذه الجهة القضائية كهيئة مقومة، لإعمال الجهات القضائية الإدارية⁽³⁾، والتي تنص على أن: "مجلس الدولة هيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية وهو تابع للسلطة القضائية يضمن توحيد الاجتهاد القضائي الإداري في البلاد ويسهر على إحترام القانون".

عرفت هذا الاستئناف المادة 332 من ق.إ.م.و.إ، من خلال الهدف المرغوب فيه بأنه: "يهدف الاستئناف إلى مراجعة أو إلغاء الحكم الصادر عن المحكمة"، وبالتالي فهو طعن عادي يؤدي إلى مراجعة القرار المطعون فيه، تعديلا لمنظومة أو إلغاء القرار الصادر عن جهة الدرجة الأولى.

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 109.

(2) محمد بعلي صغير، القضاء الإداري - مجلس الدولة - دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة سنة 2004، ص 150.

(3) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 66.

وكمبدأ عام فإجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة فيما يخص المنازعات الضريبية، ليس لديها خصوصيات تميزها عن القواعد العامة، إنما تخضع لتلك القواعد الواردة في ق.إ.م.و.إ. والقانون رقم 01/98، المتعلق بمجلس الدولة، أيضا المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج. تنص على أنه: "ويمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفقا للشروط وتبعا للإجراءات المنصوص عليها في القانون رقم 09-08 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية".

يتبين من خلال هذه المادة أنه يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف، ضمن الشروط المنصوص عليها⁽¹⁾، والتي سنتناولها فيما يلي:

الفرع الأول: شروط الطعن بالاستئناف

تكون كل القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية، بخصوص منازعات الضرائب المباشرة، قابلة للاستئناف أمام المجلس الدولة⁽²⁾، وبالرجوع إلى المادة 90 ق.إ.ج. المتعلقة بسبب الطعن في تلك القرارات، فهي تنص على ما يلي: "يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والقانون رقم 01-98 المؤرخ في 4 صفر عام 1419 الموافق ل30 مايو 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة".

نجد هذه المادة تنص في فقرتها الأولى على أنه، يمكن الطعن ضدها ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون رقم 01/98 المؤرخ في 30 يونيو 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وسيره⁽³⁾، وحسب المادة 40 منه فإنها تتمثل فيما يلي:

(1) كويسى لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 24.

(2) زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 72.

(3) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 110.

أولا/ الشروط المتعلقة بأطراف النزاع

يقصد بأطراف النزاع المستأنف والمستأنف عليه، وطبقا للمادة 13 من ق.إ.م.إ يجب أن تتوفر فيهم الصفة والمصلحة، أما بالنسبة لشروط الأهلية فالمشرع لم ينص عليها، وهو ما يعني أنه تبنى الرأي الفقهي، الذي يعتبر الأهلية شرط من شروط إجراءات النزاع، وليس من شروط الدعوى، والتي يقصد بها أهلية الأداء أمام القضاء، فمتى بوشرت الدعوى من من هو ليس أهلا لمباشرتها، كانت دعواه مقبولة ولكن إجراءات النزاع تكون باطلة.

فالمدعى إذا كان أثناء رفعه للدعوى متمتعا بأهلية التصرف، ثم فقدتها أثناء السير في الإجراءات تنكس الحجة عليه مثلا، فالدعوى تظل صحيحة، ولكن يوقف النظر في النزاع إلى أن تستأنف في مواجهة من له الحق في مواصلتها⁽¹⁾، فالأهلية وإن كانت لا تثير مشاكل، لأنها لا تخرج عن إطار أهلية التقاضي في المواد المدنية، فالمشرع تعرض لها في عدة قوانين، منها ق.إ.م وقوانين البلدية والولاية⁽²⁾.

إذ نجد المادة 64 من ق.إ.م.إ. تنص على ما يلي: "حالات بطلان العقود غير القضائية والإجراءات من حيث موضوعها محدد على سبيل الحصر فيما يلي:
-إنعدام الأهلية للخصوم....".

تنص على أن الأهلية ضمن الدفع ببطلان الإجراءات، والمشرع جعلها من النظام العام، والتي يثيرها القاضي تلقائيا، طبقا للمادة 65 من ق.إ.م.إ التي تنص على أنه: "يثير القاضي تلقائيا إنعدام الأهلية".

وفي حالة عدم توفرها في أحد الأطراف، فإنه يترتب عليها عدم صحة الإجراءات، وعليه فإن حق الاستئناف تم تكريسه في المادة 335 من ق.إ.م.إ التي تنص على ما يلي: "حق الاستئناف مقرر لجميع الأشخاص الذين كانوا خصوما على مستوى الدرجة الأولى أو لذوي

(1) كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص26.

(2) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع نفسه، ص113.

حقوقهم ولجميع الأشخاص الذين كانوا أطرافا في النزاع على مستوى الدرجة الأولى بشرط توفر المصلحة في المستأنف طبقا للنص هذه المادة".

ثانيا/ الشروط المتعلقة بالقرار المستأنف (القرار محل الطعن)

يقصد بمحل الطعن القرار الصادر عن المحاكم الإدارية والمتعلقة بالمنازعات الضريبية والذي يشترط فيه⁽¹⁾ طبقا للمادة 909 من ق.إ.م.وإ.م.أيلي:

1/ أن يكون القرار المستأنف قضائي:

طبقا لأحكام المادة 909 من ق.إ.م.وإ.م.أيلي التي تنص على أن: "الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف".

فإن المشرع اشترط أن يكون القرار المستأنف فيه، صادر عن هيئة قضائية وهي المحكمة الإدارية⁽²⁾، والمادة 7 من ق.إ.م. وكذا المادة 800 من ق.إ.م.وإ.م.أيلي حددت موضوع القضايا التي تفصل فيها هذه المحكمة الإدارية والقابلة للإستئناف أما مجلس الدولة⁽³⁾.

2/ أن يكون القرار صادر عن المحكمة الإدارية:

طبقا للمادة 7 من ق.إ.م. التي تنص على أنه: "تختص المجالس القضائية بالفصل ابتدائيا بحكم قابل للإستئناف أمام المحكمة العليا في جميع القضايا أيا كانت طبيعتها التي تكون الدولة أو الولايات أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصيغة الإدارية طرفا فيها".

فمجلس الدولة هو المختص كقاعدة عامة بالنظر في المنازعات الإدارية، وعليه يشترط الطعن بالاستئناف أن يكون ذلك القرار صادر عن المحكمة الإدارية.

(1) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 68.

(2) كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، 28.

(3) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 111.

3/ أن يكون القرار المستأنف ابتدائيا:

إذا كان الإستئناف لا ينصب إلا على الأفكار القضائية، فهذا لا يعني أن أي قرار قضائي يمكن إستئنافه، بل يجب أن يكون ابتدائيا⁽¹⁾.

ثالثا/ الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات (العريضة)

يتم تقديم الطعن بالاستئناف في شكل عريضة، والتي لا تقبل إلا بتوافرها على مجموعة من الشروط، والتي تضمنتها المادة 540 من ق.إ.م.و. والتي تنص على أنه: "يجب أن تتضمن عريضة الإستئناف تحت طائلة عدم قبولها شكلا البيانات الآتية:
-الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.

-إسم ولقب وموطن المستأنف عليه، وإن لم يكن له موطن معروف فأخر موطن له.

-عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الإستئناف.

-الإشارة الى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.

-ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

كذلك المادة 344 منه تنص على أنه: "يجوز للخصوم التمسك بوسائل قانونية جديدة وتقديم مستندات وأدلة جديدة تأييدا لطلباتهم".

تتمثل هذه الشروط فيما يلي:

بالنسبة للبيانات فهي نفسها بالنسبة لجميع العرائض في الدعاوى الإدارية، والتي سبق أن تطرقنا إليها وفقا للمادة 540 من ق.إ.م.و. إذ يجب أن تتضمن العريضة إسم ولقب وموطن ومهنة كل من الأطراف⁽²⁾، عرض موجز للوقائع والأوجه التي تبنى عليها الطعن، مع إرفاقها بصورة رسمية من القرار المطعون فيه، ويتجلى هذا في قرار مجلس الدولة تحت رقم

(1) بوجادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، مرجع سابق، ص 67.

(2) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 15.

381 والصادر بتاريخ 2003/09/16 في قضيت ضد مديرية الضرائب لولاية الجزائر، حيث تم قبول الإستئناف، وذلك لأنه تم رفضه بموجب عريضة الاستئناف والتي كانت مستوفية للشروط الشكلية، وتم إلغاء القرار المستأنف فيه.

تقدم في عدد من النسخ حسب عدد الخصوم⁽¹⁾، وطبقا للمادة 14 من ق.إ.م.وإ يجب أن تقدم مكتوبة وموقعة ومؤرخة، وفي الأخير يجب أن توقع من طرف الطاعن، أو محامي مقبول لدى مجلس الدولة، وإلا كان الطعن غير مقبول، فهذا الشرط يخدم المكلف بالضريبة نظرا لقلّة درايته بالأمر المتعلقة بالضريبة وصعوبة فهمها⁽²⁾، أما الإدارة فهي معفية من هذا الشرط، طبقا للمادة 905 من ق.إ.م.وإ التي تنص على أنه: "يجب أن تقدم العرائض والطعون ومذكرات الخصوم تحت طائلة عدم القبول من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة بإستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 800 أعلاه".

إذ صدر عن مجلس الدولة في قرار له يقضي بعدم قبول عريضة المستأنف، بسبب عدم وجود محامي مقبول لديه، وذلك في قضية الشركة الوطنية لنقل المسافرين ضد مدير الضرائب⁽³⁾، بحيث تودع العريضة لدى كتابة الضبط بمجلس الدولة، فيقوم الكاتب بتسجيل القضية، وفقا لتاريخها ورقمها التسلسلي في سجل خاص، مقابل إستلام للمستأنف وصل بإستلام العريضة⁽⁴⁾.

ويجب يثبت بأنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن، أو يثبت إعفائه على أساس المساعدة القضائية، بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل، أو نسخة من القرار الذي قضى به مجلس الدولة، في قراره الصادر بتاريخ 2003/01/21، حيث بمقتضى المادة من ق.إ.م.

(1) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 69 .

(2) زياتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 72.

(3) طاهري حسين، المنازعة الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 31.

(4) محمد بعلي صغير، القضاء الإداري - مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، سنة 2004، ص 159.

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

بعد عرض الاستئناف على رئيس المجلس، يحيله على رئيس الغرفة الإدارية المختصة لتعيين القاضي المقرر، الذي يقوم بعد وصل الملف إليه⁽¹⁾، بتبليغ أطراف النزاع ويحدد بناء على ظروف القضية، أجل تقديم المذكرات الإيضاحية والملاحظات والردود، ويجوز أن يطلب من الحضور كل وثيقة أو مستند يفيد في فصل النزاع وفقا لأحكام المادة 844 ق.إ.م.و.ا. ويتم تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق، إلى الأطراف أو ممثليهم وفقا لأحكام المادة 845 من نفس القانون⁽²⁾ والتي تنص على أنه: "يتم تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم".

رابعا/ الشروط المتعلقة بالميعاد

طبقا للمادة 950 من ق.إ.م.و.ا فإن آجال الاستئناف، كقاعدة عامة هو شهرين كاملين ابتداء من يوم التبليغ الرسمي⁽³⁾، وطبقا للمادة 91 من ق.إ.ج التي تنص على ما يلي: "يسري الآجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية إعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية".

فإن الآجال بالنسبة للإدارة الضريبية يسري من تاريخ تبليغ المصلحة الجبائية، وهو ما يعني أن المادة لم تحدد سريان الاستئناف بالنسبة للمكلف، وبالتالي تطبيق الآجال المنصوص عليها في المادة 950 من ق.إ.م.و.ا، التي تنص على ما يلي: "يحدد أجل استئناف الأحكام بشهرين(2)".

يتم التبليغ الرسمي للقرار إلى المكلف بالضريبة، بواسطة محضر قضائي، طبقا للمادة 894 من ق.إ.م.و.ا التي تنص على أنه: "يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي".

(1) كويسى لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 27.

(2) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 17 .

(3) بوحادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، مرجع سابق، ص 339.

مع إمكانية تقليص هذه المدة في المواد الاستعجالية إلى 15 يوم⁽¹⁾، ويمدد بالنسبة للمقيمين بالخارج بشهر واحد في تونس والمغرب، ليصبح 3 أشهر طبقاً للمادة 404 من ق.إ.م.و.ا التي تنص على أنه: "تمدد لمدة شهرين (2) آجال المعارضة والتماس إعادة النظر والظعن بالنقض المنصوص عليها في هذا القانون للأشخاص المقيمين خارج الإقليم الوطني".

وعليه فإن الآجال يمدد بشهرين ليصبح 4 أشهر، بالنسبة للمقيمين في بلاد أجنبية أخرى⁽²⁾، وفي حالة وفاة أحد الطرفين يوقف الميعاد ولا يعاد سريانه، إلا بعد إبلاغ الورثة حسب الأوضاع المنصوص عليها قانوناً⁽³⁾، أما في حالة وقف الإمتثال، والذي يعني توقيف العمل بالمدة الزمنية للميعاد لفترة معينة، وبعد زوال العارض أو المانع يستأنف سير الميعاد والمطبق، وإذا أنقص أجل رفع الدعوى للاستئناف ترفض الدعوى لخروج الآجال القانونية⁽⁴⁾.

الفرع الثاني: صدور القرار

وفقاً لأحكام ق.إ.م.و.ا فإنه متى رأى المستشار المقرر، أن القضية جاهزة للفصل فيها، يودع تقريره ويحيل الملف إلى محافظ الدولة، ليقدم بدوره تقريره المرفق بالملف، خلال أجل شهر⁽⁵⁾، وهذا طبقاً للمادة 897 بنصها على أنه: "يحيل القاضي المقرر وجوباً ملف القضية مرفقاً بالتقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد إلى من تاريخ استلامه الملف".

يجب على محافظ الدولة إعادة الملف والوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الاجل المذكور".

بإنهاء المهلة المحددة سواء قدم مذكراته أم لا، فإنه يتم تحديد الجلسة للنظر والفصل في الظعن، وذلك بالاتفاق مع كل من المستشار المقرر ورئيس المجلس، مع إخطار كل من محافظ الدولة والأطراف أو محاميهم، بتاريخ الجلسة قبل 10 أيام من تاريخ إنعقادها على الأقل

(1) كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 35.

(2) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 115.

(3) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 20.

(4) بوحادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، مرجع سابق، ص 340.

(5) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 33.

برسالة موسى عليها⁽¹⁾، بحلول الآجل تتعدّد الجلسة وفقا للمادة 7 ق.إ.م.و التي تنص على أنه: "الجلسة علنية مالم تمس العلانية بالنظام العام أو الآداب العامة أو حرمة الأسرة". يتلوا خلالها العضو المقرر تقريره، يقدم الأطراف أو محاميهم ملاحظاتهم الشفوية إن أرادوا ذلك، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه وفقا للمادة 269 ق.إ.م.و التي تنص على أنه: "تتم المداولات في السرية وتكون وجوبا بحضور كل قضاة التشكيلة دون حضور النيابة العامة والخصوم ومحاميهم وأمين الضبط".

لتحال بعد ذلك إلى المداولة ويتم النطق بالقرار في جلسة علنية، حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية، على أن يكون القرار متضمنا لنفس الشكل والإجراءات المنصوص عليها في ق.إ.م.و، وأيضا بالنسبة للتبليغ الذي يتم بنفس الكيفية للأطراف⁽²⁾.
الفرع الثالث: تنفيذ القرار

تعتبر مرحلة تنفيذ القرار الصادر عن مجلس الدولة، هي أهم مرحلة في التقاضي، وهو ما يصبوا إليه المتقاضي من خلال لجوؤه إلى القضاء، طبقا لأحكام المادة 281 من ق.إ.م.و التي تنص على ما يلي: "النسخة التنفيذية هي النسخة الممهورة بالصيغة التنفيذية توقع وتسلم من طرف أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه، وتحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية: نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ وكذا ختم الجهة القضائية".

لا تنفذ القرارات إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية، حيث توقع وتسلم من طرف أمين الضبط، المستفيد من القرار الذي يرغب في متابعة تنفيذه، وتحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ"⁽³⁾، ولا تسلم إلا نسخة تنفيذية واحدة، وبمجرد صدور القرار يحوز على قوة الشيء المقضي فيه، حسب ما ورد في المادة 282 التي تنص على أنه: "لا تسلم إلا نسخة تنفيذية واحدة".

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 119 .

(2) المشرع الجزائري لم يحدد المهلة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة سواء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولا قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولا قانون الاجراءات الجبائية، مما يجعلها تطول أكثر. كويبي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 36.

(3) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 34.

إلا أن الخصم المستفيد الذي أضع قبل التنفيذ النسخة التنفيذية، أو تعذر عليه التنفيذ، لاسيما بسبب إتلافها أو تمزقها، يمكنه الحصول على نسخة تنفيذية ثانية وفقا الأحكام المادة 603 من هذا القانون التي تنص على أنه: "لا تسلم إلا نسخة تنفيذية واحدة لكل مستفيد، وإذا فقدت هذه النسخة ممن تسلمها قبل التنفيذ يمكنه الحصول على نسخة تنفيذية أخرى...".

كما أن تنفيذ القرارات الإدارية يطرح إشكالا كبيرا، بسبب الحماية المقررة للمال العام، الذي لا يمكن الحجز عليه، إضافة إلى أن القاضي الإداري لا يمكنه توجيه أوامر للإدارة طبقا لمبدأ الفصل بين السلطات، فالإدارة تقوم بإصدار قراراتها بحرية، في حين يستقبل القاضي في القيام بعمله والمتمثلة في حل النزاعات المعروضة عليه⁽¹⁾.

المطلب الثاني: الطعن بالنقض في منازعات الضرائب غير المباشرة

إن منازعات الضرائب غير المباشرة بإعتبار أن المحكمة الإدارية تفصل فيها كدرجة أولى وأخيرة بموجب المادة 489 / 1 ق.ض.غ.الم⁽²⁾، فالطعن ضد قراراتها لا يمكن إلا بالنقض، والذي يعتبر طريقة من طرق الطعن غير العادية في المسائل الإدارية التي تخول لأي طرف، الطعن في القرار القضائي الصادر عن أية محكمة إدارية، التقدم إلى الجهة الأعلى درجة لها، وهي مجلس الدولة للطعن بالنقض، معبرا فيه عن عدم رضاه بما حكمت به المحكمة الإدارية، وهذا طبقا للمادة 11 من القانون العضوي رقم 01 / 98⁽³⁾ التي تنص على ما يلي: "يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الإدارية الصادرة نهائيا".

يتم هذا الطعن وفقا لشروط معينة، دون أن تكون مخصصة أو مميزة للمنازعات الجبائية، وبالذات الضرائب غير المباشرة، وعليه يبقى ق.إ.م ساريا بشأن هذا النوع من الطعن رغم ما يعترضه من نقائص، ينبغي سدها من حيث شروط قبوله أو أوجهه أو آثار القرار⁽⁴⁾.

(1) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، المرجع نفسه، ص 35.

(2) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 108.

(3) بوجادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، مرجع سابق، ص 326.

(4) محمد بعلي صغير، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، سنة 2005، ص 276.

الفرع الأول: شروط الطعن بالنقض

كما هو الشأن بالنسبة للطعن بالاستئناف فإن قبول الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، ضد قرارات المحاكم الإدارية فإنه يتطلب توافر مجموعة من الشروط بمحل الطعن، وأخرى بالطاعن وأيضا بالاجراءات والميعاد والذي يتمثل فيما يلي:

أولا/ الشروط المتعلقة بمحل الطعن بالنقض

1/ يشترط أن يكون القرار المطعون فيه قضائيا:

ليكون مجلس الدولة مختص بالنظر في الطعن بالنقض، يجب أن يكون القرار قضائي صادر عن المحاكم الإدارية، حتى يتسنى لصاحب المصلحة والصفة، الطعن به أمام مجلس الدولة طبقا للمادة 03 من ق.إ.م.و⁽¹⁾ التي تنص على أنه: "يجوز لكل شخص يدعي حقا رفع دعوى أمام القضاء للوصول على ذلك الحق أو حمايته".

2/ أن يكون الحكم الصادر نهائيا:

طبقا للمادة 11 من القانون العضوي رقم 01/98 التي تنص على ما يلي: "يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الإدارية الصادرة نهائيا.... فالطعن بالنقض أمام مجلس الدولة يجب أن يكون ضد القرارات الصادرة نهائيا وإلا رفض الطعن، إذ أن مجلس الدولة قد قضى في قراره أن القرار محل الطعن بالنقض، ليس نهائيا كون القرار الصادر عن مجلس قضاء تلمسان لا يتوفر فيه شرط النهائية، وذلك لأن الطعن بالنقض هو الملاذ الأخير للأطراف، للدفاع عن حقوقهم خاصة أن الضرائب غير المباشرة ليس لها سوى هذه الطريقة للطعن⁽²⁾".

ثانيا / الشروط المتعلقة بالطاعن

كما هو الشأن بالنسبة لمختلف الطعون أمام مجلس الدولة، فالطاعن بالنقض يجب أن تتوفر فيه الشروط الواردة في المادة 13 من ق.إ.م.و⁽³⁾ والمتمثلة في المصلحة والصفة⁽³⁾، والتي سبق أن تناولناها في المبحث الأول ص 53 و 54 .

(1) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 277.

(2) بوجادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، مرجع سابق، ص 347.

(3) محمد بعلي صغير، الوجيز في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 277.

ثالثا / الشروط المتعلقة بالإجراءات والميعاد

1/ الإجراءات:

لا تختلف الإجراءات المتبعة لقبول الطعن بالنقض عنها، بالنسبة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، ذلك أن إجراءات الطعن بالاستئناف والتي تعرض عليها من قبل، إنما وضعت أصلا للطعن بالنقض، ثم تم تمديد سيرانها وتطبيقها على الطعن بالاستئناف بموجب المادة 281 من ق.إ.م التي تنص على أنه: "يرفع الطعن أمام الغرفة الإدارية بعريضة تودع لدى قلم كتاب المحكمة العليا بالأوضاع الشكلية والقواعد المنصوص عليها في الباب الثالث من هذا الكتاب".

إذ أنه يشترط في عريضة الطعن بالنقض، أن تكون مستوفية الشروط والبيانات المشار إليها في المادة 241 من ق.إ.م التي تنص على أنه: "يجب لقبول العريضة شكلا أن تكون مستوفية للشروط الآتية: - أن تشتمل على إسم ولقب ومهنة وموطن كل من الخصوم - أن يرفق بها صورة رسمية من الحكم المطعون فيه - أن تحتوي على موجز للوقائع وكذلك الأوجه التي يبني عليها الطعن المرفوع للمحكمة العليا".

كما يشترط أن ترفق العريضة بالقرار المطعون فيه، وإيصال دفع الرسم القضائي أمام المحكمة الإدارية، وتمثيل الأطراف بمحامي وجوبيا أمام جهات الاستئناف والنقض ما لم ينص القانون على خلاف ذلك⁽¹⁾، وهذا حسب المادة 15 من ق.إ.م.و، والمواد الأخرى من القانون التي تنظم إفتتاح الدعوى القضائية التي سبق التطرق إليها في شروط العريضة ص 59 .

2/ الميعاد:

يخضع شرط الميعاد للقواعد العامة الواردة في ق.إ.م، وفقا للمواد 461،463،464 المتعلقة بحسابه وتمديده، والتي لا تختلف عما هو ساري حيال ميعاد الطعن بالاستئناف، وطبقا للمادة 956 من ق.إ.م.و التي تنص على أنه: "يحدد أجل الطعن بالنقض بشهرين (2) يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن".

(1) محمد بعلي صغير، الوجيز في المنازعات الادارية، مرجع سابق، ص 277.

فقد حددت المدة بشهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم المطعون فيه إلى الشخص نفسه، أو في موطنه الحقيقي أو المختار ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، ويمدد في حالة القرار الغيابي إلى 3 أشهر من تاريخ التبليغ الرسمي القرار الغيابي، وبالنسبة للمقيم في الخارج فيمدد إلى 4 أشهر⁽¹⁾، طبقا للمادة 404 من ق.إ.م.و.ا التي تنص على أنه «تمدد لمدة شهرين آجال المعارضة والإستئناف والتماس إعادة النظر والطعن بالنقض المنصوص عليها في هذا القانون للأشخاص المقيمين في خارج الإقليم الوطني».

بالإضافة إلى أن هناك حالات ينقطع فيها الميعاد وهي حسب المادة 832 من ق.إ.م.و.ا التي تنص على أنه: "تنقطع آجال الطعن في الحالات الآتية:

- 1- الطعن امام جهة قضائية إدارية غير مختصة،
- 2- طلب المساعدة القضائية،
- 3- وفاة المدعي او تغير اهليته،
- 4- القوة القاهرة او الحدث الفجائي".

فحسب هذه المادة تتمثل في الحالات الأربعة سالفة الذكر، بحيث يبدأ الميعاد من جديد لآجال كاملة، وهي شهرين من تاريخ تبليغ الحكم من قبل الجهة القضائية الإدارية غير المختصة، أو من تاريخ الرد بالقبول أو الرفض لطلب المساعدة القضائية، أما في حالة الوفاة أو تغيير الأهلية فالآجل يبدأ في السيران غستنادا إلى وسائل قانونية تثبت ذلك، وكذا بالنسبة للقوة القاهرة أو الحادث المفاجئ.

الفرع الثاني: أوجه الطعن بالنقض

تعرضت المادة 959 من ق.إ.م.و.ا إلى كيفية تطبيق الأحكام المتعلقة بأوجه الطعن بالنقض، المنصوص عليها في المادة 358 من هذا القانون أمام مجلس الدولة⁽²⁾، بنصها على أنه على أنه: "تطبق الأحكام المتعلقة بأوجه النقض المنصوص عليها في المادة 358 من هذا القانون أمام مجلس الدولة".

(1) بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، مرجع سابق، ص 352.

(2) محمد بعلي صغير، الوجيز في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 278.

وتطبيقا لذلك فالمادة 358 منه نصت على أن أوجه النقض، الذي لا يكون إلا في حالة وجود وجه من الأوجه التالية⁽¹⁾ :

- مخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات أو إغفال الأشكال الجوهرية لإجراءات أو عدم الاختصاص أو تجاوز السلطة ومخالفة القانون الداخلي.
- مخالفة القانون الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة.
- انعدام الاتفاقيات الدولية.
- انعدام الأساس القانوني.
- قصور التسبيب.
- تناقض التسبيب مع المنطوق.
- تحريف المضمون الواضح والدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار.
- تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة عندما تكون حجية الشيء لمقصي فيه، قد أثرت بدون جدوى، وفي هذه الحالة يوجه الطعن بالنقض ضد آخر حكم أو قرار، ويتأكد التناقض يفصل بتأكيد الحكم الأول.
- تناقض أحكام غير قابلة للطعن العادي، في هذه الحالة يكون الطعن بالنقض مقبولا، حتى ولو كان أحد الأحكام موضوع الطعن بالنقض سابقا قد إنتهى بالرفض، وفي هذه الحالة يرفع الطعن بالنقض حتى بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 354 المذكورة أعلاه، ويجب توجيهه ضد الحكمين، وإذا تأكد التناقض يقضي مجلس الدولة بإلغاء أحد الحكمين أو الحكمين معا.

- وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق القرار.

- الحكم بما لم يطلب أو بأكثر مما يطلب.

- السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية.

- إذا لم يدافع عن ناقصي الأهلية.

إن كان مجلس الدولة كقاضي نقض، تتمثل مهمته أساسا في مراقبة مدى إحترام تطبيق القانون من طرف قاضي الموضوع، فإن الإتجاه الحديث لمجلس الدولة الفرنسي أصبح يوسع

(1) أنظر المادة 358 من القانون رقم 08-09، المتضمن ق.إ.م.و، مرجع سابق.

من سلطته ومراقبة للوقائع، سواء من حيث الوجود المادي للوقائع، بناء على وثائق وسندات الملف، أو تكييف الوقائع من خلال مراقبة مدى تطابق الأحكام مع أساندها الواقعية. أما من حيث تقدير الوقائع مثل تقدير درجة الخطأ التأديبي، فإن مجلس الدولة الفرنسي يرفض ممارسة رقابة على ذلك، شريطة عدم تشويه تلك الوقائع⁽¹⁾.

الفرع الثالث: آثار الطعن بالنقض

يقتصر آثار الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، على الوجه الذي أسس عليه، ويترتب عنه آثار وهي كالتالي:

أولاً/ عدم وقف تنفيذ القرار المطعون فيه:

أقر المشرع بقاعدة وهي أن الطعن بالنقض، لا يوقف تنفيذ القرار المطعون فيه، وفقاً لأحكام المادة 909 من ق.إ.م.و التي تنص على أنه: "الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف".

لا يمنع من صدور القرار لصالحه من القيام بإجراءات تنفيذية، بمجرد إنتهاء الآجال الممنوح في محضر التبليغ الرسمي، غير أنه في حالة وجود دعوى تزوير فرعية⁽²⁾، فإن القرار المطعون فيه يكون محل وقف التنفيذ، طبقاً للمادة 361 من ق.إ.م التي تنص على أنه: "لا يترتب على الطعن بالنقض وقف تنفيذ الحكم أو القرار".

ما عدا في المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهليتهم في دعوى التزوير".

في حالة عدم قبول تجزئة موضوع الدعوى، ورفع الطعن بالنقض من أحد الأطراف، ينتج آثاره بالنسبة للباقي إذا لم يطعنوا بالنقض، وإذا رفع الطعن ضد أحد الأطراف في موضوع غير قابل للتجزئة، لا يقبل الطعن إلا بإستدعاء باقي الأطراف، فالطعن بالنقض يتم بالنسبة للموضوع كلياً أو جزئياً، إذا كانت قابل للتجزئة⁽³⁾.

(1) محمد بعلي صغير، الوجيز في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 282.

(2) بوجادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، مرجع سابق، ص 353.

(3) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 311.

ثانيا / إعادة الأطراف إلى الحالة ما قبل صدور القرار

يقتصر مجلس الدولة كقاضي نقض على رقابة القرار القضائي المطعون فيه، بحيث إذا توصل إلى نقضه فلا يفصل في موضوع النزاع، بل يحيله إما إلى الجهة القضائية التي أصدرت القرار بتشكيكة جديدة، أو إلى جهة قضائية أخرى من نوع ودرجة الجهة التي أصدرت الحكم محل الطعن فيه، وفي هذه الحالة يعاد الأطراف إلى ما كانوا عليه قبل القرار المنقوض فيما يتعلق بالنقاط التي شملها النقض⁽¹⁾، وفقا لأحكام المادة 364 من ق.إ.م.و التي تنص على أنه: "إذا نقض الحكم أو القرار المطعون فيه، تحيل المحكمة العليا القضية، إما أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار بتشكيكة جديدة، وإما أمام جهة قضائية أخرى من نفس النوع والدرجة".

طبقا للمادة 367 من ق.إ.م.و بنصها على أنه: "تخطر جهة الإحالة بموجب عريضة تتضمن البيانات المطلوبة في عريضة إفتتاح الدعوى".

أقر المشرع بأحكام تبين كيفية إحالة القضية، وجعل مهمة المتنازع الذي يهمله الأمر، هو الذي يبادر بتقديم عريضة مستوفية الشروط الشكلية والموضوعية، إلى الجهة القضائية الإدارية النازرة في الإحالة في أجل شهرين⁽²⁾ من تاريخ التبليغ الرسمي، إلى المتنازع شخصيا أو في أجل (3) أشهر، إن كان التبليغ في الموطن المختار له، وبإنتهاء الميعاد دون مبادرة بإعادة السير في الدعوى يصبح مجلس الدولة حائزا على قوة الشيء المقضي فيه.

في حالة الفصل في نقاط قانونية، لا يترك النزاع ما يتطلب الفصل فيه، فالنقض يكون بدون إحالة، بحيث يجوز الفصل في النزاع في هذه الحالة نهائيا، عندما يكون قضاة الموضوع قد عاينوا أو قدروا الوقائع بكيفية تسمح لمجلس الدولة أن يطبق القاعدة القانونية الملائمة⁽²⁾، فينتهي دور قاضي مجلس الدولة، وذلك عند قضائه بإلغاء القرار النهائي المطعون فيه، ويقرر إحالة القضية إلى الجهة القضائية الإدارية، التي تنظر في موضوع الدعوى الضريبية.

(1) محمد بعلي صغير، الوجيز في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 283 .

(2) بوجادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، مرجع سابق، ص 353 و 354.

غير أنه يمكن له أن يقضي بنقض القرار دون إحالة، إذا رأى أنه لا مجال لإحالة الدعوى من جديد، على المحاكم الإدارية صاحبة الاختصاص أو جهة أخرى، يمنحها قاضي مجل الدولة النظر بعد الإحالة⁽¹⁾، تطبيقاً لأحكام المادة 365 من ق.إ.م.و التي تنص على أنه: "إذا كان قرار المحكمة العليا، فيما فصل فيه من نقاط قانونية لا يترك من النزاع ما يتطلب الحكم فيه، فإن النقض يكون بدون إحالة ويحدد من يتحمل المصاريف القضائية ويكون القرار قابلاً للتنفيذ".

- يجوز كذلك النقض بدون إحالة والفصل في النزاع نهائياً، عندما يكون قضاة الموضوع، قد عاينوا وقدروا الوقائع بكيفية تسمح للمحكمة العليا، أن تمدد النقض بدون إحالة إلى أحكام سابقة للحكم أو القرار المطعون فيه، إذا ترتب على نقضهما إلغاء تلك الأحكام بالتبعية، في هذه الحالات تفصل المحكمة العليا بتحديد من جديد، من يتحمل المصاريف القضائية المترتبة على مراحل الخصومة قضاة الموضوع، يكون قرار المحكمة العليا قابلاً للتنفيذ.

(1) كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 312.

نخلص في هذا الفصل إلى أن المشرع أخضع المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية، لمبدأ التقاضي على درجتين، في حالة عدم رضى المكلف بالضريبة، بعد تقديمه التظلم الوجوبي، وحتى الإدارة الضريبية من قرار لجان الطعن الإدارية، إنطلاقاً من المحكمة الإدارية وصولاً إلى مجلس الدولة، وذلك لجعل طرفي النزاع في وضعية مريحة تسمح لهما بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانوناً، من أجل إثبات وضعية كل طرف تجاه الآخر.

هذا بموجب الدعوى القضائية أمام المحكمة الإدارية، وفقاً للشروط والإجراءات المحددة، مع إمكانية الطعن في القرارات التي تصدرها أمام مجلس الدولة، عن طريق الطعن بالاستئناف بخصوص منازعات الضرائب المباشرة، أما منازعات الضرائب غير المباشرة فكون المحكمة الإدارية تفصل فيها بحكم نهائي، فلا يمكن الطعن فيها بالنقض والذي لم ينص عليه ق.إ.جن إنما نصت عليه مادة واحدة وهي المادة 498 من ق.ض.غ.الم، وأيضاً المادة 11 من القانون العضوي رقم 01/98 المتعلق بمجلس الدولة.

ولكن بالرغم من كل هذه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، إلا أن الإدارة الضريبية تبقى محتلة للمركز القوي في كل مراحل التقاضي.

خلاصة لما سبق دراسته في هذا الموضوع، ومن خلال تناولنا لمراحل تسوية المنازعة الضريبية سواء الإدارية أو القضائية، فبالرغم من أن إدارة الضرائب تتمتع بسلطات وإمكانيات واسعة في المجال الضريبي، أثناء عملية تحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها، إلا أن المشرع الجزائري منح للمكلف بالضريبة سبلا عديدة ليدافع بها عن حقوقه عند إنتهاكها من طرف الإدارة، وذلك عبر مرحلتين:

المرحلة الأولى والتي أعطى له خلالها السبل التالية للطعن في القرارات التي تصدرها تلك الإدارة والمتمثلة في:

- التظلم الإداري المسبق (الشكاية)

- اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية وهو ما يعرف بالتظلم الإختياري.

أما المرحلة الثانية فتتمثل في المرحلة القضائية على درجتين، إنطلاقا من المحكمة الإدارية، وصولا إلى مجلس الدولة، وهذا لجعل طرفي النزاع في وضعية تسمح لهما بممارسة جميع الوسائل الممنوحة قانونا.

وقد خلصت من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من الإقتراحات والتوصيات التي تتمثل فيما يلي:

- يتعين على المشرع تكريس آليات فعالة، من أجل خلق حوار دائم وبناء بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، مع إشراك المكلف بالضريبة في تأسيس الضريبة وتحديداتها، بدل من تحديدها بصفة تلقائية من طرف الإدارة الضريبية.

- جعل النظام الجبائي نظاما مستقرا، وتفادي التعديلات المستمرة في قوانين الضرائب، إذ لا يمكن للمكلفين بالضريبة الإلمام بكل جديد في المجال الجبائي.

- يجب وضع نص قانوني صريح يحدد المدة القصوى لإنهاء القضايا، لما لها من أثر في بث الإستقرار في نفس المكلفين بالضريبة وتوفير الوقت والجهد والنفقات.

- ضرورة التركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال الأيام الدراسية والحملات التحسيسية، على مستوى كل البلديات ووسائل الإعلام المختلفة.

- ينبغي جمع القوانين الضريبية المتعددة، والمتعلقة بالمنازعة الضريبية في تقنين واحد، شامل لكافة النصوص والإجراءات.

- بالنسبة للمصطلحات، المشرع الجبائي غير ثابت في استعمالها، ويظهر ذلك في لجان الطعن الذي من المفروض أنها تصدر آراء، ولكن المشرع تارة يستعمل مصطلح رأي وتارة أخرى مصطلح قرار، بالرغم من أنه يكون ملزماً عكس الرأي الذي يكون غير ملزم.

- العمل على إيجاد وسائل لتحفيز المكلفين بالضريبة الإلتزام بتسديدها في وقتها، وتشديد العقوبات على المتهربين من دفعها.

- لا بد من تفعيل العمل القضائي في المجال الضريبي، وذلك بإيجاد قضاة متخصصين في المادة الجبائية، والتأكد على إستقلالية المنازعة الجبائية وخصوصيتها، لأن معظم المنازعات الجبائية تطبق عليها القواعد المطبقة في المنازعات الإدارية والقانون العام، وهذا بالرغم من خصوصية المادة الجبائية.

- على الإدارة تطوير هياكل الإستقبال، بتقديم المعلومات الكافية والتوجيه.

-إعادة النظر في النصوص المنظمة لتكوين لجان الطعن، بغية توضيح مهامها وإضفاء الصفة الإلزامية للقرارات التي تصدرها، حتى تتمكن من حل الكثير من المنازعات الضريبية، وبالتالي تخفيف العبء على الجهات القضائية، ولا يتحقق ذلك إلا بإضفاء صفة التقاضي على أعمالها.

- ينبغي على المشرع التدخل لإعادة النظر في إجراءات الخصومة، بحيث تكون واضحة ومحددة، ويتم الفصل فيها على وجه السرعة، وضمان مواعيد قصيرة، فهي جد طويلة ومبالغ فيها.

نرجو أن نكون قد وفقنا وساهمنا ولو بالقدر القليل في معالجة هذا الموضوع.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المراجع

I: الكتب

أولاً: باللغة العربية

أ/ الكتب العامة

- 1- أحمد محيو، المنازعة الإدارية، ترجمة فايزة أنجق وبيوض خالد، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003.
- 2- حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر سنة 2005.
- 3- حسين فريجة، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، الطبعة الأولى، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2011.
- 4- رشيد خلفوني، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2007.
- 5- عادل بوعمران، دروس في المنازعات الإدارية - دراسة تحليلية نقدية ومقارنة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2014.
- 6- عبد القادر عدو، المنازعة الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2012.
- 7- عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الطبعة الرابعة، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005.
- 8- لحسن بن شيخ اث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2004.

9- محمد بعلي صغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، طبعة مزيدة ومنقحة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، سنة 2009.

10- _____ الوجيز في المنازعات الإدارية، طبعة مزيدة ومنقحة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، سنة 2005.

11- _____ القضاء الإداري - مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، سنة 2004.

12- محند أمقران بوبشير، قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر سنة 2001.

13- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، الجزء الثالث، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1999.

14- _____ المبادئ العامة للمنازعة الإدارية، نظرية الاختصاص، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2005.

ب: الكتب المتخصصة

1- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2014.

2- حسين طاهري، المنازعة الضريبية - شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2003.

4- عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

5- عزيز أمزيان، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2008.

6- فضيل كوسى، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2010.

II: الرسائل والأطروحات

أ- أطروحة دكتوراه:

1- عمر بوجادي، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، سنة 13/07/2011.

2- فضيل كوسى، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، قسم القانون العام، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، سنة 2009./2010.

3- محمد تاجر، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، دكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، سنة 2006.

ب - رسائل ومذكرات الماجستير:

1- حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة للحصول على درجة الماجستير في الإدارة والمالية العامة، جامعة الجزائر، سنة 1985.

2- خالد خوخي، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير - فرع قانون الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، بن عكنون، سنة 2011/2012.

3- زينب العمري، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي لمذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سنة 2013/2014.

4-سليم قصاص، المنازعة الجبائية للضرائب المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، سنة 2008/2007.

5-صفيان بوفراش، عدم فعالية التظلم الإداري المسبق في حل النزاعات الإدارية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص تحولات الدولة، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، سنة 2014 / 2015.

6-عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، تيزي وزو.

7-عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، بن عكنون، سنة 2002/2001 .

8-عبد الرحمان بن عدة، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة الماجستير، في شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، سنة 2011/2012.

9-عيسى قسايسة، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة الماجستير، في شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، سنة 2011/2012.

10- فاطمة بن سنوسي، دور التظلم الإداري في حل النزاعات الإدارية في القانون الجزائري، بحث للحصول على درجة الماجستير في الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، سنة جوان 1994.

11- فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في شعبة الحقوق والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة محمد بوقرة، سنة 2011 / 2012.

12- فضيل العيش، الصلح في المنازعات الإدارية، بحث للحصول على شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، سنة 2002 / 2003.

13- ياقورت أوهيب بن سالة، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجبائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر، سنة 2002 / 2003.

ج: مذكرات الماستر

-لحسن كوسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2012 / 2013.

III: المقالات

1- عبد الكريم بودريوة، مقال عن القضاء الإداري في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد 6، سنة 2005، ص ص 18-32.

2-رحمة شكلاط، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 2، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، سنة 2013، ص ص 60-75.

IV: النصوص القانونية

1- مرسوم رئاسي رقم 96 / 438، مؤرخ في 07/12/1996، ج. ر، العدد 76، الصادر بتاريخ 08/12/1996، المعدل بموجب القانون رقم 02/03، مؤرخ في 10/04/2002، ج. ر، العدد 25، الصادر في 14/04/2002، المعدل وبموجب القانون رقم 08/19، مؤرخ في 15/11/2008، ج. ر، العدد 63، الصادر في 16/11/2008.

2-القانون العضوي رقم 01/98، مؤرخ في 4 صفر عام 1419 الموافق ل 30 مايو 1998، المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج.ر، العدد 37، الصادر في 01/07/1998.

- 3-القانون العضوي رقم 02/98، مؤرخ في 4 صفر 1419 الموافق ل30 مايو 1998، المتعلق بالمحاكم الإدارية، ج. ر، العدد 37، الصادر في 1998/07/01.
- 4-الأمر رقم 01-15، مؤرخ في 30 يوليو سنة 2014، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج. ر، العدد 38، الصادر في 31 يوليو 2014.
- 5-الأمر رقم 104-76، مؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج. ر، العدد 10، الصادر في 1976/12/22
- 6-الأمر رقم 101-76، مؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، ج. ر، العدد 102، الصادر في 1976/12/22.
- 7-الأمر رقم 654-68، مؤرخ في 1968/12/30، يتعلق بقانون المالية لسنة 1969، ج. ر، العدد 106، الصادر في 1968./12/31
- 8-القانون رقم 08/13، مؤرخ في 2013/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، المعدل والمتمم، ج. ر، العدد 72، الصادر في 2013/12/31.
- 9-القانون رقم 09-09، مؤرخ في 2009/12/30، المعدل والمتمم، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج. ر، العدد 79، الصادر في 2009 /12/31.
- 10- القانون رقم 09/08، مؤرخ في 2008/02/25، يتضمن قانون الاجراءات المدنية والإدارية، ج. ر، العدد 21، الصادر في 2008/04/23.
- 11-القانون رقم 12/07، مؤرخ في 2007/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، المعدل والمتمم، ج. ر، العدد 82، الصادر في 2008 /01/01.
- 12-القانون رقم 24/06، مؤرخ في 2006/12/26، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، المعدل والمتمم، ج. ر، العدد 85، الصادر في 2006 /12/27.

13-القانون رقم 08/91، مؤرخ في 27 أبريل 1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر، العدد 87، الصادر في 28 أبريل 1991.

14-المرسوم التشريعي رقم 93 / 18، مؤرخ في 12/29/1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج. ر، العدد 88، الصادر في 1993/12/30.

15-القرار رقم 006325، الصادر في 2003/12/25، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، سنة 2003.

ب-المراجع باللغة الفرنسية:

1-Charlis debbash, contentieux administratifs, Dalloz, paris, 1975.

2-Daniel Richer, Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, Edition de générale de driot et jurisprudence, paris, 1997.

3- Juan Lamarque, contentieux fiscal (réclamation préalable) répertoire d'acontie administratif 16 année encyclopédie, Dalloz, paris, 1999.

4- louis trotabas et jean marie, Driot fiscal, 4 édition, Dalloz, 1980.

الفهرس

الفهرس

الصفحة	الموضوع
01.....	المقدمة:
05.....	الفصل الأول: تسوية المنازعة الضريبية خلال المرحلة الإدارية
	المبحث الأول: التظلم الإداري كإجراء لتسوية المنازعة الضريبية خلال المرحلة الإدارية
06.....	
06.....	المطلب الأول: حالات تقديم التظلم الضريبي المتعلق بالتسوية الإدارية
07.....	الفرع الأول: حالة وجود الأخطاء البسيطة والاستفادة من نص قانوني
07.....	أولاً/ حالة وجود الأخطاء البسيطة
07.....	ثانياً/ حالة الاستفادة من نص قانوني
08.....	الفرع الثاني: حالة طلب الإعفاء أو تخفيض أو إيقاف تسديد الضريبة
	أولاً/ حالة طلب الإعفاء أو تخفيض الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة
08.....	
09.....	ثانياً/ حالة طلب إيقاف تسديد الضريبة
10.....	أ/ إبرام اتفاق التسديد
10.....	1- بالنسبة للرسوم على القيمة المضافة

2- بالنسبة لحقوق التسجيل.....10

3- بخصوص الضرائب غير المباشرة.....10

ب/ إيقاف التسديد.....11

الفرع الثالث: حالة الاعتراضات على إجراءات المتابعة والإجراءات التنفيذية.....

.....12

أولاً/ حالة الاعتراض على إجراءات المتابعة.....12

أ- الاعتراض على سند التحصيل.....13

ب- الاعتراض على التحصيل القصري.....13

ثانياً/ حالة الاعتراض على الإجراءات التنفيذية.....14

أ- الاعتراض على الحجز واسترجاع المحجوزات.....15

ب- الاعتراض على إجراءات الغلق المؤقت للمحل التجاري.....16

المطلب الثاني: شروط تقديم التظلم الإداري الوجوبي والإجراءات الإدارية لمواجهة هذا

التظلم.....17

الفرع الأول: شروط تقديم التظلم الإداري الوجوبي.....17

أولاً/ الشروط المتعلقة بشكليات التظلم الإداري الوجوبي.....19

أ /شكل التظلم.....19

1 - شرط الصفة في المشتكي.....16

2- وحدة مضمون الشكوى والموقع الجغرافي.....22

- ب / محتوى التظلم الإداري الو جوبي.....22
- 1-بالنسبة للضرائب المباشرة.....23
- 2-بالنسبة للضرائب غير المباشرة.....23
- ثالثا/ الشروط المتعلقة بالآجال.....24
- أ /بالنسبة للضرائب التي تستوجب وضع الجدول.....25
- ب / بالنسبة للضرائب التي لا تستوجب وضع الجدول.....25
- الفرع الثاني: الإجراءات الإدارية لمواجهة هذا التظلم.....26
- أولا/التحقيق في التظلم الإداري الوجوبي.....26
- أ/ التحقيق الإلزامي الأولي.....26
- 1-بالنسبة للتحقيق في الجانب الشكلي.....28
- 2-بالنسبة للتحقيق في الجانب الموضوعي أو المحتوى.....28
- ب/ التحقيق التكميلي.....28
- ثانيا/ إجراء الفصل في التظلم الإداري الو جوبي.....29
- أ/ المدير الولائي للضرائب.....29
- ب/ رئيس مركز الضرائب.....30
- ج/ رئيس المركز الجهوي للضرائب.....31
- 1 - حالة الرفض الكلي للشكاية.....31

- 2 - حالة التخفيض الجزئي أو الكلي.....31
- 3 - حالة التخفيض الجزئي.....32
- المبحث الثاني: التنظيم الإداري الاختياري أمام لجان الطعن الإداري.....32
- المطلب الأول: تشكيلة لجان الطعن الادارية.....34
- الفرع الأول: تشكيلة لجنة الطعن على مستوى الدائرة (لجنة الدائرة للطعن).....34
- الفرع الثاني: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن35
- الفرع الثالث: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن36
- المطلب الثاني: إختصاصات وسير عمل لجان الطعن الادارية.....36
- الفرع الاول: إختصاصات وسير عمل لجنة الدائرة للطعن37
- أولاً/ إختصاصات لجنة الدائرة للطعن.....37
- ثانياً/ سير عمل لجنة الدائرة للطعن.....38
- الفرع الثاني: إختصاصات وسير عمل اللجنة الولائية للطعن.....40
- أولاً/ إختصاصات اللجنة الولائية للطعن.....40
- ثانياً/ سير عمل اللجنة الولائية للطعن.....41
- الفرع الثالث: إختصاصات وسير عمل اللجنة المركزية للطعن.....43
- أولاً/ إختصاصات اللجنة المركزية للطعن.....43
- ثانياً/ سير عمل اللجنة المركزية للطعن.....43

- 47.....الفصل الثاني: تسوية المنازعة الضريبية خلال المرحلة القضائية.....
- 48.....المبحث الأول: رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية
49.المطلب الأول: شروط قبول الدعوى الضريبية
- الفرع الأول: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة من طرف الإدارة الضريبية
- 50
- 51.....أولا /رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة.....
- 51.....أ-الصفة.....
- 51.....ب-المصلحة.....
- 52.....ثانيا/ رفع الدعوى من طرف الادارة الضريبية.....
- 53.....أ-الحالة الأولى.....
- 53.....ب-الحالة الثانية.....
- 53.....الفرع الثاني: شرط التظلم والميعاد.....
- 54.....أولا/ شرط التظلم الإداري.....
- 54.....ثانيا/ شرط ميعاد رفع الدعوى.....
- 54.....أ/ بالنسبة للمكلف بالضريبة.....
- 56.....ب/ بالنسبة للإدارة الضريبية.....
- 57.....الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالعريضة.....

57.....	أولا/شكل العريضة.....
60.....	ثانيا/ محتوى العريضة.....
62	المطلب الثاني: إجراءات السير في الدعوى الضريبية
63.....	الفرع الأول: إجراءات التحقيق
63.....	أولا / إجراءات عامة.....
63.....	1-إفتتاح التحقيق.....
64.....	2-تبليغ العريضة إلى المدير الولائي للضرائب.....
64.....	3-شكليات الإيداع.....
65.....	ثانيا/ إجراءات التحقيق الخاصة.....
66.....	1-التحقيق الإضافي.....
66.....	2-مراجعة التحقيق.....
67.....	الفرع الثاني: الخبرة
68.....	أولا / إجراءات الخبرة.....
70.....	ثانيا/ مصاريف الخبرة.....
70.....	الفرع الثالث: الفصل في الدعوى.....
71.....	أولا/ صدور القرار
72.....	ثانيا/ تبليغ القرار.....

- 74.....المبحث الثاني: الطعن في أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة
- 75.....المطلب الأول: الطعن بالاستئناف في الضرائب المباشرة
- 76.....الفرع الأول: شروط الطعن بالاستئناف
- 77.....أولا/ الشروط المتعلقة بأطراف النزاع.....
- 78.....ثانيا/ الشروط المتعلقة بالقرار المستأنف (القرار محل الطعن).....
- 78.....1/ أن يكون القرار المستأنف قضائي.....
- 78.....2/ أن يكون القرار صادر عن المحكمة الإدارية.....
- 79.....3/ أن يكون القرار المستأنف ابتدائيا.....
- 79.....ثالثا/ الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات (العريضة).....
- 81.....رابعا/ الشروط المتعلقة بالميعاد.....
- 82.....الفرع الثاني: صدور القرار
- 83.....الفرع الثالث: تنفيذ القرار
- 84.....المطلب الثاني: الطعن بالنقض في منازعات الضرائب غير المباشرة
- 85.....الفرع الأول: شروط الطعن بالنقض
- 85.....أولا/ الشروط المتعلقة بمحل الطعن بالنقض.....
- 85.....1/ يشترط أن يكون القرار المطعون فيه قضائيا.....
- 85.....2/ أن يكون الحكم الصادر نهائيا.....

85.....	ثانيا / الشروط المتعلقة بالطاعن.....
86.....	ثالثا / الشروط المتعلقة بالإجراءات والميعاد.....
86.....	1/ الإجراءات.....
86.....	2/ الميعاد.....
87.....	الفرع الثاني: أوجه الطعن بالنقض.....
89.....	الفرع الثالث: آثار القرار
89.....	أولا/ عدم وقف تنفيذ القرار المطعون فيه.....
90.....	ثانيا / إعادة الأطراف إلى الحالة ما قبل صدور القرار.....
94.....	خاتمة.....
97.....	قائمة المراجع.....
105.....	الفهرس.....