

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون الخاص
المرجع:

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

الضمانات القانونية في المنازعات الضريبية

ميدان الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: الحقوق
التخصص: قانون الخاص
من إعداد الطالب(ة): كيارى وردة
تحت إشراف الأستاذ(ة): مشرفي عبد القادر

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ(ة): براج نور الهدى
الأستاذ(ة): مشرفي عبد القادر
الأستاذ(ة): مرابط حبيبة
رئيسا
مشرفا مقرا
مناقشا

السنة الجامعية: 2026/2025

نوقشت في : 2026/06/22



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم



كلية الحقوق والعلوم السياسية
مصلحة الترقيات

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية
في إنجاز البحث

أنا الممضى أدناه الطالب (ة):

اللقب: كبريتي
الإسم: و. د. ج.
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 464168395. والصادرة بتاريخ: 23/01/02 م
المسجل (ة) بكلية: 4 / حقوق الإنسان والمواطنة قسم: للقانون
والمكلف (ة) بإنجاز مذكرة ماستر بعنوان:
.....
القانونية في
والقانون الجنائي
المهني

أصرح بشر في أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: ٢٠٢٦/٠٧/٠١

امضاء المعنى

Spina

٤٥٤٦٦٨٩١٠
 ٤٥٤٦٦٨٩١٠

*ملحق القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ في 20 جويلية 2016 الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

شكر و عرفان

الحمد لله الذي بفضلہ تتم الصالحات، حمدا يليق بجلال وجهه و عظيم سلطانه.
الحمد لله الذي وفقنا و اماننا على إتمام هذا البحث الذي نسأل أن يكون خالصا
لوجهه الكريم.

يسعدنا و يشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر و التقدير و خالص الإمتنان إلى
أستاذنا الكريم المشرف الدكتور " مشرفي عبد القادر " الذي تفضل رغم
إنشغاله بالإشراف على هذا العمل المتواضع، و الذي نتمنى أن نكون قد وفقنا
من خلاله في خدمة العلم عامة والحقوق خاصة.
كما نتقدم بالشكر و التقدير إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة و هذا لتفضلهم
بقبولهم مناقشة هذه المذكرة.

وأخيرا نتقدم بالشكر و العرفان لكل الأساتذة الذين درسونا طيلة مشوارنا
الدراسي.

إهداء

نهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من كان له الفضل علينا

في تشجيعنا لطلب العلم و تخطي المصاعب.

إلى الأهل و الزملاء الكرام في العمل و في الدراسة و كل

الأساتذة الكرام، وإلى كل طالب للعلم يبتغي منه رفعة الأمة

والوطن .

قائمة المختصرات

ق.إ.م.إ.....	قانون الإجراءات مدنية و الإدارية
ق.إ.ج.....	قانون الإجراءات الجبائية
ق.م.....	قانون المالية
ص:.....	صفحة
ط.....	طبعة
ف.....	فقرة

مقدمة

إهتمت مختلف التشريعات بتنظيم القواعد الموضوعية المتعلقة بتأسيس و تحصيل الضريبة و كذا الإجراءات المتعلقة بالمنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين إدارة الضرائب و المكلفين بها عندما تباشر إدارة الضرائب إختصاصها كسلطة ضريبية جبائية. و لقد أولى المشرع الجزائري لهذا الموضوع أهمية كبيرة نستشفها من خلال إستقراء المادة 82 من الدستور الجزائري التي تحدد الإطار العام لفرض الضريبة من حيث الشرعية و المساواة و عدم رجعية القوانين الجبائية، و لعل ذلك من أقوى الضمانات للمكلف بالضريبة في الدفاع عن حقه.

وقد أورد المشرع الجزائري في مختلف النصوص القانونية المطبقة على الضرائب و الرسوم، تنظيما خاصا للمنازعة الضريبية كحق و كضمان للمكلف بالضريبة، دون تعريفها بشكل مباشر، إلا أنه حدد مفهوما عاما لها بموجب المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تحدد نطاق الطعن النزاعي في الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من طرف مصلحة الضرائب و التي يكون الغرض منها الحصول على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹، حيث إعتبر كل خلاف ينشأ بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب بشأن تحديد وعاء الضريبة أو مقدارها أو مراقبة الخاضع لها أو أثناء تحصيلها، منازعة ضريبية.

وعليه سنحاول البحث عن التكييف القانوني للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، كضمان للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه، فهل تعتبر المنازعة الضريبية، منازعة إدارية، كون القاضي الإداري هو المختص بالفصل فيها، أم أنها منازعة من نوع خاص مستقل عن المنازعة الإدارية، خاصة وأن المشرع الجزائري نظمها بقواعد خاصة.

¹ المادة 70 معدلة بموجب المادة 59 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية 25 فيفري 2008 وصدر و نشر في الجريدة الرسمية في العدد 21 و المؤرخ في 23 أفريل 2008.

لقد حاول الفقه وضع مفهوم للمنازعة الضريبية، فهناك من إعتد مفهومًا ضيقًا للمنازعة الضريبية، وحصرها في المنازعات التي تنشأ عند فرض و تحصيل الضريبة، أي هي كل مشكلة تثور بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب سواء تعلق الأمر بفرض الضريبة أو بعملية حسابها أو بعدم شرعيتها أو بمخالفتها للنصوص القانونية و هناك من إعتد مفهومًا واسعًا حيث إعتبر أنها تشمل كل الخلافات و الإدعاءات المتعارضة بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة.

ولا يمكن للقاضي مباشرة مهمة الفصل في النزاع إلا إذا كان هذا النزاع قائمًا فعلاً ليقوم القاضي بمقابلة إدعاءات الأطراف و يزنها بميزان القانون، أما في مادة الضرائب، تحتوي كلمة منازعة معنيين، المعنى الأول، يظهر عند استعمال اللفظ في المنازعات التي تحدث بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة و الذي يكون موضوعه إما تحديد طرق تحصيل الضريبة أو وعاء الضريبة أو مبلغها أو الإعفاء منها، و المعنى الثاني، يظهر حين إستعمال اللفظ و إن لم يكن هناك نزاع بين المكلف و الإدارة، بل هناك وضعية معينة قد حلت به كحالة إعسار المكلف أو هلاك أمواله¹.

كما تعددت تعريفات المنازعة الضريبية في الفقه، فهناك من يأخذ بالتعريف الضيق للمنازعة الضريبية وهناك من يأخذ بالتعريف الواسع. بالنسبة للتعريف الضيق : "إن المنازعة الضريبية هي مجموعة الخلافات التي تنشأ بمناسبة مباشرة إدارة الضرائب لنشاطها في تحديد وعاء الضريبة و تحصيلها و القواعد القانونية المقررة للفصل فيها"، ويعرفها البعض الآخر على "أنها مجموعة المخالفات التي تنشأ بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة بمناسبة

¹برحمانى محفوظ، الإطار القانوني و التنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2007، ص 247.

ممارسة الإدارة لصالحياتها، و القواعد القانونية للفصل فيها، على أن تقتصر هذه القواعد خصوصا على الإجراءات الضريبية دون أن تتعداها إلى القواعد العامة في الإجراءات الإدارية" أما التعريف الواسع للمنازعة الضريبية، "فهي تلك التي تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق القوانين الضريبية".

يرى الأستاذ jean lamarque أن المقصود بالنزاع الضريبي بمفهومه الواسع "ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية و جملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله"¹

ويعرفها أيضا الأستاذ بن سحلي سعد علي " أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين و الناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد و تغطية الضريبة من جهة والبحث و التحقيق في المخالفات من جهة أخرى".

نستخلص من مجمل هذه التعاريف، أن التعريف الواسع للمنازعة الضريبية تناول جميع أوجهها و بصورة شاملة إحتوت الجانب الإداري له و الجانب الجزائي، بالتالي فالمنازعات

الضريبية هي كل نزاع يبادر المكلف بالضريبة بتحريكه، بسبب رفض إدارة الضرائب تصريحاته أو بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها، أو الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي والتي تبدأ على مستوى الجهة الإدارية المختصة و تنتهي أمام الجهات القضائية، و التي تنظمها أحكام القانون الضريبي (قانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية) و الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. و هو ما يجعل هذا النوع من النزاع من النزاعات الإدارية ذو طبيعة قانونية خاصة و متميزة.

¹ LAMARQUE Jean ; Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscal ; Dalloz paris ;1995p3

أهمية الدراسة: تبرز في شقين:

الأهمية النظرية: تكمن من خلال دراسة و تحليل النصوص التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات.

الأهمية العملية: الكشف عن الإجراءات الكفيلة بتسوية النزاع الضريبي والتي تظهر في مدى تطبيق هاته النصوص والإجراءات القانونية و نجاعتها في مرحلتي التسوية الإدارية والقضائية، و محاولة إبرازها كضمان للمكلف بالضريبة لحماية حقوقه.

مبررات وأسباب إختيار الموضوع:

يتسم هذا الموضوع بالكثير من النوعية والخصوصية، وعليه فإن الدافع لإختيارنا له يرجع إلى جملة من الأسباب، بعضها ذاتي والبعض الآخر موضوعي.

الأسباب الذاتية: الرغبة الشخصية في البحث في مجال المنازعات الضريبية، الموضوع الذي يثير إهتمام بالغ سواء بحكم الوظيفة، أو الحاجة لإكتساب خبرة إضافية في هذا المجال و مواكبة التطورات الراهنة بصفة عامة.

الأسباب الموضوعية: محاولة تسليط الضوء على هذا النوع من المنازعات لتمييزه بإجراءات خاصة ومختلفة عن باقي المنازعات الأخرى، بالإضافة إلى معرفة أهم التعديلات التي جاء بها المشرع الجزائري نظرا للتغيير والتعديل المتسارع والمتلاحق للنصوص الضريبية بموجب قوانين المالية المختلفة، مما زاد صعوبة إستيعابها وعدم الإلمام بها.

- كثرة المنازعات المتعلقة بالضرائب سواء تعلقت بالوعاء أو بالتحصيل.

أهداف البحث والدراسة

- إجمالاً محاولة تكوين رصيد علمي للباحث، ولكل من يعنيه موضوع البحث والخروج بمجموعة من الإستنتاجات والتوصيات تعين بالخصوص المشرع الضريبي والإدارة الضريبية

والمكلف بالضريبة.

- نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة، من خلال دراسة أهم الآليات القانونية الممنوحة لهم في مواجهة إدارة الضرائب تطبيقاً للنص الإجرائي في المادة الضريبية.
- محاولة تبسيط الشرح حول أهم المراحل التي تمر بها تسوية النزاع الضريبي وتحليل مدى فعاليتها.
- وضع الضمانات و الحقوق المكفولة للمكلف بالضريبة في شكل مبسط حتى يستطيع ان يفهمها و يستفيد منها ويدافع من خلالها عن حقه.
- بيان الحالات والأسباب التي يحق للمكلف أن ينازع فيها، حتى تقبل شكواه، وكيفية تقديمها بالطرق القانونية حتى لا تقع تحت طائلة عدم القبول، وطرق فضها.

الصعوبات : لعل أهم الصعوبات التي واجهتنا

- قلة المراجع المتزامنة مع الإجراءات الجديدة المنصوص عليها و المتخصصة في هذا الموضوع، مما جعلنا نعتمد أكثر على النصوص القانونية و الاجتهادات القضائية و المقالات.
- صعوبة البحث في الموضوع نظرا لعدم الإستقرار في القوانين الجبائية، ويظهر ذلك من خلال التعديلات المتكررة للنصوص القانونية من خلال قوانين المالية.
- كثرة تشعب موضوع المنازعة الضريبية، و ذلك من خلال الإجراءات المعقدة، مما يصعب معه دراستها و الإلمام بكافة الإجراءات المنوطة بها.

إشكالية الدراسة :

لدراسة هذا الموضوع ، اقترحنا الإشكالية التالية:

- فيما تتمثل الضمانات و الحقوق التي أقرها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة في
- منازعة الوعاء الضريبي و تأسيس الحقوق الضريبية و تحصيلها؟

المنهجية المتبعة :

بغية الإلمام و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و تحليل أبعاده و الإجابة على الإشكالية المطروحة، اعتمدنا في دراستنا على المنهج التحليلي حيث قمنا بتحليل النصوص القانونية ذات الصلة بموضوع الإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية، فضلا عن ذلك اعتمدنا المنهج الوصفي، و يتجلى ذلك من خلال التعرض لبعض المفاهيم عند الضرورة.

الفصل الأول

الضمانات القانونية لمنازعة الفرض الضريبي إداريا.

تمهيد الفصل:

تعهد لإدارة الضرائب بإعتبارها سلطة عامة صلاحية فرض الضرائب و جبايتها، و تتجلى هذه السلطة فيما تملكه الإدارة الضريبية من إمتيازات و سلطات بمقتضى القانون قصد تمكينها من ممارسة وظيفتها. هذا التدخل المستمر لإدارة الضرائب بحكم وظيفتها في فرض و تحصيل الضريبة و إحساس المكلف بالضريبة بهذا التدخل من الطبيعي أن يثير الكثير من الخلافات بين المكلفين و الإدارة الضريبية بحيث تتخذ هذه الخلافات صورة المنازعات الجبائية¹. contentieux fiscal.

إن المكلف بالضريبة متى تسلم قرار فرض الضريبة و رأى أن الوعاء الضريبي أو حسابه من طرف إدارة الضرائب قد تضمن أخطاء مادية أو مبالغية في تقديرها، فإنه حتما سيسعى إلى إصلاح الوضع من خلال السعي لإلغاء هذا القرار أو الجدول أو تعديله، ومن بين الآليات القانونية التي منحها المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة لإثارة الخلاف الموجود بينه و بين الإدارة الجبائية الشكايات و الطعون أمام اللجان الإدارية.

لهذا كان لزاما علينا أن نولي أهمية كبرى للمنازعات الضريبية في مرحلتها الأولى أمام الإدارة، باعتبارها المرحلة الحاسمة والإجراء الجوهرى الممنوح للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقه، وذلك عندما يكون الغرض منها الحصول على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

¹ حسين فريجة : منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير ، الجزائر، 1985 ، ص19

كذلك تعتبر المرحلة الإدارية وسيلة للإدارة الجبائية من أجل تصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء ربها للوقت و تفاديا للإجراءات القضائية المعقدة و المكلفة¹.

وعلى هذا الأساس اشترط المشرع الجزائري إجراء التظلم الإداري المسبق كشرط ضروري وإلزامي لقبول كل طعن قضائي، كذلك فتح المجال أمام المكلفين بالضريبة لإمكانية الطعن أمام لجان الطعن الإدارية كإجراء إختياري قبل اللجوء إلى القضاء.

- فهل وفق المشرع الجزائري برسمه هذين الإجرائين في الموازنة في المراكز القانونية بين مصلحة المكلف بالضريبة في إلغاء قرارات الإدارة المجحفة في حقه وبين تمويل الخزينة العمومية ؟

- وهل يعتبر التظلم الإداري المسبق آلية فعالة لحسم النزاع الضريبي في مرحلته الإدارية

؟

- هل اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية يضمن حقوق المكلف أم هو إجراء روتيني قد يلجأ إليه المكلف بعد رفض تظلمه من طرف الإدارة باعتبار هذا الإجراء إختياري ؟

كل هذه التساؤلات سنحاول الإجابة عليها من خلال تناولنا لهذا الفصل وتقسيمه إلى

مبحثين :

المبحث الأول : الضمانات القانونية في منازعة الفرض الضريبي من حيث الوعاء

المبحث الثاني: الضمانات القانونية في منازعة الفرض الضريبي من حيث التحصيل

المبحث الأول: الضمانات القانونية في منازعة الفرض الضريبي من حيث الوعاء.

¹عزيز أمزيان : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة، 2005 ، ص09

قبل التطرق إلى الضمانات القانونية المكفولة للمكلف بالضريبة لمنازعة الفرض الضريبي من حيث الوعاء، تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري أقر للخاضع للضريبة مجموعة من الضمانات القانونية في مواجهة إجراءات الفرض الضريبي أو إعادة التقويم أو التصحيح الجبائي قبل صدور الضرائب محل المنازعة الضريبية، ووضع بعض الشروط و الإجراءات اللازمة التي على مفتش الضرائب أن يراعيها، كما رتب البطلان في حالة إغفال أو خرق هذه الإجراءات و الشروط متى أثارها المكلف بالضريبة و من أهمها: تحديد الأسباب التي دعت إلى الإخضاع، تحديد و ذكر المواد القانونية المطابقة لذلك، ذكر أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضريبة المترتبة و منح المكلف بالضريبة آجلا للرد أو تقديم ملاحظاته، كل ذلك كفيل بحماية حقوقه من نتائج الأخطاء المحتملة للإدارة الجبائية بمناسبة قيامها بمهامها.

إن الوعاء الضريبي هو العنصر الإقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطا، سلعة، عمل أو حياة تكون مصدر الضريبة¹. و تعد مرحلة تحديد الوعاء الضريبي مرحلة مهمة و حاسمة في مسار الضريبة، فالإدارة الضريبية تتبع مختلف الأساليب المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي، فقد تثار بشأنها العديد من المشاكل بين المكلف بالضريبة و الإدارة، و تنشأ المنازعة في وعاء الضريبة عندما ترتكب الإدارة الضريبية أخطاء في حساب الضريبة والقواعد المعتمدة في تأسيسها، أي النزاع الذي يخول للجهة المختصة صلاحية البحث فيما اذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية و التنظيمية.

تعتبر العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية علاقة غير متوازنة، تتواجد الإدارة في مركز قوي قياسا على المكلف بالضريبة الذي مركزه ضعيف، لإحداث التوازن بينهما دون الإخلال بمصالح كل طرف، قام المشرع بإعطاء المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات

¹ سمير صادق، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، 1969، ص157

القانونية للدفاع عن نفسه في مواجهة الإدارة، و يتم ذلك بتقديم الشكاية أمام إدارة الضرائب كإجاء إداري و ملزم للمكلف، و هذا ما سنحاول إيضاحه في المطلب الأول، و في حالة إذا ما لم يحصل على رد مقنع من الإدارة الجبائية، له الخيار بين أمرين، إما اللجوء الى لجان الطعن الإدارية أو اللجوء مباشرة إلى القضاء، وهذا ما سنتطرق إليه في المطلب الثاني.

المطلب الأول: ضمان التظلم الإداري المسبق (الشكاية)

لم يعرف المشرع الجزائري التظلم الإداري المسبق، لكن يمكن تعريفه بأنه مجموعة القواعد القانونية التي تنظم المنازعة الضريبية خلال مرحلتها الإدارية أمام الإدارة الضريبية و كيفية الفصل فيها¹، و عرفه البعض الآخر بأن معناه التظلم من قرارات إدارية معينة قبل التوجه إلى المحكمة، و إلا كانت الدعوى غير مقبولة شكلا. و مما يلاحظ أن قانون الضرائب المباشرة ألزم المكلف بدفع الضريبة بأن يتقدم أولا بتظلم أمام الجهة الإدارية المختصة²، كما اجتمعت النصوص الجبائية على شرط وجوبية تقديم الشكاية أمام الجهة الإدارية المعنية³.

إن التظلم الإداري أو الشكاية و مهما كان موضوعها و ذلك تحت طائلة عدم القبول، يجب تقديمها إلى المدير الولائي للضرائب، مدير كبريات المؤسسات، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، و يسلم وصل بذلك إلى المكلف⁴، و يوضح له فيها الخطأ الذي ارتكبه و الأسباب التي يستند إليها، والهدف من هذا التظلم أو الطعن الذي جاءت به المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية هو استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، و كذلك الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

¹ فريجة حسين مرجع سابق، ص 13

² سمير صادق، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، 1969، ص 157

³ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 623.

⁴ المادة 71 ق.إ.ج. المعدلة بموجب المادتين 59 من ق.م/2003 و 42 ق.م/2007.

الفرع الأول: الشروط العامة لإيداع التظلم الإداري المسبق

تعد الشكاية أو التظلم الجبائي المسبق إجراء جوهري بحث لحل الخلاف إداريا، فقد ألزم المشرع الجبائي على تقديم الشكاية أمام الإدارة وجوبا و أن تكون في شكل معين، و أن تحتوي على معلومات و بيانات معينة لتتمكن الإدارة من الإطلاع عليها و دراستها.

أولا: شروط تقديم الشكاية:

(1) الشروط الشكلية للشكاية:

بينت المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها والمتمثلة في:¹

أن تكون الشكاية فردية: وهذا هو الأصل غير أنه وإستثناءا يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية كما هو الحال في شركات الأشخاص. أن تقدم الشكاية منفردة عن كل قضية: أي تتعلق بعدة أنشطة أو أن تضم عدة أنواع من الضرائب والرسوم، أو تضم نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة.

أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية: نوع الضريبة المعترض عليها، بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إستظهار الإنذار، بالإضافة إلى إسم ولقب وعنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع. تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى

¹ المادة 73 ق.إ.ج معدلة بموجب المادتين 44 ق.م/2007 و 35 ق.م/2012.

تعيين موطن المشتكي: حسب المادة 75 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، و إذا كان مقيما بالخارج عليه أن يتخذ موطناً في الجزائر¹، أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، هنا وجب على هذه المؤسسات أن تعتمد على ممثل ينوبها ويكون مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب، ويقع على عاتقه الالتزام بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة، أما فيما عدا ذلك فتعود إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفاديا للازدواج في فرض الضريبة²، ونقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص وعن نفس المال، في نفس المدة³.

التوقيع: بالرغم من أن الشكاية غير خاضعة لحقوق الطابع وإجراءات التسجيل إلا أن المشرع إشتراط أن تكون موقعة من طرف المعني بالضريبة بنفسه أو وكيله القانوني.

تحرير الشكاية: يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات المذكورة في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، تقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي⁴.

بالنسبة للشكاوى المقدمة أمام إدارة جبائية غير المختصة إقليميا بدارستها، يجب عدم رفضها شكلا بل إحالتها إلى السلطة المؤهلة قانونا لدارستها.

في حالة عدم توفر أحد الشروط الشكائية المذكورة أعلاه، تستدعي الإدارة المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، لتكملة ملف الشكوى و تقديم كل

¹ المادة 4/75 ق.إ.ج. معدلة بموجب المادتين 24 ق.م/2008 و 47 ق.م/2018.

² عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 15.

³ تناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 129.

⁴ فريجة حسين، مرجع سابق ص 19.

إثبات قابل لدعم نزاعه، في أجل 30 يوما إعتبارا من تاريخ الإستلام.

في حالة عدم الرد في الاجال القانونية (أي 30 يوما من تاريخ الإستلام) أو إذا تبين ان الرد ناقض، يتم تبليغ قرار الرفض لعدم القبول من طرف المدير الولائي للضرائب، مدير كبريات المؤسسات، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواني للضرائب¹.

(2) الشروط الموضوعية للشكاية.

يلزم على المشتكي تفصيل شكواه وذلك بالعرض المفصل لمحتوى الشكاية و الدفع التي يتقدم بها وطبيعة الإعتراضات وحججها و مبرراتها، وبالتالي يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء أو الغلط المادي الذي ارتكبته المصلحة الضريبية على المشتكي.

وعليه يجب أن تتضمن الشكاية الشروط الموضوعية التالية²

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.
- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة.
- مناقشة ملخص طبيعة النزاع و الدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته سواء بالتخفيض والإلغاء الكلي لمبلغ الإقتطاع.

و كنتيجة عامة فإن إرتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، وبالتالي يتم رفضها من قبل مدير الضرائب، وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في:

- غياب توقيع المشتكي بخط اليد.
- الشكاوى الجماعية(المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

(3) محتوى الشكاية:

يختلف مضمون الشكاية باختلاف موضوعها:

أوجب المشرع أن تحتوي شكاية المكلف على عرض موجز لطلباته و الأسانيد التي بنيت

¹الأستاذة بوعزة المولودة بن عطاء الله زهرة، المنازعات الضريبية وفقا لقانون المالية، أستاذة محاضرة بالمدرسة الوطنية للضرائب

²العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 89

عليها، على أن يكون موضوعها متوافقاً و طبيعة الضريبة المتنازع عليها.

حيث يجب أن تحتوي الشكاية على عرض موجز للوسائل و طلبات الطرف، و لا تكون هذه الإشارة سوى الإطار العام الذي من خلاله يستطيع المكلف بدفع الضريبة أن ينفس عن ضيقه و ذلك بتوضيحه لطلباته، و توفيقه بين طلبه و طبيعة الضريبة المتنازع فيها¹.

هنا نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة، و بين تلك التي موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تنظيمي أو تشريعي.

أ- حالة الخطأ المادي البسيط: في هذه الحالة يمكن أن يكون عرض الأسباب موجز لظهور الخطأ بصفة جلية، حيث يتقدم المكلف بطلبه و بوضوح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية و يطلب تصحيحه².

ب- حالة منازعة الترتيب في إحدى المذكرات أو البيانات: تقديم المشتكي بتوضيحات أكثر للعمليات التي يقوم بها، بتدعيم شكايته بوثائق إثباتية، مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الرسائل، شهادات و كل وثيقة من شأنها أن تبين الغموض الذي تضمنه الضريبة المفروضة على المكلف³.

ج- حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة: نفرق بين حالتين هما:

- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقاً لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري و رفض إقتراح الإدارة من قبل المكلف في هذه الحالة عبئ إثبات الخطأ يقع على الشاكي، فعليه تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير.

- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فالمشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأموال التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات الإدارة، وعلى العموم فإن المشتكى عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها أعباء الإثبات في موضوع

¹حسين فريجة، مرجع سابق، ص 17.

²نفس المرجع، ص 18

³حسين فريجة، مرجع سابق، ص 18

ثانيا: آجال تقديم الشكاية.

تعد مسألة الآجال مسألة هامة يجب إحترامها من طرف المكلف بالضريبة الذي يريد أن يرفع شكواه على الإدارة الضريبية، فإذا إنقضت الآجال فإن الشكوى ترفض من طرف الإدارة الضريبية لعدم إحترام شرط الأجل، لهذا ضبط المشرع هذه الآجال للمنازعات وطبيعة المعنيين بها، و تتمثل آجال رفع التظلم من طرف المكلف بالضريبة في الآجال العامة و الآجال الإستثنائية:

1. الآجال العامة لقبول الشكاية:

تحدد الآجال العامة لقبول التظلم (الشكاية) المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لمضمون الشكوى²،

حيث بينت الفقرة الأولى من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية على الآجال العامة لقبول الشكاية، حيث تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول الضريبي في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى³.
فالجداول الذي أدرج للتحصيل مثلا في شهر فيفري 2023 يسري الأجل المحدد لرفع الشكاية بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2025.

2- الآجال الإستثنائية الواردة على الآجال العامة:

¹ نفس المرجع، ص 18.

² عبد الرحمان بهلول و عمر هزيل، النزاع الضريبي على مستوى الإدارة و تسويته القضائية في التشريع الجزائري، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة و ماليين كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجلفة

³ المادة 1/72 ق.إ.ج معدلة بموجب المواد 43 ق.م/2007 و 39 ق.م/2009 و 15 ق.م/2013 و 33 ق.م/2015 و 45 ق.م/2017 و 18 ق.م/2019 و 62 ق.م/2020 و 31 ق.م/2020 و 104 ق.م/2025.

ينقضي أجل الشكوى في:

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

-31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق¹.

عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى:

-إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تمت فيها الإقتطاعات، إن تعلق الأمر بإعتراضات تخص تطبيق إقتطاع من المصدر.

-إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى

-يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر إثر طلب إسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة، في أجل أقصاه، اليوم الأخير من الشهر الرابع الذي تم فيه تبليغ القرار المتنازع عليه².

- يجب أن تقدم الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، في أجل ستة أشهر إبتداء من تاريخ التبليغ النهائي للإشعار التقييم.

الفرع الثاني: التحقيق في التظلم الإداري المسبق

بعد إستيفاء الشكوى للشروط الشكلية اللازمة، بما في ذلك البيانات الجوهرية التي يجب أن تتضمنها، و كذا إحترام الأجال القانونية المحددة لتقديمها، نحاول في هذا الفرع توضيح كيفية التحقيق في الشكوى وكيفية البث فيها.

¹المادة 2/72 من ق.إ.ج

²المادة 3/72 من ق.إ.ج

أولاً: إجراءات التحقيق في الشكاية والبت فيها:

أ- التحقيق في الشكاوى:

بعد أن يوجه المكلف بالضريبة شكايته إلى الإدارة الجبائية المختصة، تقوم هذه الأخيرة ببعض الإجراءات الداخلية التي لم يتم النص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، بل نعود في إتباعها إلى التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب¹.

وعليه، تقوم الإدارة الضريبية المختصة بإستقبال الشكاية سواء كانت مرسلة عن طريق البريد أو مودعة باليد، فتسجلها في سجل الوارد الخاص بها برقم وتاريخ ورودها إليها، لتحول بعد ذلك إلى الجهة المكلفة بالمنازعة المتمثلة في المديرية الفرعية للمنازعات إذا تعلق الأمر بمنازعة مقدمة أمام المديرية الولائية للضرائب أو مديرية كبريات الدؤسسات، حسب الحالة، أو للمصلحة الرئيسية للمنازعات إذا تعلق الأمر بمنازعة مقدمة أمام مركز الضرائب أو المركز الجوارى للضرائب، ويتم تسجيل الشكاية بعد ذلك في سجل خاص مفتوح لكل سنة على حدى سلسلة أ " رقم 10 " مع إعداد وثيقة التحقيق التمهيدي.

ترسل وثيقة التحقيق التمهيدي بعد إعدادها إلى الجهة المختصة بالتحقيق وهي الجهة التي أسست الضريبة لأول مرة (م 1/76) مفتشية الضرائب، المديرية الفرعية لجباية المحروقات و المديرية الفرعية للتسيير، المصلحة الرئيسية للتسيير، فتسجل في سجل خاص مفتوح لكل سنة على حدى سلسلة أ " رقم 11 "، وقد كانت ذات المادة تنص على أن يحقق في الشكاية نفس المفتش الذي أعد وأسس الضريبة بقولها " يتم النظر في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب "، حتى صدور قانون المالية لسنة 2013 الذي عدل في النص بقوله: " يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة ".

ولعلنا نؤيد التعديل كون أن إحالة الشكاية أمام نفس المفتش الذي أسسها من شأنه أن لا يضيفي على التحقيق الموضوعية المرجوة، فيظن المفتش أن إعادة تقويم الضريبة بمبلغ آخر سوف يضر و يثير حفيظة رؤسائه عليه، فيصمم على نفس التقدير السابق، أما إحالتها أمام

¹الدكتور لعلوي محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية، ص 17، 18.

الجهة التي أعدت الضريبة فمصطلح واسع يمكن من خلاله لجهة التحقيق التمهيدي أن تعين مفتشا آخر غير الذي أسس الضريبة لأول مرة من أجل التحقيق فيها، أو أن يقوم رئيسها نفسه بالتحقيق، مما يجعل العمل التحقيقي المسند لهذه الجهة أكثر موضوعية وتمنح لجهة التحقيق التمهيدي مدة معينة من أجل تقديم نتيجة الدراسة، وهي بالمناسبة، آجال تحسب ضمن الآجال الممنوحة لكل جهة إختصاص من أجل الدراسة و التحقيق في الشكاية، فمثلا إذا كنا أمام منازعة تخص

الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة غير الضريبة الجزافية الوحيدة والتي أودعت أمام المديرية الولائية للضرائب فتمنح شهرين لمفتشية الضرائب من أجل التحقيق التمهيدي، و 4 أشهر للمديرية الولائية للضرائب

و بالتالي فالمدة الكلية هي 6 ستة أشهر، وإذا كانت المديرية الولائية ملزمة بالرأي الموافق للإدارة المركزية، فتبقى الشكاية أمام جهة التحقيق التمهيدي مدة شهرين 2، وأمام المديرية الولائية للضرائب شهرين 2، وأمام الإدارة المركزية 4 أربعة أشهر، بالتالي نحقق المدة الإجمالية وهي 8 أشهر، وفي حالة المنازعة المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة فشهر لمفتشية الضرائب و شهر للمديرية الولائية للضرائب مما يحقق المدة القانونية لأجل إبداء الرأي وهي شهرين من تاريخ اتصال الشكاية بالمديرية الولائية للضرائب¹.

ب- البت في الشكوى من قبل الإدارة الجبائية

إذا كانت الشكوى ترفع إلى مدير الضرائب الولائي، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوازي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، فإن سلطة النظر والتحقيق فيها تعود إلى المفتش أو المصلحة التي قامت بتأسيس الضريبة المتنازع فيه². كما أن إصدار

¹الدكتور لعلوي محمد، مرجع سابق، ص 17-18

²الاستاذ لونيس عبد الوهاب، محاضرات ملتنى في المنازعات الجبائية، بتاريخ 2023/03/05

القرار من طرف الجهة الضريبية المعنية و تبليغه إلى المعني به يرتبط بإعتبارات الآجال التي لا يمكن تجاوزها، يثبت وجوباً و في الآجال المحددة وفقاً للمادة 76 قانون الإجراءات الجبائية¹.

التحقيق في الشكوى يكون من جانبين:

- 1- **في الشكل:** أي هل أحترم شكل الشكوى، حسب المادتين 72 - و 73 ق إ ج؟
في حالة عدم إحترام الشكل، يتم البت فوراً بعدم قبولها، غير أنه يمكن تصحيح العيب الشكلي والعودة من جديد أمام المصلحة التي قامت بتأسيس الضرائب.
- 2- **في الموضوع:** بعد التحقق من صحة الوقائع المذكورة في الشكوى و التأسيس القانوني لها، يقوم المفتش بتحرير تقرير و ذلك سواء في حالة القبول أو الرفض و يحوّل الملف إلى المديرية لاتخاذ القرار المناسب.

✧ الجهات المختصة للبت في الشكوى المواد 77، 79 و 172 من ق إ ج

يبيت المدير الولائي الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لإختصاصه الإقليمي².

بالنسبة للشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها ثلاثة مائة مليون دينار 300 000 000 دج، يتعين على المدير الولائي للضرائب إلتماس الرأي المطابق للإدارة المركزية³.

- يبيت مدير كبريات المؤسسات في الشكاوى النزاعية التي يرفعها الاشخاص المعنويون المذكورون في المادة 160 من ق.إ.ج والتي لا يتجاوز مبالغها الإجمالية من الحقوق و الغرامات ستمائة مليون دينار 600 000 000 دج. عندما يفوق مبلغ هذه الشكاية ستمائة

¹ المادة 76 معدلة بموجب المواد 59 ق.م/2003 و 39 ق.م/2005 و 46 ق.م/2007 و 36 ق.م/2012 و 16 ق.م/2013.

² المادة 1/77 ق.إ.ج معدلة بموجب المواد 25 ق.م/2008 و 38 ق.م/2012 و 46 ق.م/2015 و 47 ق.م/2017 و 48 ق.م/2018 و 37 ق.م/2023.

³ المادة 1/79 ق.إ.ج معدلة بموجب المواد 48 ق.م/2007 و 26 ق.م/2008 و 41 ق.م/2009 و 46 ق.م/2011 و 37 ق.م/2012 و 48 ق.م/2015 و 47 ق.م/2017 و 60 ق.م/2021 و 38 ق.م/2023.

مليون دينار 600 000 000 دج، يتعين على مدير كبريات المؤسسات إلتماس الرأي المطابق للإدارة المركزية¹.

- يتم البت باسم مدير الضرائب الولائي من قبل كل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوّاري للضرائب حسب القيم التالية²:

- يبت رئيس مركز الضرائب بإسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لمركزه و التي لا يتجاوز مبلغها سبعين مليون دينار 70 000 000 دج.

- يبت رئيس المركز الجوّاري للضرائب بإسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لمركزه و التي لا يتجاوز مبلغها ثلاثين مليون دينار 30 000 000 دج.

يجب أن تبين قرارات كل من مدير كبريات المؤسسات و مدير الضرائب الولائي و كذلك رؤساء مراكز الضرائب و المراكز الجوّارية للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب و أحكام المواد التي بنيت عليها. يجب أن يرسل القرار إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام³.

❖ آجال البت في الشكاوى المادة 2/76 ، 153 مكررا و المادة 5/172 من ق إ

ج

يتعين الدراسة الفورية للشكاوى التي يشوبها عيب من العيوب الشكلية، مع إحترام الإجراءات المنصوص عليها في هذه الحالة، و يبلغ فيها الشاكي قرار رفض نهائي من طرف

¹ المادة 172 محدثة بموجب المادة 60 ق.م/2003 و معدلة بموجب المواد 40 ق.م/2006 و 53 ق.م/2007 و 37 ق.م/2008 و 50 ق.م/2015 و 34 ق.م/2016 و 62 ق.م/2017 و 72 ق.م/2021 و 44 ق.م/2023.

² الأستاذ لونيس عبد الوهاب، مرجع سابق

³ المادة 77 ق.إ.ج

ممثل المصلحة التي درستها، وتحدد آجال البث في الشكوى النزاعية حسب الجهة النازرة في الشكوى:

- يبت رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوية للضرائب في أجل 04 أربعة أشهر اعتبارا من تاريخ استلام الشكاية .
- يحدد أجل ب 06 ستة أشهر عندما تكون الشكوى من إختصاص المدير الولائي للضرائب و ذلك ابتداء من تاريخ إستلام الشكاية و يمدد الأجل إلى ثمانية 08 أشهر بالنسبة للشكاية التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.
- يحدد أجل 08 ثمانية أشهر عندما تكون الشكاية تابعة لإختصاص مدير كبريات المؤسسات و ذلك ابتداء من تاريخ إستلام الشكاية.
- يحدد أجل 02 شهرين بالنسبة للشكاية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU. و كذلك عندما تكون الشكاية متعلقة بنزاع يخص تحصيل الضرائب و الرسوم الملقة على عاتق المكلف بالضريبة.¹

❖ تفويض الاختصاص للبت في الشكوى

يمكن لكل من مدير كبريات المؤسسات و مدير الضرائب الولائي و رئيسي مركز الضرائب و المركز الجوي للضرائب تفويض سلطاتهم للبت في الشكاوى إلى الأعوان المتواجدين تحت سلطتهم حسب شروط منح للتفويض تحدد بموجب مقرر من المدير العام للضرائب (المادتين 78 و 6/172 من ق.إ.ج).²

ثانيا: صدور قرار مدير الضرائب

¹ المادة 2/76 ق.إ.ج

² المادة 78 ق.إ.ج معدلة بموجب المواد 38 ق.م/2006 و 47 ق.م/2007 و 39 ق.م/2012 و 47 ق.م/2015 و 49

ق.م/2018

بناءً على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه، يصدر المدير الولائي قراره في الموضوع، ويتضمن هذا القرار إما رفض كلي لطلبات الشاكي، أو تخفيض جزئي أو كل الضريبة محل النزاع، والبت في الشكاية النزاعية هي من صلاحيات و مهام المدير الولائي للضرائب مع إشراك كل من له علاقة بالتحقيق في موضوع النزاع.¹

أ- حالة الرفض الكلي للشكاية:

في حالة ما إذا أصدر مدير الضرائب قراره بالرفض على التظلم أو الشكوى المسجلة على مستوى مديريته، عليه تسبب قرار الرفض الذي يعد ضمانة وحماية لمدير الضرائب باعتباره الجهة المختصة بإصدار قرار الرفض، كما يشكل أيضا ضمانة من جهة أخرى للمكلف بالضريبة حيث يطلع على جملة الأسباب التي أدت إلى رفض تظلمه، و للتسبب أيضا فوائد أخرى بالنسبة للجنة الولائية للطعن ولل قضاء.²

ب- حالة التخفيض الجزئي و الكلي:

تكون هذه الحالة إذا إكتشفت الإدارة الضريبية أثناء التحقيق أخطاء وقعت فيها، وهذا ما جعل مدير الضرائب يتخذ قرار الرفض الكلي أو الجزئي حسب الحالة، ويوجه هذا القرار إلى قابض الضرائب المختص

حتى يتمكن من عدم التحصيل وإعادة المبلغ، والإدارة ملزمة بتبليغ قرارها إلى المكلف بالضريبة كما يجب توجيه نسخة إلى المفتشية، ونسخة إلى قابض الضرائب، ويكون التبليغ صحيحا إذا تم تسليم قرار التخفيض للمكلف، إذا قبل هذا الأخير بالقرار تتوقف المنازعة، وفي حالة رفضه فله متابعة الاجراءات أمام لجان الطعن أو أمام القضاء.³

تبلغ قرارات المدير الولائي للضرائب الى المكلف شخصيا أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى، وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، ويؤخذ

¹ عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 30.

² عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013، ص 369.

³ حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994،

هذا التاريخ كبدية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف كي يطعن في قرارات المدير الولائي سواء لدى اللجان الطعن الإدارية أو لدى المحكمة الإدارية.¹

المطلب الثاني: ضمان الطعن أمام اللجان الإدارية

لقد لجأ المشرع إلى تنظيم تعاون ما بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة، وذلك لتمكين هذا الأخير من اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن، في إطار التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، وبالتالي تجنبه اللجوء إلى القضاء، حيث نصت المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية أنه وفي حالة لم يرضى المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه منح المشرع للمكلف بالضريبة ضمان آخر و يتمثل في اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة. وقد أحدث المشرع هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين المكلف والإدارة الجبائية التي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة والتحصيل الجبائي و فرض العقوبات و الغرامات المتعلقة بذلك.²

و الملاحظ أن هذا الإجراء غير إلزامي، ويسقط الحق في القيام بهذا الإجراء إذا رفع الطعن القضائي، وتعود أهميته إلى تضيق المنازعات الضريبية التي تكتظ بها المحاكم وحلها في مهدها.³

و تتمثل لجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون الإجراءات الجبائية إلى :

- اللجنة الولائية للطعن.

¹ المادة 1/80 ق.إ.ج تنص على مايلي: "يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى المدير الولائي للضرائب رئيس مركز الضرائب رئيس المركز الجبائي للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في اجل 04 أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

² أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص36

³ شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمال الأردن، الطبعة 1، 2004-1424 هـ ، ص 41

- اللجنة الجهوية للطعن.

- اللجنة المركزية للطعن.

الفرع الأول: اللجنة الولائية للطعون

أحدث المشرع الجزائري هذا النوع من اللجان لتخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها عوز و ضيق المادة 1/93 ق.إ.ج، أي قدراته المالية لا تسمح له بتبرئة ذمته من خلال تسديد ما عليه، هنا يلجأ إلى اللجنة الولائية يلتمس منها المساعدة أو الإعفاء من الضرائب المؤسسة عليه قانوناً¹.

01- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن.

تنشأ لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وفقاً لقانون المالية سنة 2016²، وتتشكل من 08 أعضاء، بالإضافة إلى كاتب و مقرر اللجنة الذي يعينه المدير الولائي³.

فالمكلف بالضريبة الذي تقدم بشكوى إلى الإدارة الضريبية و تم صدور قرارها إما بالرفض الكلي أو الجزئي للشكوى هو الذي له الحق بتقديم طعنه أمام اللجنة الولائية للطعن للنظر في شكواه و إبداء رأيها في ذلك حسب الحالة و حسب مصدر القرار.

فقد يتعلق النزاع إما برئيس المركز الجوّاري للضرائب و يكون في هذه الحالة أحد أعضاء اللجنة الولائية و المعني بالحضور إليها أو ممثله برتبة رئيس مصلحة رئيسية و إما رئيس مركز الضرائب، و قد يتعلق النزاع بالمدير الولائي للضرائب فيكون المدير أو ممثله برتبة مدير معني باللجنة الولائية للضرائب و هذا حسب منطوق المادة 1/81 مكرر من قانون الإجراءات

¹عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 65

²المادة 27 من القانون رقم 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 المؤرخ في 2015/12/13، الجريدة الرسمية العدد 72.

³المادة 81 مكرر 1 ق.إ.ج معدلة بموجب المواد 49 ق.م/2007 و 19 ق.م.ت/2016 و 50 ق.م/2018 و 48 ق.م/2024 و 106 ق.م/2025.

كما مس قانون المالية لسنة 2017 هذه التشكيلات²، لتصبح أكثر دقة حيث أن المشرع قد تدارك النقص الذي كان على مستوى التشكيلة بحيث أضاف أعضاء مثل محافظ الحسابات يكون لهم دراية ومعرفة بمختلف القواعد الجبائية، بالنسبة لولاية وهران هناك لجنتين شرق و غرب.

02- اختصاصات اللجنة الولائية.

تبدي هذه اللجنة رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من حقوق وغرامات أقل أو يساوي عشرين مليون دينار جزائري 20 000 000 دج و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي³.
يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين و في حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا و تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب، خلال اجل 10 أيام ابتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة⁴.

الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعون.

لقد أحدث المشرع المالي الجزائري بموجب القانون رقم 15 - 18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 اللجنة الجهوية للطعن⁵، وقد يكون ذلك بمناسبة إلغائه للجنة طعن الدائرة.

01- تشكيلة اللجنة الجهوية:

¹ المادة 1/81 مكرر ق.إ.ج

² المنشور رقم 01 المتعلق بلجان الطعن المؤرخ في 2017/10/02 وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية لمنازعات

³ المادة 1/81 مكرر ق.إ.ج

⁴ المادة 1/81 مكرر ق.إ.ج

⁵ المادة 27 من القانون رقم 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 السالف الذكر

تنشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على رقم الأعمال¹.

و تتشكل من 08 أعضاء بالإضافة إلى تعيين كاتب و مقرر اللجنة برتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب.

يمكن للجنة أن تطلب رأي خبير يمكنه تقديم التوضيحات على الأسئلة التي لا يملك الأعضاء المؤهلات المطلوبة من أجل معالجتها.

كما يتولى مهام الأمين و المقرر عون برتبة مفتش رئيسي، يعين من طرف المدير الجهوي للضرائب

02- اختصاصات اللجنة الجهوية.

تبدي هذه اللجان رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبلغها (حقوق و غرامات) يفوق عشرون مليون دينار 20.000.000 دج و يقل أو يساوي سبعين مليون 70.000.000 دج التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي².

تجتمع اللجنة بناء على استعداد من رئيسها مرتين في الشهر، و لا يصح إجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، و تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، و لهذا يجب عليها تبلغهم الاستدعاء 20 يوما من تاريخ إنعقادها.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين و في حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا و تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب، خلال اجل 10 أيام ابتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة³.

¹ المادة 2/81 مكرر ق.إ.ج

² المادة 1/81 مكرر ق.إ.ج

³ المادة 1/81 مكرر ق.إ.ج

الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعون.

كانت اللجنة المركزية للطعن تتكون من شخصيات سامية من الحزب والدولة، حيث تنشأ لدى وزارة المالية لجنة طعن لتتظر بالطعون المقدمة إليها من طرف المكلف بالضريبة لقد جاء القانون 15- 18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 بتعديلات عميقة في النظام القانوني للجان الطعن الإدارية، وهذا ما مس أيضا التشكيلة الإدارية والبشرية للجان الطعن الإدارية.¹

01 - تشكيلة اللجنة المركزية.

تنشأ لدى وزارة المالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على رقم الأعمال، و هي أيضا تتشكل من 08 أعضاء، بالإضافة إلى مقرر اللجنة و هو المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، و يعتبر وزير المالية أو ممثله المفوض قانونا رئيس اللجنة المركزية للطعن و هذا طبقا لنص المادة 3/81 مكرر من ق.إ.ج.

02 - اختصاصات اللجنة المركزية.

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى و التي سبق و أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي و كذلك الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبلغها (حقوق و غرامات) يفوق سبعين مليون دينار جزائري 70.000.000 دج و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

¹ المادة 27 من القانون رقم 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 السالف الذكر

وتعقد هذه اللجان اجتماعاتها بناء على طلب من رئيسها، حيث تجتمع اللجان مرتين 02 في الشهر و لا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء .تستدعي اللجان المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماعهم في أجل 20 يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماعها.¹

المبحث الثاني: ضمانات القانونية في منازعة الفرض الضريبي من حيث التحصيل

لا تتعلق منازعات التحصيل الجبائي بحساب الضريبة كما هو الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء، بل تخص الكيفية التي إتبعتها الإدارة في إقتطاع حقوقها لهذا يطلق عليها بمنازعات الإجراءات، في هذه المرحلة يقبل المكلف بأساس فرض الضريبة، و لكنه يقر بأن الإدارة قد خالفت إما الآجال أو كيفية التحصيل، و هذا فهو ملزم بتقديم تظلمه أمامها قبل اللجوء إلى القضاء.

و يكون التظلم هنا بنفس الإجراءات المتبعة في تقديم الشكاية و لكن الإختلاف في الموضوع حيث الهدف من التظلم في منازعة التحصيل الضريبي هو الإعتراض على إجراءات المتابعة.

وهذا ما سنتناوله خلال هذا المبحث بالتطرق إلى إجراءات التحصيل الضريبي و حق الطعن فيها في المطلب الأول و في المطلب الثاني حق الإعتراض على إجراءات المتابعة.

¹ المادة 3/81 مكرر ق.إ.ج

المطلب الأول: ضمان الطعن في إجراءات التحصيل الضريبي

تعد عملية التحصيل الضريبي مقياساً لنجاح أي نظام ضريبي، حيث يعرف بأنه نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، ومن منطلق هذه الأهمية التي تحظى بها، خصها المشرع بمجموعة من الإجراءات الإدارية عن طريق وضع قواعد وضوابط قانونية، وتمثلت في إجراءين أولهما ودي وثانيهما جبري، وإذا كان المكلف بالضريبة على درجة كبيرة من الوعي فإنه يسلك الأسلوب الأول ويلتزم بتسديد ما عليه من أموال وفي آجالها المحددة، أما إذا لم يستجب للإجراءات الودية وضماناً لتحصيل أموال الدولة لدى الغير، منح القانون لمديرية الضرائب صلاحيات متابعته عن طريق جبره بإعتماد أعوان إدارة ومحضرين قضائيين مكلفين قانونياً، إما بالمتابعة عن طريق الإغلاق المؤقت أو المتابعة عن طريق تنفيذ الحجز وبيع المحجوزات¹

ومن جهة أخرى منح المشرع الحق للمكلف في الاعتراض على تلك الإجراءات بتقديم شكاواه أمام الإدارة الضريبية، ويكون مضمونها إما الاعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على شرعية أو قانونية شكل إجراء المتابعة، أو الاعتراض على وجوب التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين و إستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء أو بحساب الضريبة².

الفرع الأول: الإجراءات الودية للتحصيل

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن إستدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، وإن هذه العملية تعني

¹ المادة 153 ق.إ.ج معدلة بموجب المواد 49 ق.م/2011 و 57 ق.م/2017 و 19 ق.م/2019.

² مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالم،

بتاريخ 21 و 22 افريل، 2008، ص 51

توجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية، ويتولى عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي آجالها المحددة.

وقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 02 ماي 1995 أحكام التحصيل الودي للضريبة، حيث أوجبت على القابض توجيه إستدعاءات ودية للمكلفين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية،

وقد ركزت هذه المذكرة على فكرة إعلام الجمهور وتعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات التحصيل الضريبي في مقر البلدية والأماكن العامة ومقر المصالح الضريبية.

ونظرا لوجوب تحصيل الضريبة باعتبارها إيراداً استراتيجياً من موارد الميزانية السنوية، فقد وضع المشرع بين يدي الجهة المكلفة بالتحصيل مجموعة من الإجراءات التي على الإدارة أن تتبعها من خلال مراحل أساسية، و تنص المادة 143 الفقرة الأولى من قانون الاجراءات الجبائية¹: تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

و عليه تمر مرحلة التحصيل الودي من خلال إصدار الجداول و تحصيلها و كذا توجيه إشعارات و إخطارات.

أولا :إصدار الجداول و تحصيلها.

يمر تحصيل الضريبة بعدة مراحل تتخذها الإدارة للوصول إلى التحصيل النهائي، ومن مراحلها الأولية إعداد جداول التحصيل التي تعد كسندات للتحصيل لمختلف الإيرادات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضرائب والرسوم، ومن خلالها تفرغ فيها كل ما يخص الضريبة المحصلة، كما تخضع هذه السندات لأحكام مواد المحاسبة العمومية التي تنص على أن أي تحصيل للأموال العمومية لا ينفذ إلا عن طريق سند قانوني²، ويكون القابض مسؤولا عن تحصيلها والتكفل بها عند وصولها الى القباضة.

أ :مفهوم الجدول

¹المادة 143 ق.إ.ج

²العيد صالح، مرجع سابق، ص2

هو عبارة عن وثيقة تنفيذية تضع فيها إدارة الضرائب المبالغ التي تعتمد عليها لتأسيس وعاء الضريبة، حيث تقوم بحساب النسب التي في حساب الحقوق المستحقة، كما توضع فيها جميع الأداءات المتعلقة بالضرائب والرسوم.

ويتم التحصيل في مادة من الجداول حسب ما تكون عليه الوضعية من أول جانفي من سنة فرض الضريبة المعنية وطبقا للتشريع الجاري في ذلك التاريخ، وأي تعديل يجري ضمن القانون يخص مادة من الجدول يعتبر ساري المفعول ابتداءً من أول يناير من السنة التي تفتح فيها السنة المالية¹.

وتقسم الجداول إلى نوعين:

الجدول العامة: هي سجل إسمي يتضمن قوائم أسماء المكلفين الخاضعين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، تضم هذه الجداول معلومات عن المكلف وتستلم قباضة الضرائب الورد العام من مفتشية الضرائب مصحوبة بسندات الإشعار بالدفع، كما ينبغي التقيد بالشروط اللازمة المنصوص عليها قانونيا وإتباع الإجراءات القانونية في تحصيل القيم الضريبية المسجلة ضمن جداول التحصيل دون فعل أخطاء متعلقة بالشروط والإجراءات.

الجدول الفردية: تصدر بصفة فردية وفي حالة خاصة كحالة الإخضاع الإضافي عند اكتشاف الغش الضريبي في التصريح أو تسوية وضعية بسبب خطأ في الخضوع، فهي لا تخص ضريبة معينة وإنما قد تشمل جميع الضرائب.

وتتضمن الأوراد الفردية ورقتين متشابهتين واحدة بيضاء والأخرى حمراء ترسل من مفتشية الضرائب إلى مديرية الضرائب للمصادقة عليها وإعطائها الصيغة التنفيذية، ثم ترسل إلى القباضة التي ترسل الورقة البيضاء إلى المكلف وتحتف بالورقة الحمراء كوثيقة إثبات ومعاينة التي بموجبها يتم متابعة المكلف، وتوضع الجداول الفردية قيد التحصيل بعد ترخيصها

¹سباح أمال، الإجراءات الإدارية للتحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق تخصص إدارة ومالية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، السنة 2015-2016، ص37

في جدول يدعى سلسلة 41 محرر لكل بلدية من طرف رئيس المفتشية مصادق عليها من طرف القابض، ثم يرسل إلى المديرية الولائية للضرائب للمعينة ووضعه قيد التحصيل.¹

ثانيا :تنفيذ جداول التحصيل.

تدخل الضريبة حيز التنفيذ بداية من آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول، ولا تصبح مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر لتاريخ دخولها حيز التحصيل.²

وتنص المادة 143 ف 2 من ق.إ.ج على أنه: "يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هنا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة." بالإضافة إلى أن المادة 143 ف 3 من ق.إ.ج.تنص على ما يلي: "عندما تلاحظ أخطاء في صياغة الجداول يوضع كشف لهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، ويوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، ويرفق بها كوثيقة إثبات."

ثالثا: التنبيه بالسداد.

التنبيه إجراء يتبعه قابض الضرائب المختص، يقوم بإرساله قابض الضرائب للمدين بالضريبة لتبليغه بأول قرار متابعة، وهذا في حالة عدم تسديد الضريبة أو الرسم في الأجل المحدد، وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي: إسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب. ويتضمن التذكر المعلومات التي سبق وأن تضمنها الإشعار بالدفع، وتعلم المكلف المدين بالمتابعات التي سيتعرض لها إذا تخلف عن الدفع، وتشكل إشعار قبل المتابعة.³

وفي حالة عدم نفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر ردعا وهي غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني.

¹ سباح أمال، المرجع السابق، ص 37-38

² العيد صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 134

³ مراد ميهوبي، مرجع سابق، ص 53

الفرع الثاني: الإجراءات القصورية للحصول

الأصل أن يقوم المكلف بعد دخول الضريبة حيز التنفيذ بالتقدم إلى إدارة الضرائب المختصة من أجل دفع ما عليه من ديون إتجاه الخزينة العامة، ولكن إذا امتنع المكلف عن ذلك يلجأ قابض الضرائب إلى إتباع الإجراءات التنفيذية المخولة له قانوناً من أجل تحصيل الضريبة.

وعليه تجد الإدارة الضريبية نفسها موضع التنفيذ الجبري، وهي وسيلة فعالة تلجأ إليها في حالة عدم نجاح الاجراءات الودية للحصول، تهدف من خلالها إلى إجبار المتهاونين على تأدية واجباتهم الضريبية، وتناول المشرع الجبائي عملية ممارسة المتابعات بالباب الثاني، وتطرق في نص المادة 145 من ق.إ.ج.ج¹ إلى أنها تتم على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الإقتضاء إلى المحضرين في حالة الحجز التنفيذي، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية.

وسنتناول إجراءات المتابعة عن طريق الحجز ثم المتابعة عن طريق الإغلاق المؤقت للمحل ثم المتابعة عن طريق بيع المحجوزات.

أولاً: المتابعة عن طريق إجراء الحجز.

يعتبر الإجراء الفعلي في المتابعة الجبرية للحصول، إذ يجعل الملزم الجبائي يشعر فعلاً أن هناك نية جدية وحقيقية لدى الإدارة الجبائية لمتابعته في هذا الشأن، من أجل ذلك أحاطه المشرع بمجموعة من الضوابط الأساسية التي تحكمه².

أ: تعريف الحجز وشروطه:

¹ المادة 145 ق.إ.ج

² يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، مطبعة الأمنية الرباط، العدد9، السنة: 2015 ،

يعرف بأنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بهدف وضع المال تحت يدها لإستيفاء حقوقها وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب، وقد وضعه المشرع تسهيلا للإدارة الجبائية لتحصيل ديونها من المكلف¹، ويشترط في الحجز حسب نص المادة 242 من ق.إ.ج.ج.، مايلي²:

- ن يكون صادراً من أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين.

-أن يسبق إجراء الحجز إخطار، وهذا الأخير يتم تبليغه بعد يوم من تاريخ إستحقاق الضريبة.

ب: صور الحجز:

1- **الحجز التنفيذي:** أصل في قانون الإجراءات الجبائية أن يكون الحجز تنفيذياً، ويعرف بأنه إجراء يلجأ إليه الدائن بقصد استيفاء حقه من أموال المدين أو من ثمنها بعد بيعها، ولذلك لا يجوز

هذا الإجراء إلا بناءً على طلب دائن بيده سند تنفيذي مستوف لجميع الشروط الشكلية والموضوعية، بأن يكون محقق الوجود، معين المقدار وحال الأداء³، وهناك نوعين:

- **الحجز التنفيذي على المنقول:** يتم من خلاله الحجز على كل الأشياء والأموال المنقولة، المملوكة للمدين المحجوز عليه، سواء كانت في حيازته أو في حيازة الغير، ويهدف إلى بيع الأموال المنقولة لتمكين الدائن من الحصول على حقوقه وإستيفائها من ناتج بيعها، وقد تم تنظيم قواعد الحجز التنفيذي على المنقول بموجب المواد من 600 الى 720 من قانون الإجراءات المدنية والادارية رقم 09/08.⁴

¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 32

² المادة 145 ق.إ.ج

³ حساوي سليمة ويحي حنان، الآليات القانونية للتحصيل الجبري للضريبة في ظل قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص إدارة ومالية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، السنة: 2016-2017، ص38

⁴ عبد الرزاق بوضياف، أصول التنفيذ والحجز التنفيذي على المنقول والعقار، دار الهدي، الجزائر، 2012، ص 58-74

- **الحجز التنفيذي على العقار:** يجوز للدائن الحجز على العقارات أو الحقوق العينية لمدينه مفرزة كانت أو مشاعة، وإذا كان بيده سند تنفيذي وأثبت عدم كفاية الأموال المنقولة لمدينه أو عدم وجودها¹.
- **الحجز التحفظي:** أجاز المشرع الحجز التحفظي وفقا لأحكام المادة 156 / 2 من ق.إ.ج.ج، وذلك في حالات معينة، مثل حالة الخشية من فقدان الضمان العام وهي الأسباب الجدية والملموسة بتهريب المدين لأمواله أو إخفائه، بما في ذلك التنازل عنها للغير أو في حالة عدم وجود موطن مستقر للمكلف بالضريبة بالجزائر².

ج: إجراءات الحجز التنفيذي.

- 1- عملا بنص المادة 147 من ق.إ.ج.ج³، تباشر إجراءات الحجز بإستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب وتبليغ الإنذار بالدفع ويجوز القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.
- 2- إعلام المكلف بالضريبة بمحضر الحجز إذا كان غائبا، أما إذا كان حاضرا ووقع على محضر الحجز فلا يلزم إعلامه.
- 3- إعلام العامة بالحجز من خلال إلصاق نسخة من محضر الحجز في مكان المال المحجوز في لوحة الإعلانات الخاصة بإدارة الضرائب، أو نشره في صحيفة يومية⁴.
- 4- يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها وفقا لأحكام المادة 147 من ق.إ.ج.ج و المادة 354 من ق.ض.م.ر.م والمادة 644 من ق.إ.م.إ.

¹المادة 72 من قانون الإجراءات المدنية و الادارية.

²فضيل كوسة، نفس المرجع ، ص 43

³المادة 147 من ق إ ج ج.

⁴فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 46-47

- 5- عدم التعسف في الحجز، فينبغي أن يكون الحجز لأموال المدين في حدود مديونته.
- 6- يشرع أولاً في حجز الأموال المنقولة، فإذا لم تف بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة وغير المنقولة، لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين، ثم حجز ما للمدين لدى الغير.¹
- 7- إذا كان المكلف بالضريبة مفلساً أو في حالة تسوية قضائية تحتف الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالإمتياز على جميع الأصول التي تقع تحت إمتيازها حسب نص المادة 149 من ق.إ.ج.ج.²
- 8- وبخصوص حراسة المال المحجوز فتحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من قبل إدارة الضرائب تبعاً للتعريفات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن يستفيد الحارس المعين زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه من إسترداد كل المصاريف المبررة دون أن يزيد مبلغ هذه المصاريف نصف قيمة الأشياء المحروسة، وإذا أوكلت الحراسة إلى محشرة عمومية أو إلى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة فإن هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها، وتقع على كاهل المكلف بالضريبة مصاريف الحراسة، حسب مانصت عليه المادة 150 من ق.إ.ج.ج.³

ثانياً: المتابعة عن طريق إجراء الإغلاق المؤقت للمحل.

طبقاً لأحكام المادة 146 ف1 و ف 2 ق.إ.ج.ج فقد منح المشرع لإدارة الضرائب الحق في الغلق المؤقت للمحل التجاري كوسيلة لإجبار المكلف بالضريبة من تسديد ديونه حفاظاً على أموال الخزينة العمومية.⁴

¹فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 42

²المادة 149 ق.إ.ج.

³المادة 150 ق.إ.ج.

⁴رعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيا شهادة الدكتوراه في القانون العام،

غير أن المشرع الجزائري ألزم على الإدارة الجبائية و قبل مباشرتها لإجراء غلق محل المكلف بالضريبة، بإعطاء مجموعة من الحقوق لهذا الأخير و بتخلفها يصبح إجراء الغلق جدير بالإعتراض من طرف المكلف بالضريبة في الأجل القانونية.

يعتبر الغلق المؤقت أحد الإجراءات التنفيذية التي منحها المشرع للإدارة الضريبية لتمكنها من تحصيل ديونها في حالة تعذرها بالطرق الودية بمقتضى نص المادة 146 ق إ ج، مع إتباع الشروط المحددة قانوناً، فغلق المحل لا يتم فيه نزع ملكية المكلف بالضريبة، ولكن حرمانه من حق الإنتفاع المؤقت من أجل تحصيل الدين الجبائي، كما أن المكلف بالضريبة الذي صدر في حقه قرار الغلق المؤقت الطعن فيه من أجل رفع اليد¹. وتتمثل شروط إجراء الغلق المؤقت فيما يلي:

يخضع الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني لجملة من الشروط والإجراءات الصارمة، والتي من شأنها إرغام المكلف بالضريبة المدين على الوفاء، ويمكن إجمالها في النقاط التالية²:

- أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال إختصاصه، بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع.
- عدم تجاوز المهلة المحددة قانوناً وهي ستة أشهر.
- يجب أن يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.
- وجوب تنفيذ هذا القرار في مهلة عشرة 10 أيام ابتداءً من تاريخ التبليغ، من طرف المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت، إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلاً للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة.
- يجب أن سبق إجراء الغلق المؤقت أخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة³.

¹عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 41-42

²المادة 146 ف 1، 2، 3، ق.إ ج

³المادة 145 ق.إ ج

ثالثاً: المتابعة عن طريق بيع المحجوزات.

يعتبر البيع الجبري للمحجوزات آخر إجراء تلجأ إليه إدارة الضرائب كآلية قانونية وضمانة فعلية كرسها المشرع الجبائي الجزائري لتحصيل ديون الخزينة العمومية، والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي الجهة الحاجزة - إدارة الضرائب - حقها من ثمن الأموال المحجوزة، ويتم ذلك ضمن إجراءات:

أولاً- الإجراءات التمهيدية للبيع: تخضع الإجراءات التمهيدية لبيع المحجوزات للشروط التالية:

1- الترخيص بالبيع: يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع، لرخصة تعطى لقابض

الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفقاً لأحكام المادة 146 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية.¹

وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من طرف الوالي في أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة، أن يرخص قانوناً لقابض الضرائب المباشر لمتابعة الشروع في البيع.²

غير أنه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو أي سلع أخرى قابلة للتلفن أو للتحلل أو تشكل خطراً على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناءً على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال إختصاصه وفقاً لأحكام المادة 146 ف 7 من ق.إ.ج.³

¹فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 63

²المادة 146 ف 6 ق.إ.ج

³المادة 146 ف 7 ق.إ.ج

2- إجراءات الإشهار: يجوز عند الإقتضاء، القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز، وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146 أعلاه، ويمكن لكل دائن خلال العشرة أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل قبل 15 يوماً على الأقل من التبليغ المذكور، أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته.¹

ويجري البيع بعد عشرة 10 أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة ما يلي:

- 1- بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة وإسميهما وموطنيهما.
- 2- الرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها.
- 3- مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري.
- 4- طبيعة عمليات المحل التجاري ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل.

5- مكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع وعنوان مكتب القباضة، وتلصق هذه الإعلانات وجوباً بسعي القابض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري، وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم إختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع.²

ويدرج الإعلان قبل عشرة 10 أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري، ويتم إثبات القيام بالإشهار من خلال الإشارة إليه في محضر البيع.

وإذا لم تراعى شكليات الإشهار، لا يجوز إجراء البيع، ويمكن وضع دفتر الشروط، ويجوز للأشخاص المعنيين بالإطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز.³

¹ المادة 1/151 ق.إ.ج

² المادة 2/ 151 ق.إ.ج

³ المادة 2/152 ق.إ.ج

ثانيا - عملية البيع العلني: تتم عملية البيع العلني لمنقولات المكلف بالضريبة المتأخر عن دفع ما عليه من ديون ضريبية، إما على يد أعوان المتابعات وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد، طبقاً لنص المادة 151 - 1 من ق.إ.ج.¹

بعد تمام إجراء عملية بيع المحجوزات علنيا، يرسو المزاد على الثمن الأعلى المعروض، والذي يجب أن يساوي أو يفوق ثمن السعر الإفتتاحي ويلتزم الراسي بدفع الثمن نقداً وفي الحال ولذلك إذا منحه القائم بالتنفيذ مهلة كان مسؤولاً شخصياً عن الوفاء، بإضافة جميع مصاريف البيع، وفي حالة عدم دفع الثمن أو الفرق الناتج عن البيع الحاصل بعد مزاد آخر راغب فيه تمارس المتابعات من قبل القابض المختص، كما هو الحال في مجال الضرائب المباشرة، وذلك بموجب محضر بيع أو سند تحصيل يدرجه في التنفيذ مدير المؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه، عملاً بنص المادة 151 / 3 من ق.إ.ج.²

وفي الحالة التي لا تصل فيها العروض التي تستقر عندها جلستا بيع بالمزاد العلني إلى مبلغ السعر الإفتتاحي، يجوز لقابض الضرائب المباشر للمتابعات أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي مبلغ السعر الإفتتاحي، وذلك بناءً على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية، وفقاً لقواعد الإختصاص المحددة بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

ولا يجري البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض في غضون خمسة عشر 15 يوماً، إعتباراً من تاريخ إعلان ثالث يتم عن طريق الصحافة وإعلانات إلصاق على باب

قباضة الضرائب المختلفة ومقر المجلس الشعبي البلدي الذي يتبع له مكان البيع، وتستلم طلبات المشتريين المعنيين في الأجل المذكور من قبل القابض المباشر للمتابعة.³

¹ المادة 151 / 1 ق.إ.ج

² المادة 151 / 3 ق.إ.ج

³ المادة 152 / 2 ق.إ.ج

لا يقبل أي عرض بغرض الشراء بالتراضي، طبقاً لأحكام الفقرة 2 أعلاه إلا إذا كان مصحوباً بدفع وديعة يساوي مبلغها عشر هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع، ولا يقابل بتصرف إلا وفقاً للشروط المنصوص عليها في الفقرة 2 المذكور أعلاه، ولا ينتج عن سحب العرض قبل إنقضاء أجل الخمسة عشر 15 يوماً المذكورة أعلاه، إرجاع الوديعة التي تبقى كسباً للخزينة .

ثالثاً - تحرير محضر البيع: يحرر محضر البيع من قبل القابض، وتسلم نسخة منه للمشتري وفقاً لأحكام المادة 151 فقرة 3 من ق.إ.ج، ويجب أن يشمل المحضر على البيانات الأساسية: تاريخ البيع، ذكر السند التنفيذي، ذكر محضر الحجز، تاريخه وإسم العون الذي حرره، تاريخ الإعلان والعون المكلف بالبيع، تاريخ إصدار التصريح بالبيع، تاريخ تحرير محضر التأكد من الأشياء المحجوزة، ذكر حضور أو عدم حضور المحجوز عليه يوم البيع، ذكر مكان البيع، ذكر وسائل الإشهار، ذكر شروط البيع، ذكر ثمن الأشياء المباعة، مجموع ثمن المبيعات وكتابات بالحروف، وقت البيع، نفقات البيع، ونفقات الأتعاب الأخرى، وإمضاءات الحراس والقابض والأعوان المكلفين بالبيع.¹

رابعاً - صياغة عقد الملكي: بعد قبض ثمن البيع نقداً، تلجأ الإدارة إلى الإجراءات القانونية لتحويل ملكية المحل التجاري.

حيث تتم صياغة عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية، بالإطلاع على محضر البيع ودفتر الشروط عند الإقتضاء ويخضع لشكليات التسجيل على نفقة المشتري طبقاً لنص المادة 151 ف 1 من ق.إ.ج، ثم يتم تسجيل العقد المتضمن تحويل الملكية ويكون ذلك وجوباً قبل اللجوء إلى النشر.

خامساً - نشر البيع: تخضع عملية بيع المحجوزات للنشر، بسعي من طرف القابض المباشر للمتابعة في أجل شهر واحد، ابتداءً من تاريخه وذلك في شكل مستخرج أو إشعار يصدر في

¹ فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 69

جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات لقانونية في الدائرة أو الولاية، حيث يستغل المحل التجاري على أنه يكون مكان الإستغلال هو المكان الذي قيد فيه البائع في السجل التجاري¹.

ويتضمن هذا المستخرج وجوباً وتحت طائلة البطلان البيانات التالية:

بيان تاريخ التحصيل، مقداره ورقمه، المكتب حيث تمت هذه العمليات، تاريخ العقد، إسم ولقب كل من المالك السابق والجديد، طبيعة المحل التجاري ومقره والتمن المشروط، بما في ذلك التكاليف أو التنفيذ الذي أسست عليه حقوق التسجيل، بيان الأجل المحدد للمبادرة بالإعتراض، واختيار الموطن في إقليم اختصاص المحكمة.²

المطلب الثاني: ضمان الإعتراض على إجراءات المتابعة

أحاط المشرع الجزائري منازعات التحصيل بإجراءات خاصة، وبالمقابل منح للمكلف وسائل وضمانات يلجأ إليها لكي يحافظ على حقوقه لدى المصالح الجبائية، وهذا يظهر من خلال حقه في الإعتراض على إجراءات التحصيل وطلب إيقافها بإعتماده كمرحلة أولية إلى الشكاوي أمام الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء.

فالمكلف بالضريبة الذي لم يسدد مستحقاته تجاه إدارة الضرائب تتم متابعته بواسطة أعوان إدارة الضرائب، لكن المشرع الجزائري منح له حق الاعتراض على إجراءات المتابعة طبقاً لنص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

و الإجراءات التي يمكن الاعتراض عليها هي:

- الاعتراض على سند التحصيل كالاعتراض على شكل السند و أجاله.
- الاعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج و يتعلق بموضوع المتابعة.

الفرع الأول: شكل و محتوى الإعتراض

¹ خلاف علاء الدين وحمودة وحيدة، إجراءات التحصيل الضرائب المباشرة ومنازعاتها، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون، تخصص عام (منازعات إدارية)، جامعة 2 ماي 2242 قالمة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، السنة 2015-2016، ص 49-50

² فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 70-71

لقد أوجب المشرع الجبائي على المكلف بالضريبة تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب في شكل معين وتحتوي على بيانات ومعلومات، تتمثل فيما يلي:

أولاً: يجب أن ترسل الشكاوي المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات، تبعا لنص المادة 153 ف 1 من ق.إ.ج.¹

ثانياً: تدعيم الاعتراض بوسائل الإثبات: نصت الفقرة الثانية من نص المادة 153 مكرر من ق.إ.ج.² على وجوب أن تدعيم الاعتراضات على المتابعات بكل وسائل الإثبات المفيدة، ولكن لم تحدد وسائل الإثبات في هذا المجال، ومن هنا ترك المشرع المجال مفتوحاً أمام المكلف المعترض لإثبات عدم شرعية شكل إجراءات المتابعة أو عدم قانونية وجوب وإستحقاق الضريبة، وذلك بكل الوسائل القانونية المتاحة، لذلك يتوجب على المكلف بالضريبة التأكد والتحقق من كل الشروط الشكلية المتعلقة بإجراء المتابعة من حيث الآجال والمواعيد والتبليغات والإختصاص، ومن الناحية الموضوعية حول التحصيل من حيث وجوب الإلتزام بالتسديد من عدمه³

ثالثاً: يمكن أن ترفع الشكاوى المتعلقة بالإعتراضات على المتابعات من طرف المكلف بالضريبة نفسه أو من طرف الشخص المتضامن معه وتخضع للشروط الشكلية المنصوص عليها في المادة 75 من ق.إ.ج.⁴

رابعاً: شرط الأجل: نصت المادة 153 في فقرتها الأولى من ق.إ.ج أن الشكاوي تقع تحت طائلة البطلان إن لم تقدم في أجل شهرين ، ويسري ذلك:

¹ المادة 153 ف1 ق.غ.ج.

² المادة 153 مكرر ق.إ.ج.

³ بديرية يحي، مرجع سابق، ص14

⁴ المادة 75 ق.إ.ج.

- إعتباراً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج به إذا كانت تخص الاعتراض على إجراء المتابعة.
- إعتباراً من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة في حالة تقديمها في شكل إعتراض على التحصيل الجبري.

رابعاً : لا تخضع الشكاوي لحقوق الطابع، ويجب أن تكون تحت طائلة عدم القبول¹:

- تحتوي على المعلومات المتعلقة بهوية الشاكي.
- تتضمن طبيعة المتابعة، موضوع الإعتراض.
- تتضمن الأسباب والوسائل التي تبرر موضوعها.
- تحتوي على الإمضاء الخطي للشاكي.

❖ مضمون الشكوى في نزاع التحصيل

حيث نصت المادة 153 من م.ق.إ.ج.ج، تكتسي الشكوى:

أولاً : إما شكل إعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الإحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة :يمكن للمكلف بالضريبة أن يعارض كل إجراء يقوم به قابض الضرائب ضده لغرض تحصيل ديون الخزينة العامة لديه، ولكن هذا الإعتراض لا يكون مقبولاً إذا إقترن بوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة² ، مثل الإعتراض على سند المتابعة شريطة أن يكون مستوفياً للبيانات التالية:

إمضاء المحاسب، إسم ولقب عون المتابعة، إسم الشخص الذي سلم له السند وطبيعة المحضر³، أو بأجل تبليغه، كأن يكون السند غير محرر في الآجال أو يحرر السند من طرف عون غير مختص، وهي أسباب تتعلق بشكل الإجراء كما جاء في قرار مجلس الدولة بخصوص الملف 001987 في جلسة 2001/07/30 حول بطلان إجراءات تحصيل مايلي:⁴

¹المادة 153 مكرر فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية

²بدارية يحي، المرجع السابق، ص71

³فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 83

⁴مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، خاص بالمنازعات الضريبية، 2003 ، ص 65-66

"أن المادة 342 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها، سرية وترسل للمعنى في ظرف مغلق أنه غير أنها بلغت للمعنى بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطل كما أنه بلغ للمستأنف عليها جدول التحصيل عن طريق مفتش الضرائب لمدينه بودواو بينما يشترط أن يبلغ عن طريق قابض الضرائب وأن مفتش ضرائب مدينه بودواو غير مختص..."

كما يطال الاعتراض شكلية إجراء المتابعة وإجراءات الحجز، مما يترتب عليه طلب إلغاء الحجز وإسترجاع المحجوزات بإجراء الحجز أن يطلب إلغاءه إذا تبين له بأن هناك أخطاء إرتكبت أثناء تنفيذ الحجز¹.

ثانياً: إما في شكل إعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الإحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين وإستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة²، ويتعلق بوجود الإلتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به وبالتالي فالإعتراض هذا يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها.

الفرع الثاني: أنواع الاعتراضات على إجراءات التحصيل

أولاً: طلب تأجيل الدفع

تعددت الضمانات و الحقوق التي منحها المشرع الجبائي للمدين بالضريبة، بغية خلق توازنا بين مصلحته و حقوق إدارة الضرائب، ويعتبر **التأجيل القانوني للدفع** من أهم الضمانات الإجرائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، و الذي يستعمل بمناسبة منازعة القرارات الغير مرضية و الصادرة عن الادارة الضريبية³.

¹عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 40

²المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

³الدكتور لعلوي محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية

إنّ الشكاية المقدمة من المكلف بالضريبة لا توقف تنفيذ قرار الإدارة الضريبية المحتج عليه (الجدول الضريبي)، فيبقى المدين بالضريبة مطالبا بتسديد ديونه عند حلول أجل استحقاقها، فيمكن لقابض الضرائب المختص مباشرة إجراءات التحصيل في حق المدين بها، ولكن بالرجوع إلى نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يتضح أن المشرع مكن من ينزع في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ دفع الضريبة إلى غاية صدور قرار نهائي بشأن الضريبة المتنازع فيها من الجهات المختصة سواء كانت المديرية الولائية للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب ، ويستفيد كذلك المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات من نفس الإجراءات حسب ما جاء في المادة 172 البند الرابع التي أحالت على تطبيق أحكام المادة 74 أعلاه.

وبهذا على المكلف بالضريبة أن يطلب الإستفادة من هذا الإجراء عند تقديم الشكاية للمصالح المعنية، وإن كانت المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية لم تحدد هل الطلب يقدم في نفس الشكاية أو يقدم كطلب مستقل، إلا أننا نرى أنه لا يوجد ما يمنع من طلب ذلك بصفة مستقلة أو في ذات الشكاية، فهو مقبول في كلتا الحالتين، وإن كنا نفضل تقديمه ضمن نفس التظلم المقدم، حتى تعلم الإدارة الضريبية بنية المكلف منذ البداية، وقد نصت على ذلك التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، هذا وقد قيد المشرع الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع بمجموعة من الأحكام.

1- شروط الإستفادة من إجراء التأجيل القانوني للدفع.

و تتمثل في ضرورة تقديم ضمانات حقيقة لتحصيل الدين الجبائي، أو تسديد ما قيمته 30 % من المبلغ المتنازع عليه في حالة إستحالة تقديم تلك الضمانات¹.

أ- ضرورة تقديم ضمانات حقيقة لتحصيل الدين الجبائي

من أجل الإستفادة من أحكام المادة 74 أعلاه وجب على المكلف بالضريبة أن يذكر في شكواه قدرته على تقديم ضمانات تغطي المبلغ المطلوب إرجاء دفعه، ولم يحدد النص طبيعة هذه

¹الدكتور لعلوي محمد، المرجع السالف الذكر

الضمانات، لهذا نرى أنها يمكن أن تكون أملاك عقارية كأراضي تسجل كرهن، أو منقولات كالسيارات، أو مبالغ مالية تودع لدى أمين الخزانة في حساب خاص، ويجب أن لا تقل قيمتها

عن الحقوق المحتج عليها وتجدر الإشارة أن تقديم الضمانات كان منصوص عليها لأول مرة بموجب قانون المالية لسنة 2002 المؤسس لقانون الإجراءات الجبائية، ليتم التخلي عنها بقانون المالية لسنة 2002، ثم أخيرا يعاد إدراجها عن طريق المادة 46 من قانون المالية لسنة 2017 المعدلة للنص 74 أعلاه.

ب- ضرورة تسديد ما قيمته 30 % من الدين الجبائي.

نص المشرع الجبائي من خلال المادة 74 الفقرة الثانية¹ من البند الأول على أنه: "وفي غياب تقديم الضمانات، يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30 % من الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص".

الواضح من النص أعلاه أن المشرع منح فرصة أخرى للمكلف بالضريبة في إمكانية إرجاء دفع المبلغ المتنازع فيه و هذا بتسديد ما قيمته 30 % من ذات المبلغ.

في حالة إذا لم يستطع تقديم الضمانات، فمن ينازع مثلاً في مبلغ 1 000 000 دج (أي 100 مليون سنتيم) عليه تسديد مبلغ 300 000 دج (أي 30 مليون سنتيم) لدى قابض الضرائب المختص مع إدراج وصل التسديد بالشكاية، و تحسب هذه النسبة بإدخال الحقوق الأصلية و الغرامات و العقوبات الجبائية.

وتجدر الإشارة أن هذا الإجراء لم يكن موجوداً أثناء وضع قانون الإجراءات الجبائية لأول مرة بموجب قانون المالية لسنة 2002، بل تم إدراجه بموجب قانون المالية لسنة 2005

ثانياً - طلب إيقاف التسديد.

¹ المادة 174 ق.إ.ج

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب سواء في تقديرها للضريبة، أو إجراءات التسديد ومهما كان موضوع المنازعة فهذا لا يوقف التسديد إلا بأمر من قاضي الإستعجال، وبالرغم من إمتيازات قابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له المشرع الجبائي من خلال قانون الإجراءات الجبائية لإستيفاء ديون الخزينة العمومية التي هي في حوزة المكلف بالضريبة، إلا أن كل هذه الإجراءات التي يتخذها تخضع لرقابة القاضي الإداري، حيث تظهر هذه الرقابة في مدى إحترام قابض الضرائب للإجراءات المتعلقة بتوجيه الإنذار وبعدها مباشرة إجراءات التحصيل¹.

حيث منح المشرع للمكلف حق الاعتراض على هذه الإجراءات، و منحه الحق في تقديم طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الإستعجالي، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره تحت رقم 023856 الصادر بتاريخ 2005/03/08 كما أن نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية التي تفرض على المكلف الذي ينازع في صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه

فهو شرط أولي لأي دعوى قضائية من أجل إلتماس وقف دفع الجزء المتنازع فيه من هذه الضريبة، وعلى المكلف تقديم ضمانات التي من شأنها ضمان تحصيل الضريبة².

ثالثا: طلب إسترداد الأشياء المحجوزة

يمكن للمكلف أن يبادر بطلب إسترداد الأشياء المحجوزة في حالة المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة شريطة أن يحرر هذا الطلب مرفقاً بجميع وسائل الإثبات المفيدة ويقدمه إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير

¹فضيل كوسة، منازعة التحصيل في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص.85

²فضيل كوسة، نفس المرجع، ص 85

الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، ويقع هذا الطلب تحت طائلة البطلان في أجل شهر واحد ابتداءً التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز.

-تسلم الإدارة وصل عن الطلب إلى المكلف بالضريبة المحتج ويثبت فيه كل مسؤول حسب مجال تخصصه، في أجل شهر واحد ابتداءً من تاريخ تقديم الشكوى.

-كما يمكن للشاكي في حالة غياب القرار أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد ابتداءً من إنقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب بالولاية للبت وإما من إبلاغ قراره، لكن الطعن لا يوقف عمليات الدفع ولا يجوز إبلاغ المحكمة الإدارية قبل إنقضاء الأجل الممنوح للمدير لأنها تبت حص رياً في الطعن ووفقاً للتبريرات المقدمة لمدير الضرائب ولا يرخص للمحتج بتقديم ثبوتية أخرى غير ذلك المدعمة لطلبه أو تصريح بوقائع غير ذلك المعروضة في طلبه.¹

¹ المادة 154 ق.إ.ج

خلاصة الفصل الأول :

منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة كل الحقوق و الضمانات لمنازعة الإدارة الجبائية متى تسلم قرار فرض الضريبة و رأى أن الوعاء الضريبي أو حسابه من طرف إدارة الضرائب قد تضمن أخطاء مادية أو مبالغية في تقديرها، أو أن إجراءات تحصيل تلك الضرائب و الرسوم مخالفة للتشريعات و التنضيمات القانونية، فسطر له نظاما متكاملًا يمكنه من السعي لإصلاح الوضع من خلال مهاجمة هذا القرار أو الجدول أو طريقة تحصيله و ذلك بالطعن فيه أمام إدارة الضرائب المختصة بدءا كإجراء أولي قبل اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة.

من ثمة كان الطعن في قرار إدارة الضرائب عند تأسيسها أو حسابها للضريبة يشكل تظلما إداريا وجوبيا أمام الجهة الإدارية المختصة مدير الضرائب هنا، و هو شرط لقبول الدعوى أمام القضاء الإداري.

و لكي تحقق تلك الضمانات النتيجة المرجوة وضع لها المشرع الجبائي إطار قانوني و إجرائي لأبد من إحترامه، و حدد مفهوم التظلم الإداري المسبق و وضع له شروطا شكلية و موضوعية لإيداعه من طرف المكلف بالضريبة من حيث المحتوى و الآجال، كما بين طرق و آجال البث فيه من طرف الإدارة الجبائية، و حدد الجهات المخولة لها ذلك حسب مبلغها.

كذلك منح المشرع ضمانات أخرى للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه تتمثل في الطعن في قرار الإدارة الجبائية أمام لجان المختصة ، هذه اللجان مقسمة إلى ثلاث لجان حسب المبلغ الضريبي موضوع النزاع . بالإضافة إلى الحق في الاعتراض على إجراءات التحصيل أمام الإدارة الجبائية بإتباع إجراءات خاصة تمكنه من الدفاع عن حقوقه قبل اللجوء إلى القضاء.

الفصل الثاني:

الضمانات القانونية لمنازعة الفرض الضريبي قضائيا

تمهيد للفصل :

تحقيقاً للعدالة الضريبية، نصت التشريعات على حق المكلف بالضريبة الإلتجاء إلى القضاء الإداري للطعن في صحة فرضها إذا ما شعر أنه ضحية لسوء تقدير وعائها أو ضحية لسوء تطبيق القوانين لتحصيل الضريبة أو تفسيرها، فإذا لم يتمكن المكلف بالضريبة من إستيفاء حقه في المرحلة الإدارية أمام الإدارة الجبائية أو لجان الطعن فعليه الإنتقال من المرحلة الإدارية في منازعة الفرض الضريبي إلى المرحلة القضائية و هذا هو الإمتياز القضائي و الضمان القانوني الممنوح له في هذه المرحلة و ذلك لكي ينازع الإدارة الجبائية من أجل الحفاظ على حقوقه عن طريق رفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية فالقاضي الإداري هو الضمان الأخير للمكلف بالضريبة.

ويقصد بالدعوى الضريبية السلطة التي خولها القانون للمكلف للإلتجاء للقضاء للفصل في وجود أو مشروعية دين الضريبة، وهذه السلطة ذات طبيعة إجرائية.¹

هذه المرحلة تعتبر مرحلة هامة في تسوية المنازعة الضريبية ما بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية فكما إشتملت المرحلة الأولى الضمانات القانونية لمنازعة الفرض الضريبي إدارياً و ذلك بتقديم الشكوى أمام الإدارة الجبائية و الإلتجاء إلى لجان الطعن الإدارية، فان المرحلة القضائية أيضاً تحتوي على ضمانات محددة بموجب نصوص قانونية.

- فما هي الضمانات التي تقدمها الجهة القضائية للمكلف بالضريبة ؟.

¹ محمد حامد عطا : المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، الموسوعة الضريبية ، المجلس الثالث عشر، مطبعة

دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2005، ص 351

- كيف يستطيع القاضي الفصل في النزاع الضريبي والتوفيق بين ضمان حقوق المكلفين بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية والتي تتمتع بامتياز السلطة العامة و بين ضمان تمويل الخزينة العمومية؟.

- ما مدى تمكن القاضي رغم عدم تخصصه في المجال الجبائي من تحكمه في حل النزاع المفعم بالتعقيد التقني والنصوص المتشعبة و المتغيرة ؟.

نتناول كل هذه الموضوعات من خلال عرض الشروط والإجراءات والمراحل التي تتبع في سير الدعوى الضريبة أمام القضاء وذلك بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين

المبحث الأول: الضمانات القانونية للتقاضي أمام المحكمة الإدارية
المبحث الثاني: الضمانات القانونية للتقاضي أمام المحكمة الإدارية للاستئناف و مجلس الدولة.

المبحث الأول: الضمانات القانونية للتقاضي أمام المحكمة الإدارية

بعد مرور المنازعة الضريبية بالمرحلة الإدارية و فشل الإجراءات المتبعة فيها لتسوية النزاع بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة قد يلجأ هذا الأخير إلى ضمان قانوني آخر و هو المرحلة القضائية التي جعلها المشرع الجزائري الفصل الحاسم في المنازعة الضريبية، حيث نجد أن المشرع ألزم المكلف و بالأخص في حالتي الاعتراض على إجراءات المتابعة و التحصيل ومنازعات الضرائب المباشرة من حيث الوعاء و التأسيس الإلتجاء أولاً إلى الإدارة عن طريق التظلم الإداري المسبق قبل تحريك الدعوى، إلا أنه قبل أن تصل المنازعة القضائية إلى مرحلة دراستها من حيث الموضوع والفصل فيها، لابد أن تكون الدعوى المرفوعة سواء من الإدارة أو من المكلف مقبولة شكلاً.

كذلك لابد أن تتوفر فيها شروط محددة من حيث الشكل والموضوع على أن تتم المراجعة الإدارية المسبقة للقرار المطعون فيه و أن تحترم المواعيد وأن تقدم الطعون و فق الشكليات المطلوبة ولهذا قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين، و خصصنا:

المطلب الأول: الضمان المتعلق برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية

المطلب الثاني : الضمان المتعلق بإجراءات التحقيق و صدور الاحكام الادارية

المطلب الأول: الضمان المتعلق برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية

عقد المشرع الجزائري الاختصاص النوعي للفصل في المنازعات الضريبية للمحكمة الإدارية في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية إعمالاً بالمعيار العضوي باعتبار الإدارة الضريبية تابعة للمصالح غير الممركزة الموجودة على مستوى الولايات، و هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، فالمنازعات التي تثور بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية تتبع من حيث الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية بغض النظر عن نوع و

طبيعة المنازعة الإدارية، لقد وضع قانون الإجراءات المدنية و الإدارية قاعدة عامة تسري على مختلف الطعون و الدعاوى الإدارية، و منها الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية¹.

فرع الدعوى أمام الغرفة الإدارية بالمحكمة الإدارية تكون مرتبطة بتوفر شروط معينة ومحددة، سواء من حيث الشكل أو من حيث الموضوع، وأن شروط قبول الدعوى القضائية هي تلك الشروط الضرورية التي يجب توافرها لعرض نزاع ما على القاضي الإداري، والتي

تلزمه وتسمح له في نفس الوقت أن يفصل في موضوع الخلاف القائم المعروض عليه حيث ينتج، عن عدم احترام هذه الشروط عدم قبول الدعوى² ويقصد كذلك بشروط قبول الدعوى بشكل عام تلك الشروط التي من شأنها أن تجعل إجراءات رفع الدعوى سليمة ويتوفر فيها الشكل المطلوب لانعقاد الخصومة دون النظر إلى مدى أحقية المدعي في طلبه، أو هي الشروط التي يجب أن تتوفر حتى تملك أي جهة قضائية بصفة عامة فحص الدعوى من حيث الموضوع.³

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالعريضة

تختلف شروط قبول دعوى المكلف بالضريبة باختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة، ومن جهة أخرى باختلاف القرار المطعون فيه، فيما إذا كان هذا الأخير صادر مباشرة عن إدارة الضرائب أو بطريقة غير مباشرة بناء على تظلم المكلف بالضريبة، أو كان ناتجا عن اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، أو أن القرار المطعون فيه متعلق بإجراءات متابعة

¹ المادة 800 ق.إ.م.إ.

² رشيد خلوفي ، قانون المنازعات الإدارية، الدعاوى وطرق الطعن الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، جزء 2، طبعة 2، سنة 2013، ص 2، 1

³ عمر محمد الشوبكي : مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد 250 ، السنة 1981 ، ص143

وتحصيل الضريبة، فالمشرع أتاح للمكلف أثناء مرحلة الطعن القضائي مراجعة و مراقبة قانونية للضريبة المفروضة عليه وكذا شرعية الاجراءات المتبعة في تأسيسها و تحصيلها.¹

أولاً: الشروط العامة

ومن بين الشروط الواجب التقيد بها لرفع الدعوى الضريبية نوجزها فيما يلي:

1- بالنسبة للشروط العامة الواردة بقانون الاجراءات المدنية والإدارية : وتتلخص هذه

الشروط فيما يلي:

أ - إلغاء وجوب توقيع عريضة المكلف بالضريبة من طرف محام، وهو ما نصت عليه المادة 826 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية ،على غرار ما كان في القانون الاجراءات المدنية القديم.

ويرى الأستاذ عمار بوضياف أن إجراء وجوبية رفع الدعوى بواسطة محام أمام المحاكم الإدارية يثير إشكالا كونه ينجم عنه إلقاء المزيد من الثقل على المتقاضى وإرهاقه بتحمل أعباء

الإستعانة بمحام خاصة وأن الأمر يتعلق بجهة قضائية إبتدائية وجهة وقائع وليس أمام جهة عليا وجهة قانون فقط، ولكنه في الوقت نفسه يشفع لهذه الوجوبية من زاوية تميز القضاء الإداري عن غيره من الجهات القضائية كونه يقوم على الإجتهد، وأن دور القاضي هو تأسيسى وإنشائي أكثر منه تطبيقي، ولعل شرط وجوبية المحامي في المادة الإدارية كان هدفه أن يلعب هذا الأخير دورا في تأسيس مبادئ وأحكام القانون الإداري.²

ب - تضمين عريضة إفتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون

¹ رشيد خلوفي ، قانون المنازعات الإدارية ، المرجع السابق الذكر ، ص86

² عمار بوضياف ، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013 ، ص 125-126

الاجراءات المدنية والإدارية¹. حيث يتضح أن المادة 15 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية، مادة مشتركة التطبيق أمام جهات القضاء المدني وجهات القضاء الإداري، وتتص هذه الأخيرة، على أنه يجب أن تتضمن عريضة إفتتاح الدعوى، تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى
- إسم ولقب المدعي وموطنه
- إسم ولقب وموطن المدعي عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.
- الإشارة إلى تسمية و طبيعة الشخص المعنوي، ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني أو

الإتفاقي

- عرضاً موجزاً للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى
- الإشارة عند الإقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.
- ج - وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول بالقرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرر.
- والجديد بهذا الشأن أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد نص على أنه إذا ثبت أن المانع أو الحائل لإرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه يعود إلى إمتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه، أمر القاضي المقرر الإدارة بتقديم هذا القرار في أول جلسة ويستخلص بذلك النتائج القانونية المترتبة على هذا الإمتناع².
- د - إيداع عريضة الدعوى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك³. وبما أن جميع قوانين الضرائب وكذا قانون الاجراءات الجبائية لم تنص على خلاف هذا المبدأ، فالأمر كذلك.

¹المادة 816 من القانون رقم 09-08

²المادة 819، نفس المرجع.

³المادة 821 من القانون 09-08

هـ - توافر الصفة و المصلحة: حيث نصت أحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، ويشير القاضي تلقائياً إنعدام الصفة في المدعي أو المدعي عليه.

-ثانياً الشروط الخاصة:

وكما سبق أن ذكرنا هي مجموعة الشروط المحددة بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية، والتي يمكن إجمالها فيما يأتي:

أ- شرط التظلم الإداري المسبق:

ورد ضمن التعليمات العامة لإجراءات المنازعات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب لسنة 2010 وجوب تقديم التظلم الإداري أمام مصالح إدارة الضرائب كإجراء إداري مسبق قبل اللجوء إلى جهات القضاء الإداري، غير أنه فيما يخص الدعاوى المتعلقة بإعادة التقييم لعدم كفاية الثمن أو التقديرات (حقوق التسجيل)، فإنها غير مقيدة بشرط التظلم الإداري المسبق. حسب ما جاءت به التعديلات الأخيرة لقانون الإجراءات الجبائية¹.

ب - وجوب إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه:

لقد نصت المادة 82 / 1 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه يمكن رفع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع أمام المحكمة الإدارية، و نصت كذلك صراحة على قرار إدارة الضرائب بخصوص تظلم المكلف وأما المادة 83/2 من نفس القانون والتي أوجبت إرفاق القرار بعريضة الدعوى، فقد نصت على وجوب أن ترفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، من دون أن تحدد نوع هذا القرار، إلا أنه بإعتقادنا أن نص المادة 82 / 1 كان واضحاً بخصوص القرار الواجب إرفاقه بعريضة الدعوى.²

¹المادة 38 مكرر 2 د ف 2 ق.إ.ج

²المادة 82-83 ق.إ.ج

ج- شرط وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها:

نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من طرف وكيل و على أن تطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من نفس القانون،¹ و تنص أحكام هذه المادة الأخيرة على وجوب إستظهار الوكيل لوكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية مصادق عليها قانوناً لدى المصالح البلدية المؤهلة، غير أنه لا يشترط على المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين ولا على أجراء المؤسسة المعنية تقديم وكالة.

د- الشروط المتعلقة بتسبيب عريضة الدعوى:

نص المشرع على وجوب أن تتضمن عريضة الدعوى الضريبية عرضاً صريحاً للوسائل² وكما نص أيضاً على أنه لا يجوز للمدعي الإعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه أمام مدير الضرائب بالولاية، و لكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة ، أيا كانت شريطة أن يعبر عنها

صراحة في عريضته الإفتتاحية للدعوى³

الفرع الثاني: شرط الميعاد.

كغيرها من الدعاوى الإدارية الأخرى ، ترتبط الدعوى الضريبية بمواعيد وآجال محددة لرفعها ويترتب على مخالفتها رفض الدعوى ، ونظراً لخصوصية هذا النوع من الدعاوى فقد فرق المشرع بين مواعيد رفعها بحسب نوع النزاع الضريبي ، فقد نظم آجال للدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي وآجال أخرى بالنسبة للدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة التحصيل الضريبي.

¹المادة 83-1 ق.إ.ج

²المادة 83-1، السالفة الذكر

³المادة 83-3، المرجع السابق

❖ آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي: ورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية¹

وجوب رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد إنتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

❖ آجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي:

نص المشرع من خلال المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية² على أنه يمكن للمكلف في حالة عدم صدور قرار شأن إعتراضه في الأجل المحدد أو إذا لم يرضه القرار الصادر أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين (2) ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو إنقضاء الأجل الممنوح للإدارة للبت في الإعتراض.

➤ ضمان رفع الدعوى الإستعجالية و شروطها.

يمكن تعريف القضاء الإستعجالي بأنه: الفصل في المنازعة التي يخشى عليها من فوات الوقت فصلاً مؤقتاً لا يمس بأصل الحق، و إنما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة أو إحترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين.

و القضاء المستعجل هو قضاء مؤقت لا يمس بأصل الحق³ وفقاً للمادة 918 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الذي ينص على أنه (يأمر قاضي الإستعجال بالتدابير المؤقتة، لا ينظر في أصل الحق و يفصل في أقرب الآجال)

¹المادة 82 ق.إ.ج

²المادة 153 مكرر 1 ق.إ.ج

³المادة 918 ق.إ.م.غ

عنصر الاستعجال هو شرط أساسي لقبول الطلب المستعجل، ويجب أن يتوفر عليه عند رفع الدعوى وعند الفصل فيها، وصفة الاستعجال ليست واردة على سبيل الحصر بل تكمن في الحقوق والمصالح المراد حمايتها وتقدير مدى توافر عنصر الاستعجال أو إنعدامه سلطة تقديرية للقاضي، هو الذي يقدره ويكتشفه حسب ظروف كل قضية دون التقيد بطلبات الأطراف،¹ لذلك يشترط في اللجوء للدعوى الإستعجالية توافر عدة شروط نوردتها وفقاً لما يلي:

أولاً: شرط الاستعجال.

يرجع مفهوم الاستعجال إلى معطيات مختلفة، بحيث يعمل القاضي على الإسراع في النطق بالحكم في القضية،

وذلك من أجل تعديلها سريعاً كما يحتمل الأمر، إضافة لذلك يعد شرط الاستعجال عنصر أساسياً لقبول دعوى الإستعجال وقد جعله المشرع الجزائري من النظام العام.²

ويمكن إثارة الاستعجال في أي مرحلة من مراحل الدعوى إذ لا بد من تحقق عنصر الجدية الذي يبقى تقديره متروك للقاضي كأصل عام، باستثناء ما كان بحكم القانون كمنازعات وقف الأشغال والهدم والمطابقة المنصوص عليها في قانون التهيئة العمرانية في مادته 78، إضافة لمنازعات الأحزاب السياسية يوقف نشاطها أو غلق محلها.

كما أنه لا يوجد معيار أو نص يحدد حالات الاستعجال لكونه مستمد من ظروف النزاع، ونظراً لتطور هذه الظروف زمنياً ومكانياً من دعوى إلى أخرى هذا ما يجعل معيار الاستعجال مرناً لذا يبقى على القاضي تقديره والاجتهاد بشأنه، وذلك بدراسة كل حالة على حدة بالاستدلال في ذلك ببعض العناصر كوجود حالة من الصعب تداركها لما لها من أضرار أو وضعية خطيرة أو تعلق الأمر بضرورة ملحة أو وجود حالة عدم مشروعية صارخة، أما إذا لم يتحقق شرط الاستعجال فعلى القاضي إصدار أمر مسبب برفض الدعوى.³

¹ بشير بلعيد ، القضاء المستعجل في الأمور الإدارية، الجزائر، 1993، 35-36

² . René chap us, Droit du contentieux Administratif, 9ème édition, Paris, 2001, p1201

³ آمال يعيش تمام و عبد العالي حاحا، (دعوى وقف التنفيذ القرارات الإدارية بناء على أمر إستعجالي على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، مجلة المفكر، العدد 4، جامعة محمد خيضر، بسكرة. ص 355

ثانياً: شرط عدم المساس بأصل الحق.

نلاحظ على هذا الشرط أن المشرع الجزائري قد غير صياغته¹ : " الاستعجال بالتدابير المؤقتة" وذلك بنصه عليه في المادة 918 من القانون رقم 09/08 نص عليه في المادة 117 مكرر 3 بالصياغة التالية " :الأمر بصفة مستعجلة باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة، وذلك باستثناء ما تعلق منها بأوجه النزاع التي تمس النظام العام أو الأمن العام، ودون المساس بأصل الحق..."

كما يحتمل نص المادة 918 على معنيين إما أن المشرع ما زال متمسكا بهذا الشرط كما جرى عليه التشريع والقضاء قبل التعديل، وهذا ما نرجحه لأنه لو قصد التخلي عنه لما أورده أصلاً، وأما أنه قد خفف التمسك به الذي يقيد اتخاذ التدابير الإستعجالية اللازمة.

ثالثاً: شرط عدم المساس بالنظام العام.

لم يضع المشرع إطاراً محدداً لمفهوم النظام العام بل تركه إلى تقدير القاضي الذي يستخلصه من وقائع كل قضية، حيث أن النظام العام له مدلولات جديدة تتمثل في الصحة العامة والسكينة العامة والأمن العام، بالإضافة إلى ذلك النظام العام لم يعد يشمل العناصر المذكورة سابقاً، بل أصبح يشمل النظام العام الاجتماعي و السياسي و الاقتصادي² وعليه فالإستعجال الإداري لا يتم اللجوء إليه إلا بتوافر عنصر الاستعجال، وذلك بإتباع إجراءات قضائية خاصة واستثنائية تهدف لتحقيق حماية قضائية مؤقتة لا تمس بأصل الحق .

رابعاً: شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري.

قاعدة عدم عرقلة تنفيذ القرار لإداري لها اعتبارات علمية تتمثل في غاية العمل الإداري وهو تحقيق المصالح العامة، وإشباع الحاجات الجماعية فلا تهدر المصلحة العامة من أجل

¹ المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

² حبيب طاهري، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص44

المصلحة الخاصة¹ ، في مقابل ذلك قد تتعسف الإدارة أحياناً وتتعمد إلى مخالفة القانون و اللوائح لتحقيق مصالح معينة لها على حساب الأفراد المشروعة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن بطئ الفصل في دعاوى الإلغاء أمام الجهات القضائية قد تؤدي إلى الإضرار بحقوق الأفراد، هذا ما أدى بالمشروع الجزائري إلى وضع نظام لوقف التنفيذ لمواجهة الحالات الإستعجالية القصوى لتنفيذ القرارات الإدارية خاصة في حالات التعدي والاستيلاء والغلق الإداري، بالرغم من كل هذا إلا أن المشروع الجبائي في نص مادته 146 التي تتعلق بالغلق المؤقت للمحلات لا توقف تنفيذ القرار الإداري²

المطلب الثاني: ضمان المتعلق بإجراءات التحقيق و صدور الأحكام الإدارية.

سنوضح في هذا المطلب طرق الإثبات في المنازعات الضريبية، التي تعد من بين الأدوات الضرورية التي يستند عليها القاضي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية، كما أنها تشكل الوسيلة التي يعتمد عليها المكلفون من أجل المحافظة على حقوقهم المترتبة عليها، ولإثبات أهمية قانونية وعملية في فض المنازعات في مختلف أنواع القضاء بشكل عام، وفي القضاء الإداري المختص بالمنازعات الضريبية بشكل خاص، وذلك من

خلال أنها تمكن القاضي من التحقيق في الوقائع القانونية³

الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية.

¹ لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2013، ص 42

² المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية

³ عارف منور عبد الرحمن السعيدة وآخرون دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل ، الأردني ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، دمشق، 2012. ص 662

نصت الفقرة الأولى من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري أن التحقيق الإضافي في مادة الضرائب المباشرة و مراجعة التحقيق و الخبرة هي إجراءات التحقيق الخاصة و الوحيدة التي يجوز الأمر بها بعد إلغاء التحقيق العامي المنصوص عليه في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري هذا الأساس تتمثل إجراءات التحقيق في¹:

أولاً: التحقيق الإضافي.

تضمنت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات² التحقيق الإضافية التي يجوز الأمر بها، ويكون التحقيق الإضافي إلزامياً كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، وعندما يحصل عليها بعد إجراء التحقيق الإضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها، ويجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقاً للفقرة 2 من المادة 84 الملغاة.

ثانياً: مراجعة التحقيق.

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

وفي الأخير يحضر العون المكلف بالمراجعة محضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي، وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبدى رأيه فيه، ثم يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقاً باقتراحاته

ثالثاً: إجراءات الخبرة القضائية.

تعد الخبرة وسيلة من وسائل التحقيق، وطريقة من طرق الإثبات التي يأمر بها القاضي الإداري، في حين لم يعرف المشرع الجزائري بصفة عامة، و الجبائي بصفة خاصة الخبرة وإنما

¹ د. محمد أمين كويدي، مخبر تحديات النظام الجبائي مجلة دراسات جبائية،

² المادة 85 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية

اكتفى بتحديد الهدف المرجو من الخبرة حسب نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، كما تطرق إليها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 85 و 86 منه في كيفية إجراءاتها.

ولكن هناك عدة تعاريف فقهية من بينها: "هي العملية المسندة من طرف شخص إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات رآها ضرورية لحسم النزاع، و التي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه"²

و قد يستعين القاضي الإداري بالخبرة القضائية كإجراء تحقيقي في المنازعات الضريبية حيث تكمن مصداقية سلطته في تقرير الأمر بإجراء الخبرة، و أيضا قدرته على الإجتهد في فحص تقاريرها و الأهم من ذلك الأخذ بها أو رفضها كون مصير دعوى مرهون بدقة تمحصه و تمكنه من إدراك المسائل الفنية و التقنية التي يثيرها موضوع النزاع مستعينا بذلك بسلطته في الإلتجاء إلى نذب الخبير المختص، و قد عمل المشرع الجزائري على تكريس سلطة تقدير القاضي لهذا الإجراء بموجب نصوص قانونية و قبل الفصل في نزاع ضريبي، و عليه يشكل الأمر بإجراء الخبرة ضمانا للمكلف بالضريبة المتمثلة في الحفاظ على حقوقه أمام محدودية قدرة القاضي على الخوض في المسائل التقنية و المحاسبية بالنظر إلى تخصصه القانوني.

1 تعيين الخبير ورده.

تتولى المحكمة الإدارية تعيين الخبير، وقد تعين خبير واحد أو عدة خبراء للقيام بمهمة معينة، والخبرة أمر جوازي للقاضي أن يأمر من تلقاء نفسه، أو بناء على طلب من الطرفين، إلا أنه يمكن أن تسند المحكمة الإدارية هذه المهمة إلى ثلاثة 3 خبراء حيث يعين كل طرف

¹ تنص المادة 125 من القانون رقم 08-09 على أنه: "تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية محضة للقاضي".

² نصر الدين هونوي ونعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص 26

خبير أي:

خبير يعينه المكلف بالضريبة، وآخر تعينه الإدارة، والخبير الثالث تعينه المحكمة الإدارية هذا ما نصت عليه المادة 86 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية .

كما لا يجوز إسناد مهمة الخبير إلى الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة

المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق كما تناولت المواد 126 إلى 131 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية.

أما بالنسبة لرد الخبير فيحق لكل من المكلف بالضريبة أو الإدارة رد الخبير، وذلك بموجب طلب الذي يوجه إلى المحكمة الإدارية، ويجب أن يكون هذا الطلب معللاً خلال أجل ثمانية (8) أيام كاملة إعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله بالرد أي عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب بتاً عاجلاً بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم ولا يقبل رد الخبير إلا في الحالات التالية :

- القرابة المباشرة.

- القرابة غير المباشرة.

- وجود مصلحة شخصية أو بسبب جدي

2 - سير إجراءات الخبرة القضائية.

تناولت المادة 86 الفقرة السادسة من قانون الاجراءات الجبائية إجراءات الخبرة، وذلك من خلال القيام بأعمال الخبرة تكون من إختصاص الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، حيث يتم تحديد يوم و ساعة بدء العمليات مع إعلام المصلحة الضريبية المعنية وكذا الشاكي، وعند الإقتضاء يتم إعلام الخبراء الآخرين، ويتم ذلك قبل عشرة 10 أيام على الأقل من بدء العمليات، ثم يتجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الضريبية، وكذلك

المشتكي أو ممثله.¹

حيث يقوم الخبراء بتأدية المهمة الموكلة لديهم من قبل المحكمة الإدارية، ويقوم عون إداري بتحرير إمّا تقارير مشتركة أو تقارير منفردة وفي الأخير يتم وضع محاضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف الإطلاع على هذه المحاضر والتقارير خلال مدة 20 يوماً كاملة، ويحق للمحكمة الإدارية إذا رأت أنّ الخبرة غير سليمة أو غير كاملة أن تأمر بإجراء خبرة جديدة.

الفرع الثاني: صدور الحكم من الغرفة الادارية

-أولاً: إصدار حكم المحكمة الإدارية وتبليغه

عندما يتم الانتهاء من الإجراءات والخبرة يتم البثّ في النزاع من طرف المحكمة وفقاً لإجراءات وشكليات قانونية للإجراءات المدنية والإدارية واتخاذ قرار للفصل في القضية المتنازع فيها.²

- صدور الحكم ومحتواه :

يتم إصدار الحكم في جلسة علنية تتعقد في ميعادها المحدد لها ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطر على النظام العام.

حيث تتعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير، ويحق للخصوم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعماً لما قدّموه، كما يمكن لرئيس التشكيلة الحكم بالاستماع إلى أعوان الإدارة وملاحظاتهم وبعدها تُحال القضية للمداولة وذلك بحضور النيابة العامة أو الخصوم أو وكلائهم أو كاتب الجلسة، ذلك قصد دراسة القضية واتخاذ القرار المناسب، ويجب أن يحتوي القرار على البيانات الواردة في المادة

¹المادة 86 ق.إ.ج

²مجلة دراسات جبائية المجلد 8 العدد 2 سنة 2019 38-59

553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. كما يتضمن الحكم أيضاً الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، ويشار إلى الاستماع للقاضي المقرر ومحافظ الدولة

والاقتضاء إلى الخصوم وممثليهم، وهذا ما جاءت به المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

1-تبليغ الحكم

تقوم المحكمة الإدارية بتبليغ الأحكام التي تتخذها إلى أطراف الدعوى حيث يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر في موطنهم عن طريق محضر قضائي كما يجب أن ينفذ القرار المبلغ سواء من قبل الإدارة أو من قبل المكلف بدفع الضريبة بحيث إذا كان القرار الصادر ضد مصلحة الضرائب فيجب على المدير أن يضع تحت تصرف المكلف التخفيضات المعلن عنها ويقوم بإبلاغ قابض الضرائب بتوقيف المتابعات.

المبحث الثاني: الضمانات القانونية للتقاضي أمام المحكمة الإدارية الاستئنافية و مجلس الدولة.

إن المحكمة الإدارية باعتبارها محكمة أول درجة و تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين المكرس دستورياً، إذا ما فصلت في النزاع الضريبي المعروض عليها بحكم ابتدائي، فإن ذلك الحكم لا يصبح نهائياً و قابلاً للتنفيذ، إلا بعد إستيفاده لطرق الطعن الممنوحة للمكلف بالضريبة، كضمان للمطالبة مرة أخرى بحقه أمام الجهة القضائية الأعلى درجة لما يمتلكه القضاة المشكلين لها من كفاءة و خبرة تضمن للمكلف بالضريبة إمكانية دراسة شكاواه بطريقة أكثر دقة و أحسن تطبيقاً للقانون.

المطلب الأول: الضمان المتعلق بالإستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف

إن التسوية القضائية للمنازعة الضريبية أمام المحكمة الإدارية للاستئناف لا تتم إلا من خلال إستئناف القرار الصادر عن المحكمة الإدارية ذلك أنه من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام القضائي الجزائري مبدأ التقاضي على درجتين و الذي يشكل حماية للقاضي و المتقاضي على حد سواء هذا ما سنحاول مواصلته عن طريق البحث في سير الدعوى عبر جهاز آخر، ألا و هو المحكمة الإدارية الاستئنافية كهيئة من الهيئات القضائية التي تتمتع بالنظر في الطعون الموجهة لها في المواد الإدارية عن طريق الاستئناف¹ بصفة عامة و في المواد الجبائية بصفة خاصة.

إذ تختص المحاكم الإدارية للإستئناف تطبيقا لأحكام المادة 900 مكرر من القانون 1322 المعدل و المتمم لقانون 08-09 بالفصل في إستئناف الأحكام و الأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، كما تختص أيضا بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص

خاصة، كما أكدت نفس المادة على المحكمة الإدارية للاستئناف للجزائر تختص بالفصل كدرجة أولى للإلغاء و التفسير و تقدير المشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية و الهيئات العمومية الوطنية و المنظمات المهنية الوطنية، وبالرجوع الى أحكام قانون الضرائب غير المباشرة، بموجب المادة منه، فإنها لم تنص على إمكانية إستئناف القرارات الإدارية في مجال الجبائية غير المباشرة².

الفرع الأول : شروط قبول الإستئناف و إجراءات إيداعه

¹قنطار رابح، النزاع الجبائي، نشرة القضاء، العدد 53 وزارة العدل، الديوان الوطني لأشغال التربوية الجزائر، ص39.

²المادة 29 من القانون العضوي 22-10 المتعلق بالتنظيم القضائي المؤرخ في 09-06-2022، ج ر 41- المادة 900

مكرر قانون 22-13 المعدل و المتمم لقانون الإجراءات المدنية 08-09

كما هو معلوم فإن الطعن بالإستئناف حق من حقوق المتقاضي، سواء تعلق الأمر بالمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب.

إلا أنه يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط، لابد للطاعن من إحترامها حتى يكون طعنه مقبولا، و بتوفرها جميعا يمكن أن يداع الإستئناف و النظر في القضية من مجلس الدولة بإتباع مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها قانونا حتى يصدر القرار القانوني.

أ- شروط متعلقة بالحكم المستأنف:

لابد أن يقع الإستئناف على قرار صادر عن المحكمة الإدارية فالمحكمة الإدارية للإستئناف لا تختص إلا تلك القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية، مستثيتا بذلك من

إختصاصها كل قرار صادر عن مدير الضرائب للولاية، او تلك القرارات الصادرة عن اللجان الإدارية الإختيارية التي سبق للطاعن اللجوء إليها.

وعليه يستبعد من مجال إختصاصها المنازعات التي تدخل في إختصاص المحاكم القضائية العادية، أو في الإختصاص الولائي للإدارة الضريبية.

• يجب ان يقع الاستئناف على منطوق القرار¹ كله، ذلك أن فهم القرار لا يكون إلا بالرجوع إلى منطوقه مادام أن القاضي يعبر عنه بعبارات واضحة و ألفاظ صريحة.

• يجب ان يقع الاستئناف على قرار قطعي أما تلك الصادرة قبل الفصل في الموضوع، و هي القرارات التي لا تمس بأصل الحق و إنما تهياً و تحضر القضية الفصل فيها بقرار قطعي، دون المساس بحقوق و أدلة الخصوم و لايجوز استئنافها إلا مع قرار قطعي و يسري الإستئناف فيها من تاريخ تبليغ هذا القرار

ب- شروط متعلقة بالمستأنف

¹ فريجة حسين، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعة الضرائب المباشرة في الجزائر المرجع السابق ، ص 11.

- أن يكون الطاعن طرفاً في النزاع الجبائي، فإما أن يكون إدارة الضرائب وإما أن يكون المكلف بالضريبة، و منه لا يجوز الطعن للغير الذي لم يكن طرفاً في النزاع.
- توفر الصفة في الشخص الطاعن أي أن تكون له صفة في تقديم الإستئناف فإن كان المكلف بالضريبة هو رافع الدعوى ضد قرار إدارة الضرائب فيجب أن يرفعه بنفسه أو من ينوب عنه.

أما إذا كانت إدارة الضرائب هي المستأنف فيجب عليها أيضاً تقديم أستئنافها، على أن تسري المواعيد لرفع الاستئناف بالنسبة لهذا الأخير إعتباراً من اليوم الذي يتم في تبليغه بالقرار¹.

- و توفر المصلحة² للمستأنف، إذ أنه يكفي أن يكون الطاعن طرفاً في النزاع أمام المحكمة الإدارية، و أن يتمتع بالصفة، و إنما لا بد أن تكون له مصلحة في الطعن أيضاً و إلا حكم بعدم قبول الاستئناف.

ج الشروط الشكلية لقبول الاستئناف

- يجب أن يكون طلب الإستئناف بموجب عريضة موقعة ورقية كانت أو إلكترونية توضع لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية للإستئناف³، على أن تقدم من طرف محام بإستثناء الأشخاص المنصوص عليها بالمادة 800 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و إلا رفض الطلب مع إعفاء الدولة من وجوب تمثيلها بمحام⁴.
- أن تقدم العريضة في جميع الأحوال بحسب حرفية المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، وفقاً للقواعد و الإجراءات المنصوص عليها في أحكام قانون إ.م.إ : على ورق عادي الكتروني، مهما كانت قيمة الضريبة المتنازع فيها، على خلاف ما كان منصوص عليه بأحكام المادة 344 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة التي تشترط

¹ المادة 91 ق.إ.ج

² المادة 13 ق.إ.ج

³ نبيل صقر، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية دار الغرب للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر بدون سنة

نشر ص 56

⁴ المادة 900 مكرر 06 من قانون 135-22 المعدل و المتمم لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التي تحيل إلى تطبيق

أحكام المادة 539 إلى 542 من هذا القانون.

تقديم العريضة على ورق مدموغ¹. على أن تتضمن البيانات الشكلية التالية تحت طائلة عدم قبولها شكلا:

- لجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف
- اسم و لقب و موطن المستأنف
- اسم و لقب و موطن المستأنف عليه ان لم يكن له موطن معروف في آخر موطن له

➤ الإشارة الى طبيعة و تسمية الشخص المعنوي و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي

➤ ختم و توقيع المحامي و عنوانه المهني

- كما يجب أن تكون العريضة مسببة، و هذا بعرض موجز للوقائع و تقديم كل الوسائل و الأسباب الكافية لتبرير الطعن أمام المحكمة الإدارية للاستئناف، هذا و تطبيقا لاحكام المادة 541 ق.إ.م.إ يجب إرفاق عريضة الاستئناف تحت طائلة عدم قبولها شكلا بنسخة مطابقة لاصل الحكم المستأنف اذ لا يكفي أن يقدم المستأنف نفس الأسباب او الأدلة التي سبق و ان قدمها الى إدارة الضرائب او اللجان الإدارية، الامر نفسه بالنسبة في العريضة المقدمة امام المحكمة الإدارية للاستئناف.

هـ: إجراءات إيداع الاستئناف

- تودع عريضة الطعن بالإستئناف لدى أمانة الضبط للمحكمة الإدارية للإستئناف، حيث يقوم أمين الضبط بتسجيل القضية في سجل خاص مرقم و مؤشر عليه، تبعا لتاريخ إيداعها و رقمها التسلسلي مع ذكر أسماء و ألقاب الخصوم و رقم القضية و تاريخ أول جلسة، و يسلم إلى مستأنف وصلا مقابل ذلك، محددا فيه تاريخ أول جلسة، أطراف القضية. ورقم هذه الأخيرة.

¹ معاشو عمار، تشكيل و اختصاصات مجلس الدولة العدد 05 منشورات الساحل الجزائر، 2004، ص 59

- كما يجب تسجيل رقم القضية و تاريخ أول جلسة المحدد ب20 يوما على تاريخ تسليم التكاليف بالحضور و تاريخ المحدد بأول جلسة على عريضة نسخ الاستئناف ثم تبلغ رسميا الى المستأنف عليه.

هذا و قد سمحت المادة 17 من ق.إ.م. للطاعن ان يقدم مذكرة إضافية يصح بمقتضاها عريضته إذا لم تكن تثير أي وجه، على أن يكون ذلك في الاجل المحدد ترفع الاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف¹.

على أن يتم التبليغ الرسمي للعريضة عن طريق المحضر القضائي، أو طريق الكتروني²، و يتم تبليغ المذكرات و مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة الى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر،

كما تبلغ الى الأطراف الاعمال الإجرائية و تدابير التحقيق التي يلجأ اليها القاضي المقرر، بموجب رسالة مع الاشعار بالاستلام أو عن طريق المحضر القضائي، على أن يقدم الاستئناف خلال مدة شهرين من تاريخ تبليغ القرار محل الطعن³.

الفرع الثاني: آثار الاستئناف و التنازل عنه

ينجم عن الاستئناف في قرارات المحاكم الإدارية آثار على الأطراف سواء تعلق الأمر بالمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، و حيث منح المشرع الجزائري للطرف المستأنف حق التنازل عن استئنافه.

تنص المادة 900 مكرر 2 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على: "للاستئناف أثر ناقل للنزاع و موقف لتنفيذ الحكم"

¹المادتين 829-830 ق.إ.ج.م التي أحالت عليهم المادة 907 منه.

²المادة 840 من القانون 1322 السابق ذكره

³المادة 950 ق.إ.ج.م² المادة 840 من القانون 1322 السابق ذكره

• الأثر الناقل للنزاع و الأثر الموقف لتنفيذ الحكم:

يعد الأثر الناقل من أهم الآثار التي تترتب على الإستئناف، و يقصد به، أن رفع الإستئناف يؤدي إلى إعادة طرح النزاع الذي فصل فيه الحكم الابتدائي على محكمة الإستئناف، فتصبح هذه المحكمة المختصة ببحثه و الفصل فيه، و يفهم مما تقدم أن قبول الإستئناف ينقل الدعوى إلى محكمة الإستئناف بحالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم الابتدائي بالنسبة لما رفع عنه الإستئناف فقط.

إن رفع الإستئناف يلزم محكمة الإستئناف الفصل في النزاع مجدداً و في المواضيع التي رفع الإستئناف عنها تكريساً لمبدأ التقاضي على درجتين على أساس أن محكمة الإستئناف

محكمة درجة ثانية في التقاضي تتولى بحث الاعتراضات الواردة على حكم صادر عن المحكمة الابتدائية و ذلك بإكمال النقص في ذلك الحكم أو إصلاح الخطأ الذي وقعت فيه المحكمة الابتدائية، و محكمة الإستئناف بصفة المتقدمة، و بوصفها محكمة موضوع تملك كافة الصلاحيات المقررة للمحكمة الابتدائية، فهي تبحث وقائع الدعوى و تقوم باتخاذ ما تراه من إجراءات الإثبات و تعيد تقرير الوقائع من الواقع ما قدم إليها من مستندات و من واقع دفع الخصوم، ثم تطبق القواعد القانونية التي تراها صحيحة على وقائع الدعوى.

فمرحلة الإستئناف تنقل الدعوى على حالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم الابتدائي حيث تتولى محكمة الإستئناف بعد إكمال التحقيقات اللازمة إصدار القرار التي تراه موفقا للقانون، على أن نقل الدعوى إلى محكمة الدرجة الثانية لا يتم تبعا لرفع الإستئناف إلا إذا كان هذا الطعن يتناول نقاطا عرضت على محكمة الدرجة الأولى و فصلت فيها هذه المحكمة و رفع الإستئناف عنه، فالطلبات التي عرضت أمام محكمة الدرجة الأولى و لم تفصل فيها و لم تستنفذ ولايتها عليها لا تنتقل إلى محكمة الدرجة الثانية.

إن الدعوى الإستئنافية بعد أن تصبح صحيحة و كان الإستئناف مقبولا يترتب على ذلك نقل النزاع برمته إلى محكمة الإستئناف و إعادة طرح موضعه عليها مع أسانيدته القانونية و

أدلته الواقعية مما يجعلها مختصة إختصاصاً كاملاً بكل ما يتعلق بالحكم من وقائع فصل فيها الحكم المستأنف

إن فكرة الأثر الناقل أصبحت قاعدة تقليدية متبعة في جميع القوانين التي تأخذ بنظام التقاضي على درجتين.

كما أن للإستئناف أثر موقف لتنفيذ الحكم الإداري، فبمجرد رفع الإستئناف أمام المحكمة الإدارية للإستئناف يوقف تنفيذ الحكم تلقائياً بقوة القانون دون تقديم طلب وقف التنفيذ كما كان عليه الأمر قبل إنشاء المحاكم الإدارية للإستئناف بعدما كان الإستئناف يتم على مستوى مجلس الدولة.

• التنازل عن الاستئناف:

تطبيقاً لاحكام قانون الإجراءات الجبائية¹، يجوز لمقدم الطلب أن يتنازل عن استئنافه، كما هو جائز على مستوى المحكمة الإدارية فهو كذلك أمام المحكمة الإدارية للاستئنافية شرط أن يكون قبل الفصل في الموضوع، كما يجب أن يقدم في ورق عادي موقع من صاحبه أو من ينوب عنه قانوناً، و أن يكون بعبارة واضحة و بسيطة، و مع ذلك يخضع هذا التنازل لقبول الخصم الآخر له مع عدم الاخلال بطعنه الفرعي.

المطلب الثاني: الضمان المتعلق بالطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

يجيز المشرع بموجب المادة 901 ق.إ.م.² الطعن بالنقض في الأحكام و القرارات الصادرة نهائياً عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة، و التي أصبحت حائزة لقوة

¹ المادة 1/87 ق.إ.ج

² المادة 901 ق.إ.م. معدلة و متممة بموجب أحكام المادة 08 من قانون 13-22

الشيء المقضي فيه إذا لم يتم دحضها بالنقض رغبة من أحد الأطراف بمواصلة مشوار المنازعة الجبائية، و ما هذا الإجراء إلا حذو المشرع الجزائري على ما هو موجود لدى القضاء الفرنسي الذي جعل من الأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية في المواد الجبائية قابلة للنقض أمام مجلس الدولة الفرنسي¹، فالطعن بالنقض لا يرمي الى طلب تعديل القرار المطعون فيه ما دام القاضي لا يراقب صحة الوقائع، بل صحة تطبيق القانون، و نعني بالخطأ في تطبيق القانون عدم التطبيق الصحيح للقاعدة القانونية، و عليه هناك حالات لا بد من توافرها لتطبيق الطعن بالنقض و إجراءات يجب إتباعها و احترامها.

الفرع الأول : الطعن بالنقض و إجراءات إيداعه

تطرق المشرع الجزائري بموجب المواد 956-959 ق.إ.م. إلى أحكام الطعن بالنقض و قد أحال إلى حالات أو أوجه الطعن بالنقض بنص المادة 959 منه، و قد جاءت هذه الأوجه على سبيل الحصر، و لا يجوز قبول الطعن بالنقض ما لم يكن مؤسسا على إحدى الأوجه المحددة بالمادة 358 منه مع مراعاة الإجراءات في إيداعه أمام مجلس الدولة بإعتباره الجهاز

المكلف بالنظر في الطعون بالنقض بغرض تصحيح الخطأ في تطبيق القانون، أي عدم التطبيق الصحيح له وفقا للأوجه التالية:

أولا :أوجه الطعن بالنقض

لقد نصت المادة 358 من ق.إ.م.إ على حالات أوجه الطعن بالنقض² :

ثانيا : إيداع الطعن

يوجه الطعن بالنقض لدى أمانة الضبط لمجلس الدولة، أو أمام الجهة القضائية الصادرة عنها الحكم محل الطعن بالنقض، بموجب عريضة مذكورة فيها كل المعلومات التي سبق ذكرها

¹ C.Debbasch.J.Ckaudeb Ricci. Op .cit p 17

² المادة 358 من ق.إ.م.إ تنص على الحالات التي يمكن الطعن بالنقض فيها

في الطعن بالإستئناف، كما ترفق و بصفة إجبارية بالقرار النهائي موضوع الطعن، ثم يبلغ هذا النقض الى رئيس مجلس الدولة ليتم تبليغ الأطراف عن طريق محاميهم، كما يتضمن أيضاً ملخص عن القضية و الأوجه المعتمد عليها في النقض و إلا رفض من حيث الموضوع.

و يقدم الطعن بالنقض في أجل شهرين من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيه الى الشخص نفسه¹.

أما إذا كان التبليغ في موطنه الحقيقي أو المختار فيمدد الأجل إلى أشهر²

الفرع الثاني : قرارات مجلس الدولة و إمكانية الطعن فيها

تعتبر قرارات مجلس الدولة ملزمة لكل الأجهزة القضائية، كما تعتبر هذه القرارات سوابق قضائية يلجأ إليها كلما استعصت أمامها حالات مشابهة، و كغيرها من القرارات الإدارية في المادة الجبائية، فإن قرار مجلس الدولة غير موقوف، و القضاة كجهاز من أجهزة النقض لا يمكن لهم النظر في الموضوع و إنما يراقبون التطبيق السليم للقانون، على أن الخطأ في تطبيق القانون يترتب عنه إعادة النزاع الى الهيئة التي أصدرت القرار المطعون فيه بتشكيلة قضائية مخالفة للأولى، من أجل إعادة دراسة القضية و تصحيح الخطأ الذي ارتكب في الإستئناف و على هذا فإن قرارات مجلس الدولة أيضاً لا بد أن تتوفر على شروط و كذا لا بد من تبليغها.

أولاً : شكل القرار و تبليغه

تعتبر الشكليات المقررة في قرارات المحاكم الإدارية، و المحاكم الإدارية للإستئناف، و قرارات مجلس الدولة أثناء الاستئناف هي نفسها القرارات الخاصة بالطعن بالنقض، فقط في منطوق قراره لا يتعرض الى الوقائع

¹ المادة 1/354 ق.إ.م.إ.

² المادة 2/354 ق.إ.م.إ.

و إنما يكيف القرار الصادر عن المحكمة الإدارية للاستئناف إن كان مطابقا للقانون من عدمه، و يتم تبليغ القرار أيضا بنفس الإجراءات التي يبلغ فيها قرار الطعن بالاستئناف، و الملاحظ أنه لا توجد مادة قانونية تشير

الى المدة التي يجب أن تبلغ فيها الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة سواء في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية¹ أو قانون الإجراءات الجبائية بعد صدوره.

ثانيا : طرق الطعن في قرارات مجلس الدولة

تتمثل سبل الطعن في قرارات الصادرة عن مجلس الدولة في المعارضة و التماس إعادة النظر، و كذا الطعن لصالح القانون².

أ - المعارضة:

و هي في حال صدور قرار من مجلس الدولة و كان غيابيا في حق أحد الأطراف فيجوز للمعني بالأمر رفع معارضة خلال شهر واحد من تبليغ القرار الصادر عن مجلس الدولة و هذا تطبيقا لأحكام المادة 953 المعدلة بموجب المادة 10 من القانون 22-13 السالف ذكره، و التي تجيز رفع المعارضة ضد الأحكام و القرارات الصادرة عن مجلس الدولة كجهة استئناف، في خلال مدة شهر من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي³.

ب - التماس إعادة النظر⁴

تطبيقا لأحكام المادة 66 المعدلة بموجب المادة 10 من قانون 22-13 السالف الذكر فإنه لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر الا في الاحكام الصادرة نهائيا عن مجلس الدولة كجهة

¹ فريجة حسين، شرح المنازعات الإدارية. ط الأولى . دار الخلد و نية للنشر و التوزيع . الجزائر . 2011. ص.125

² Direction generale.instruction sur les procedures contentieuse.op.cit .p 99

³ المادة 954 ق.إ.م

⁴ المادة 967 ق.إ.م

استئناف فقط. و حددت المادة 967 من ذات القانون الحالات التي يؤسس عليها التماس النظر و هي حالتين.

- إذا اكتشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام الجهة القضائية الإدارية.

- إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عن الخصم. و يرفع الالتماس في خلال شهرين اما من تاريخ تبليغ الحكم المشوب بخطأ، أو من تاريخ ثبوت التزوير او الحصول على المستند القطعي¹.

ج - الطعن لصالح القانون

هذا النوع من الطعون حق لمحافظ الدولة فقط دون الأطراف، اذ يمكنه ان يطعن لصالح القانون اذا صدر حكم نهائي من محكمة او قرار من مجلس مخالف للقواعد الجوهرية.

- اما عن ميعاد الطعن ففي هذه الحالة لم يذكره المشرع، اذ يمكن قياس هذه الحالة على حالة الالتماس و يكون من يوم ثبوت المخالفة الجوهرية².

و بانتهاء كل هذه الإجراءات يصدر قرار مجلس الدولة و يبلغ الى المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية و يكون بهذا قد حاز على قوة الشيء المقضي فيه ممهوراً بالصيغة التنفيذية و بالحصول على هذه الصيغة التنفيذية للقرار فان الطرف الذي يهمه الامر سواء الإدارة الجبائية او المكلف بالضريبة ان يسعى الى تنفيذها و بالتالي تنتهي المنازعة الجبائية بين طرفين و يكون لكل ذي حقا حقه.

¹ المادة 968 ق.إ.م

² عمار معاشون تشكيل و إختصاصات مجلس الدولة، المجلد 03. العدد 05 منشورات الساحل الجزائر. 2004

خلاصة الفصل:

نخلص في هذا الفصل و المتعلق بالضمانات القانونية في منازعة الفرض الضريبي قضائياً إلى أن لجوء المكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الضريبية إلى القضاء يعد ضماناً هامة منحها المشرع الجبائي له، كما أن لجوئه لهذه الجهة القضائية الإدارية المختصة الهدف منه مخاصمة القرار الإداري الصادر عن الجهة الإدارية المختصة به، و ذلك عندما يشعر المكلف بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الضريبية المادية أو القانونية، مع تقضيل الإجراءات و القواعد الشكلية والموضوعية المتبعة أمام مختلف الجهات القضائية و مستوياتها، و طرق الطعن فيها. و يتم ذلك بموجب رفع دعوى ضريبية.

فالدعوى الضريبية هي السلطة التي منحها المشرع للمكلف من أجل اللجوء للقضاء الإداري أو الاستعجالي للفصل في مشروعية دين الضريبة، و بالتالي فهذه الدعوى وسيلة لمنح الحماية القضائية لأطراف الدعوى عند الاعتداء على حقوقهم.

الخاتمة

حاولنا من خلال هذه المذكرة أن نعالج موضوعا مهما يخص فئة كبيرة من المجتمع تسمى بالمكلفين بالضريبة أو الخاضعين لها، يتعلق بالجانب المنازعاتي للضريبة، ألا و هو "الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة في المنازعات الضريبية"، و حاولنا دراسة كل عناصره القانونية و ذلك من أجل إدراك كل جوانبه و أبعاده و هذا من خلال دراسة وجيزة وضحنا من خلالها موضوع المنازعة الضريبية من حيث المفهوم و من حيث الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة.

فلقد عمل المشرع على تقييد سلطات الإدارة في عدة جوانب و ضبط تدخلاتها بموجب نصوص قانونية صارمة، في المقابل منح المكلف بالضريبة ضمانات و حقوق قانونية تحميه من أخطاء الإدارة الجبائية و تعسفها عند ممارستها لسلطتها لأن فرض الضريبة على المكلفين بها يستوجب مراعات المبادئ التي تقوم عليها قاعدة الفرض الضريبي تحقيقا للمنفعة العامة، لذلك منح المشرع للمكلف بالضريبة حق منازعة الإدارة الجبائية إداريا و قضائيا في حالة فرضها بطرق مختلفة للقوانين و التنظيمات، و ذلك وفق القواعد و الإجراءات التي حددها القانون.

فالمنازعة الضريبية منازعة إدارية تخضع لكل الأحكام المتعلقة بالمنازعات الإدارية كما أنها ذات نظام قانوني خاص بها، و ما يميزها خاصة ما تعلق منها بالإجراءات و الشكليات واجبة الإلتباع عند مباشرة الشكوى الضريبية بالنظر إلى الأطراف النزاع و وضعية الطرف الضعيف في هذا النزاع، و هو المكلف بالضريبة الذي أقر له المشرع العديد من الضمانات التي تمكنه من المحافظة عن حقوقه.

لقد أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة للمنازعات الضريبية بصفة عامة و الضمانات المكفولة للمكلفين بالضريبة بصفة خاصة في كل التشريعات الجبائية و القوانين ذات الصلة بالموضوع، و على رأسها أسمى قانون في الدولة و هو الدستور

من خلال النص على مبدأ المشروعية و المساواة في فرض الضريبة و تحصيلها، نظرا

للإنتشار المتزايد لهذا النوع من المنازعات أمام الإدارة الجبائية و القضاء و ذلك نتيجة للتدخل المستمر من قبل مصالح الضرائب بحكم وظيفتها في تحديد الوعاء الضريبي و في تحصيل الضريبة بنقل قيمتها من ذمة المكلف بالضريبة إلى خزينة الدولة، و نظرا لما تتميز به المنازعة الضريبية من الخصوصية حيث تتطلب السرعة في البث و الخبرة و الدراية بالشؤون المالية و الجبائية.

لذلك أقر المشرع الجزائري أحكاما خاصة وردت أساسا في قانون الإجراءات الجبائية و أخرى في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و في قانون التسجيل، كما وضع الآليات و الضمانات القانونية التي تكفل للمكلف بالضريبة الطعن في قرارات إدارة الضرائب في حالة عدم قبوله بها و كرس لها نظاما قانونيا لمنازعة الفرض الضريبي سواء من حيث الوعاء و التأسيس أو من حيث التحصيل، و يتجسد هذا النظام من خلال وسيلتين: الأولى إدارية و إلزامية و تكون أمام الإدارة الجبائية مصدرة القرار أو إختياريا أمام لجان الطعن، حيث أثبت الواقع العملي أن أغلب المنازعات الضريبية يتم تسويتها في هذه المرحلة مقارنة مع تلك المعروضة على القضاء، أما الوسيلة الثانية فهي إختيارية و تتمثل في الجهات القضائية صاحبة الاختصاص، التي تتعقد لها صلاحية الرقابة على أعمال الإدارة الجبائية من خلال النزاع المعروض عليها.

قائمة المصادر و المراجع

النصوص القانونية

- 1- الدستور
- 2- قانون الإجراءات الجبائية الجزائي
- 3- قانون الإجراءات المدنية و الإدارية
- 4- قانون 22-13 المعدل و المتمم لقانون الإجراءات المدنية 08-09
- 5- قانون 22-135 المعدل و المتمم لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية
- 6- قانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق لـ 25/02/2008، و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. الجريدة الرسمية عدد 21 بتاريخ 2008/03/02
- 7- قانون رقم 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 المؤرخ في 13/12/2015، الجريدة الرسمية العدد 72،
- 8- القانون العضوي 22-10 المتعلق بالتنظيم القضائي المؤرخ في 09/06/2022. الجريدة الرسمية 41 العدد الصادر بتاريخ 09/06/2022

الكتب:

باللغة العربية:

- 1- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة الجزائر، 2011
- 2- بشير بلعيد، القضاء المستعجل في الأمور الإدارية، الجزائر، 1993.
- 3- حمد عامد عطا المناعزات الضريبية في مجال الضرائي على الدخل، الموسوعة الضريبية، المجلد مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية 2005.

- 4- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الدعاوي و طرق الطعن الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزء 2، الطبعة 2، سنة 2013.
- 5- سمير صادق، ميعاد رفع دعوى الإلغاء دار الفكر العربي، القاهرة، 1969.
- 6- شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمال الأردن، الطبعة 1، 1424-2004 هـ.
- 7- عبد الرزاق بوضياف، أصول التنفيذ و الحجز التنفيذي على المنقول و العقار، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- 8- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة، 2005.
- 9- عمر محمد الشوبكي، مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة و تطبيقاتها في الأردن، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية، للعلوم الإدارية، العدد 250، سنة 1981.
- 10- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013.
- 11- فارس السبت، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 12- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
- 13- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2008.
- 14- قضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار

هومة، الجزائر، 2011.

15- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات

الجامعية، الجزائر، 2001

16- نصر الدين هنوني، و نعيمة تراعي، الخبرة القضائية فيمادة المنازعات الإدارية، دار

هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر 2007

17- يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، مطبعة الأمنية

الرباط، العدد 09، 2015.

الرسائل و المذكرات الجامعية

أطروحة الدكتوراه:

1- برحمان محفوظ، الإطار القانوني و التنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري،

أطروحة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة سعد دحاب، البليدن 2007

2- زعزوزة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة

لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة أب بكر بلقايد تلمسان، كلية الحقوق، 2012

مذكرات الماجستير:

1- ديرية يحيى ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري،

مذكرة ماجستير، في العلوم القانونية و الإدارية تخصص قانون إداري و إدارة عامة، جامعة

الحاج لخضر باتنة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، سنة 2011-2012.

مذكرات الماستر:

1- حساوي سليمة و ياحي حنان، الآليات القانونية للحصول الجبري للضريبة في ظل

قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص إدارة و مالية،

جامعة زيان عاشور بالجلفة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، السنة 2016

2- عبد الرحمان بهلول و عمر هزيل، النزاع الضريبي على مستوى الإدارة و تسويته القضائية في التشريع الجزائري، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة و مالية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجلفة

3- علوش أحلام، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2023/2022

4- خلاف علاء الدين و حمودة وحيدة، إجراءات التحصيل الضرائب المباشرة و منازعاتها، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون تخصص عام، منازعة إدارية، جامعة 02 ماي 2224 قالمة كلية الحقوق و العلوم السياسية، السنة 2015-2016،

5- فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، رسالة ماجستير، الجزائر، 1985.

6- سباح آمال، الإجراءات الإدارية للتحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق تخصص إدارة و مالية، جامعة آكلي محند أوالحاج، البويرة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم القانون العام، سنة 2015-2016.

7- حساوي سليمة و ياحي حنان، الآليات القانونية للتحصيل الجبري للضريبة في ظل قانون الإجراءات الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص إدارة و مالية ، جامعة زيان عاشور بالجلفة ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، سنة 2016-2017.

8- لحسن كويس، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في قانون الأعمال ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.

- 9- سباح أمال، الإجراءات الإدارية للحصول الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق تخصص إدارة ومالية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، السنة 2015-2016

محاضرات

- 1- الأستاذة بوعزة المولودة بن عطاء الله الزهرة، المنازعات الضريبية وفقا لقانون المالية، محاضرة بالمدرسة الوطنية للضرائب
- 2- الأستاذ لعوي محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية
- 3- الاستاذ لونيس عبد الوهاب، محاضرات ملتقى في المنازعات الجبائية ، جامعة وهران

الملتقيات:

- 1- مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمة، بتاريخ 21 و 22/04/2008
- 2- محمد أمين كريدمي، مخبر تحديات النظام الجبائي مجلة دراسات جبائية.
- 3- صر الدين هنوني و نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر ، 2007

المجلات:

- 1- قنطار رابح، النزاع الجبائي، نشرة القضاء، العدد 53 وزارة العدل، الديوان الوطني لأشغال التربوية الجزائر.
- 2- معاشو عمار، تشكسل و اختصاصات مجلس الدولة العدد 05 منشورات الساحل الجزائر، 2004
- 3- أمال يعيش و عبد العالي حاجا، دعوى وقف التنفيذ القرارات الإدارية بناء على أمر

إستعجالي على ضوء قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مجلة المفكر، العدد 4، جامعة
محمد خيضر، بسكرة

4- عارف منور عبد الرحمن السعايدة و آخرون دور الإثبات في حل المنازعات
الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل، الأردني مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية
و الإدارية، المجلة العشرون، العدد الثاني، دمشق، 2012

5- مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، خاص بالمنازعات الضريبية، 2003

كتب باللغة الفرنسية:

1- Lamarque Jean , reertoire du contentieux administratif--6

contentieux fiscal , dalloie paris,1995

02-C.Debbasch . J.Ckaudeb ricci.op .cit-7

03- Rane cahp us, droit du conte du contentieux administratif ; 9 -8

eme edition , paris,2001

الفهرس

1.....	مقدمة
5.....	الفصل الأول: الضمانات القانونية لمنازعة الفرض الضريبي إداريا
6.....	تمهيد الفصل: ..
8.....	المبحث الأول: ضمانات القانونية في منازعة الفرض الضريبي من حيث الوعاء
9.....	المطلب الأول: ضمان التظلم الإداري المسبق (الشكاية)
9.....	الفرع الأول: شروط العامة لإيداع التظلم الإداري المسبق
14.....	الفرع الثاني: التحقيق في التظلم الإداري المسبق
19.....	المطلب الثاني: ضمان الطعن أمام اللجان الإدارية
20.....	الفرع الأول: اللجنة الولائية للطعون
21.....	الفرع الثاني: اللجنة الجهوية
22.....	الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن
23.....	المبحث الثاني: ضمانات القانونية في منازعات الفرض الضريبي من حيث التحصيل
24.....	المطلب الأول: ضمان الطعن في إجراءات التحصيل الضريبي
24.....	الفرع الأول: الإجراءات الودية للتحصيل
27.....	الفرع الثاني: الإجراءات القسرية للتحصيل
34.....	المطلب الثاني: ضمان الاعتراض على إجراءات المتابعة
34.....	الفرع الأول: شكل و محتوى لإعتراض
36.....	الفرع الثاني: أنواع الاعتراضات على إجراءات التحصيل
40.....	خلاصة الفصل
41.....	الفصل الثاني: الضمانات القانونية لمنازعة الفرض الضريبي قضائيا
42.....	تمهيد للفصل :
56.....	المبحث الأول: الضمانات القانونية للتقاضي أمام المحكمة الإدارية
44.....	المطلب الأول: الضمان المتعلق برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية
45.....	الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالعريضة
48.....	الفرع الثاني: شرط الميعاد
51.....	المطلب الثاني: ضمان المتعلق بإجراءات التحقيق و صدور الأحكام الإدارية
51.....	الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية
54.....	الفرع الثاني: صدور الحكم من الغرفة الإدارية
55.....	المبحث الثاني: الضمانات القانونية للتقاضي أمام المحكمة الإدارية الاستئنافية و مجلس الدولة
55.....	المطلب الأول: الضمان المتعلق بالاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف

56	الفرع الأول : شروط قبول الإستئناف و إجراءات إيداعه
59	الفرع الثاني : آثار الإستئناف
60	المطلب الثاني: الضمان المتعلق بالطعن بالنقض أمام مجلس الدولة
61	الفرع الأول : الطعن بالنقض و إجراءات إيداعه
61	الفرع الثاني : قرارات مجلس الدولة و إمكانية الطعن فيها
65	خاتمة
67	قائمة المصادر و المراجع

ملخص مذكرة الماستر

عمل المشرع الجزائري على تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة من خلال تكريس جملة من الضمانات القانونية التي تهدف إلى الحد من تعسف الإدارة و تقييد سلطاتها التقديرية، و قد تجسد ذلك في تمكين المكلف من وسائل قانونية للطعن والتظلم ضد القرارات الضريبية المجحفة، لا سيما عبر إعتقاد الإجراءات الإدارية المسبقة كمرحلة أولى لتسوية النزاعات، و ذلك قبل اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة.

كما أقر المشرع نظام اللجان الإدارية كآلية إختيارية بديلة لحل النزاعات الجبائية، مع فتح المجال لاحقا للطعن القضائي في حال عدم التوصل إلى حل ودي. ويهدف هذا الإطار القانوني إلى تحقيق موازنة بين فعالية الإدارة الجبائية و ضمان حقوق المكلف، من خلال توسيع نطاق الرقابة الإدارية سواء من الناحية الإجرائية أو الموضوعية .

الكلمات المفتاحية: الضمانات القانونية، المنازعات الضريبية، منازعات الوعاء، منازعة التحصيل، الطعن الإداري، الطعن القضائي.

The algerien legislator has worked on regulating the relationship between the tax administration and the taxpayer by establishing a set of legal guarantees aimed at limiting administrative abuse and restricting its discretionary powers . this has been reflected in enabling the taxpayer with legal means to appeal and file grievances against unfair tax decisions particularly through the adoption of prior to resorting to the competent judicial authorities.

Furthermore , the legislator has approved the system of administrative committees as an alternative , optional mecanisme for resolving tax disputes , while subsequently opening the way for judicial appeal in the event .

Keywords : legal guarantees , tax disputes, assessment disputes, administrative appeal, judicial appeal.