

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

المرجع:

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم: القانون الخاص

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

الإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري

ميدان الحقوق و العلوم السياسية

التخصص: قانون قضائي خاص

تحت إشراف الأستاذ:

زيغام أبو القاسم

الشعبة: الحقوق.

من إعداد الطالبة:

بن سي قدور سامية

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ(ة).....زواتين خالد.....رئيسا

الأستاذ:..... زيغام أبو القاسم..... مشرفا مقرا

الأستاذ(ة).....حساين محمد.....مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

نوقشت يوم: 2020/09/08

اهداء

" يا ربي إذا أعطيتني نجاحا لا تأخذ تواضعي وإذا أعطيتني تواضعا فلا تأخذ
اعتزازي بكرامتي".

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من أحسن تربيته وتعليمي والدي
الكريمين إلى رفيق الدرب في السهل وفي الصعب زوجي العزيز عبد
الصمد

إلى أبنائي محمد، عايدة، تسنيم

وأخص بالذكر أختي الوحيدة صارة وأخواتي سعيد، بلال، وليد وأسامة
إلى كل طالب للعلم يبتغي منه رفعة للإسلام ولأمتة ووطنه.

شكر و عرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد رسوله الأمين
وخاتم الأنبياء والمرسلين.

الشكر لله عز وجل أولاً وقبل كل شيء على توفيقى لإتمام هذا العمل.
وأقدم بالشكر الخالص إلى الأستاذ المشرف "زيغام أبو القاسم" الذي

سهل

لي طريقة العمل النجاح هذا البحث.

كما أخص بالشكر السادة أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذا الجهد

المتواضع ولا أنسى أن أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني من قريب أو

من

بعيد في إنجاز هذا البحث.

المقدمات

تتنبز قوة أي دولة على قوة اقتصادها، هذا الأخير مبني على عدة مرتكزات أهمها الضرائب باعتبارها أهم المصادر لتمويل الخزينة العمومية، كما تمثل أداة هامة في تحقيق أهداف السياسة المالية العامة للدولة.

ونظرا لهذه الأهمية باشرت الجزائر إصلاحات جبائية عميقة خصوصا بعد الانفتاح الاقتصادي، حيث شهد النظام الجبائي الجزائري عدة تعديلات على النصوص القانونية المنظمة له.¹

ونتيجة لكثرت التعديلات التشريعية التي مست النظام الجبائي وغموض وتعارض الكثير من النصوص القانونية، وعدم كفاءة وإمام موظفي المصالح الضريبية بكل هذه التعديلات، بالإضافة إلى عدم وعي المكلف بهذه النصوص المعدلة تنشئ في الكثير من الأحيان العديد من المنازعات الضريبية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

ولم يتطرق المشرع الجزائري إلى تعريف المنازعات الضريبية حيث اقتصر على ذكر حالاتها، وترك المجال للفقه، الذي عرف المنازعة الضريبية على أنها "كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية وقضائية"²

¹-يرتكز النظام الجبائي على 6 قوانين (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - الرسم على رقم الأعمال -قانون الضرائب غير المباشرة -قانون التسجيل-قانون الطابع -قانون الاجراءات الجبائية).

²- خيري عثمان، عزيز فرح عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخول بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012-2013، ص 08.

وعليه حتى نكون أمام نزاع ضريبي يجب توفر ثلاثة شروط هي:³

- أن تكون الإدارة طرفا فيها

- أن تخضع المنازعة للتشريع الجبائي

- أن ترتبط المنازعة بعمل من أعمال الضريبة

وتختلف المنازعات الضريبية⁴ حسب مرحلة الضريبة إلى:

- منازعات الوعاء الضريبي: وهي المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي أو حساب معدل

الضريبة أو المتعلقة باستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي.

- منازعات التحصيل وهي المتعلقة بإجراءات تحصيل الضريبة.

ومن أجل تسوية هذه المنازعات وضع المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات

الإدارية لحل النزاع الضريبي وهو ما يعرف بالتسوية الإدارية وفي حال فشل هذه

الإجراءات يتم اللجوء للقضاء وهو ما يعرف بالتسوية القضائية وسنتطرق في دراستنا

إلى التسوية الإدارية والقضائية للنزاع الضريبي

ولقد وقع اختيارنا على هذا الموضوع لعدة أسباب ذاتية تتعلق بشخصنا وأخرى

موضوعية تتعلق بالموضوع محل البحث ، فالذاتية تتمثل في رغبتنا للإحاطة بالموضوع

من كل جوانبه خصوصا في ظل علاقة عملي المباشرة بهذا الموضوع، بالإضافة إلى أن

هذا يدخل في مجال اختصاصي الجامعي ، أما الأسباب الموضوعية فتتعلق أساسا بأهمية

³- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر 2010، ص 09.

⁴- هناك مفهوم ضيق للمنازعة الضريبية يتعلق بمنازعة الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل، وهناك مفهوم واسع فيضاف إلى جانبها منازعات الإعفاء والتهرب الضريبي .

الموضوع سواء من الناحية القانونية أو الاقتصادية خصوصا في ظل اتساع حجم المنازعات الضريبية وكثرت التعديلات التي طرأت عليها خصوصا في السنوات الأخيرة. وعدم تطرق الباحثين إليه، وبالتالي أكون مساهمة في إعطاء حافز لهذا الموضوع. تظهر أهمية الموضوع في جانبين النظرية والعملية، بحيث تكمن الأهمية النظرية من خلال النصوص التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات الإدارية، أما بالنسبة للأهمية العلمية فتظهر في مدى تطبيق هاته النصوص والإجراءات القانونية عند قيام النزاع الضريبي، ومدى نجعتها في تسويته سواء إداريا أو قضائيا، مع إبراز اتجاه مشرع الجبائي من بعض الإجراءات المتبعة في تسوية هذه المنازعات مقارنة مع القواعد العامة و كذلك إبراز موقف القاضي الإداري في كل مسألة في مختلف قرارات مجلس الدولة.

ونظرا لأهمية هذا الموضوع تظهر أهداف جلوية والمتمثلة في تجسيد المساواة بين طرفي المنازعة، وكذا تشخيص ظاهرة المنازعة الضريبية، كما أنها تبين أهمية و أثر فعالية الإجراءات الإدارية و القضائية، بالإضافة إلى توضيح الرؤية و تبسيط الإجراءات للمكلف بالضريبة و بالتالي المساهمة في التنمية الاقتصادية بالإضافة إلى التقليل من المنازعات الضريبية.

في إطار معالجة هذا الموضوع اعتمدنا منهج التحليلي ، ويظهر ذلك من خلال تحليلنا لمختلف النصوص القانونية و القرارات القضائية و مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية النزاع الضريبي، ذات الصلة بالموضوع، فضلا عن ذلك اعتمدنا المنهج الوصفي، ويتجلى ذلك من خلال التعرض لبعض المفاهيم عند الضرورة.

وقد واجهنا عند إعدادنا لهذا البحث عدة عراقيل وصعوبات أهمها قلة الكتب المتخصصة في هذا الموضوع مما جعلنا نعتمد أكثر على النصوص القانونية والاجتهادات

القضائية والمقالات ، وكذلك صعوبة البحث في الموضوع نظرا لعدم الاستقرار في القوانين الجبائية، ويظهر ذلك خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية مما يصعب الإمام بها، هذا وبالإضافة إلى كثرة تشعب موضوع المنازعة الضريبية، وذلك من خلال الإجراءات المعقدة وعدم الإمام بكافة الإجراءات المنوطة بها.

ولدراسة هذا البحث لابد من طرح الإشكالية التالية:

- ما هي الآليات الإدارية والقضائية المتبعة لتسوية المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري.

ومن منطلق هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- هل الجهات الإدارية كفيلة بتسوية النزاعات الضريبية القائمة؟ وكيف يتم النظر في المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية و الإدارية؟

وفقا للإشكالية المطروحة و من أجل الإمام بالموضوع ارتأينا تقسيم دراستنا حول الإجراءات الإدارية و القضائية لتسوية المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين أساسيين ، فقد تناولنا في الفصل الأول الطبيعة الخاصة لإجراءات التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، وهذا الأخير قسمناه إلى مبحثين بحيث تناولنا في المبحث الأول المنازعات الوعاء الضريبي، أما المبحث الثاني فيتعلق بمنازعات التحصيل الضريبي.

أما فيما يخص الفصل الثاني فتطرقنا فيه إلى دراسة الطبيعة الخاصة للإجراءات التسوية القضائية للمنازعات الضريبية، بحيث قسمناه هو الآخر إلى مبحثين المبحث الأول تطرقنا فيه إلى مناقشة موضوع التقاضي أمام المحاكم الإدارية و المجلس الدولة، أما فيما يخص المبحث الثاني فتناولنا فيه التقاضي أمام القضاء الإستعجالي.

الفصل الأول

الطبيعة الخاصة لإجراءات التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية

تبدأ المنازعة الضريبية عندما يتلقى المكلف إنذار موجه لها من الإدارة الضريبية وهو عبارة عن وثيقة تبين الحصة أو الحصص المطلوب أداءها فيما أن يرضى بها المكلف بالضريبة فيسددها أو يرفضها لأي سبب يحجبه كأن يدفع أنها مرهقة أو خاطئة أو غير مؤسسة قانونا بالنظر لنشاطه و حجمه ونسبة أرباحه¹.

وعلى المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعوى ضد قرار الإدارة الضريبية أن يستنفذ مرحلة أولية تتم إجراءاتها على مستوى الإدارة و تختلف هذه الإجراءات باختلاف

المنازعات التي تنشأ عن كل مرحلة من المراحل التي تمر بها الضريبة.

وعليه قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين منازعات الوعاء الضريبي (المبحث الأول)

منازعات التحصيل الضريبي (المبحث الثاني).

¹-حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية)، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، القبة القديمة، الجزائر، 2007، ص 9.

المبحث الأول: منازعات الوعاء الضريبي

قبل دخول الضريبة حيز التنفيذ تمر بمرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد حساب الضريبة وتقديرها وفق النظام الذي يخضع له المكلف بالضريبة.¹

إن مسألة تحديد الوعاء الضريبي قد تثار بشأن العديد من المشاكل بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية ففي كثير من الأحيان لا يتقبل المكلف بالضريبة قيمة الوعاء المحدد و المتخذ كأساس لفرض الضريبة، من جهة أخرى فإن المكلف قد يقدم تصريحات مغلوبة عن وضعيته الجبائية وطالما للرقابة الجبائية حق في يد الإدارة الضريبية، فهي تقوم بإعادة تقدير الوعاء بناء على ما تم اكتشافه في إطار الرقابة التي يخضع لها هذا المكلف وهنا تثار إشكالية النزاع الضريبي بين المكلف و الإدارة الضريبية².

المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق (الشكاية)

التظلم الإداري يتقدم به المكلف بدفع الضريبة إلى مدير الضرائب للولاية أي إلى مصدر القرار، ويوضح له فيه الخطأ الذي ارتكبه والأسباب التي يستند إليها ومما يلاحظ أن قانون الضرائب المباشر يلزم المكلف بدفع الضريبة بأن يتقدم أولا بتظلم أمام الجهة الإدارية المختصة، كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة³، كما أجمعت النصوص الجبائية على شرط وجوبية تقديم الشكاية أمام

¹ - عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 10.

² - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة أكلي محند أولحاح، البويرة، 2014-2015، ص 79.

³ - نفس المرجع، ص 13.

الجهة الإدارية المعنية¹، والهدف من هذا التظلم أو الطعن الذي جاءت به المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية هو:

"استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وكذلك الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي."²

الفرع الأول: شروط وأجال تقديم الشكاية ومحتواها

ألزم المشرع الجبائي تقديم الشكاية في شكل معين، وأن تحتوي على معلومات وبيانات معينة لتتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها، ولم يتم تعريفها من قبل المشرع الجبائي.

أولاً: شروط تقديم الشكاية

1- الشروط الشكلية للشكاية

بين المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها المتمثلة في:³

- أن تكون الشكاوي فردية كأصل عام: غير أنه واستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعياً أن يقدموا تظلمات جماعية كما هو الحال في شركات الأشخاص.

¹- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 623.

²- المادة 70 من القانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 79، 2001 المعدلة والمتممة بموجب المادة 41 من القانون رقم 24/06، المؤرخ في 2006/12/26، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 85، لسنة 2007.

³- المادة 73 من القانون رقم 21/01.

- 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، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة إلى اسم ولقب عنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع.

- تعيين موطن المشتكي: حسب المادة 75 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، وإذا كان مقيما بالخارج عليه أن يتخذ موطنًا في الجزائر¹، إما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، هنا يجب 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، وفي نفس المدة.³

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

¹-المادة 75 من القانون رقم 21/01، المصادقة بموجب المادة 24 من القانون رقم 12/07، المؤرخ في 2007/12/31، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 82، لسنة 2008.

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

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

- تحرير الشكاية: تقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي.¹

2- الشروط الموضوعية للشكاية

إضافة إلى الشروط الشكلية الواجب توفرها في الشكوى عند تقديمها أوجب المشرع شروطا موضوعية بحيث يلزم المشتكي تفصيل شكواه وذلك بالعرض المفصل لمحتوى الشكاية والدفع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات وحججها ومبرراتها، بتالي يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء أو الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة الضريبية على المشتكي.

وعليه يجب أن تتضمن الشكاية الشروط الموضوعية التالية:²

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.

- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة.

- مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته سواء بالتخفيض والإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.

وكنتيجة عامة فان ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب، وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في:

- غياب توقيع المشتكي بخط اليد.

- الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

¹- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 19.

²- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 89.

3- محتوى الشكاية

أوجبت المادة 391 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن تحتوي الشكاية على عرض موجز لوسائل وطلبات الطرف. ولا تكون هذه الإشارة سوى الإطار العام الذي من خلاله يستطيع المكلف بدفع الضريبة أن ينفس عن ضيقه وذلك بتوضيحه لطلباته، وتوقيفه بين طلبه وطبيعة الضريبة المتنازع فيها.¹

ويجب التفرقة بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة، وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي.

أ- حالة الخطأ المادي البسيط

هي الأخطاء التي يمكن ملاحظاتها بصورة واضحة للمكلف و كذا إدارة الضرائب في هذه الحالة يمكن أن يكون عرض الأسباب موجزا لظهور الخطأ بصفة جلية، حيث يتقدم المكلف بطلبه وبوضوح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية ويطلب تصحيحه.²

ب- حالة منازعة الترتيب في إحدى المذكرات أو البيانات

إن تقديم المشتكي بتوضيحات أكثر ذات أهمية للعمليات التي يقوم بها، بتدعيم شكايته بوثائق اثباتية، مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الرسائل، شهادات وكل وثيقة من شأنها أن تبيّن الغموض الذي تضمنه الضريبة المفروضة على المكلف.³

¹ - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 17.

² - المرجع نفسه، ص 18.

³ - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 18.

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

-إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري ورفض اقتراح الإدارة من قبل المكلف في هذه الحالة عبء 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 المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات في موضوع النزاع.¹

ثانيا: آجال تقديم الشكاية

لكي تقبل الشكاية وجب على المكلف أن يتقدم بها خلال مدة معينة، وهي المدة الزمنية لرفع الشكاية أمام مدير الضرائب، لهذا ضبط المشرع هذه الآجال للمنازعات وطبيعة المعنيين بها، هناك آجال عامة وآجال خاصة.

1- الآجال العامة

بينت المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية الآجال العامة لتقديم الشكاية، حيث تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.²

¹- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 18.

²- المرجع السابق، ص 18.

مثال: فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلا في شهر فيفري 2018 يسري الأجل المحدد لرفع الشكاية بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2020. على اعتبار أن سنة 2020 هي السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الضريبة في التحصيل باعتبار السنة الأولى التي تلت سنة التبليغ هي سنة 2019. و هذا ما أكده قرار المحكمة العليا 42780 الصادر 15 جوان 1985¹ نجد أن المشرع أستعمل عبارة التي (تلي السنة)...في النص القديم في قانون الضرائب المباشرة الملغى². في حين نجد في النص الجديد عبارة (السنة الثانية التي تلي السنة) و بالتالي فإن النص القديم أدق و أوضح

اما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فتكون الآجال كالتالي:

إذا تعلق الأمر باقتطاعات من مصدر الضريبة محل النزاع فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تم فيها الاقتطاع.

-أما إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة كما هو الحال في القضية السابقة الذكر، ولم يسبق ذلك التبليغ الواجب التسديد، فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

2-الآجال الاستثنائية

وضع المشرع الجبائي الجزائري بعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة بآجال

خاصة³ وتتمثل في 31 ديسمبر من السنة التي تلي:

-السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة لإنذارات جديدة بسبب وقوع خطأ في الإرسال.

¹- قرار رقم 42780 المؤرخ في 15 جوان 1985 عدد 4، 1989، ص 62.

²- أنظر المادة 331 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة القانون رقم 36-90 المؤرخ في 31/12/1990 عدد 57، بتاريخ 31/12/1990.

³-المادة 2/72 من القانون رقم 21/01.

-السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات إذا تعلق الأمر باعترضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر، وذلك عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول.

-السنة التي تدفع فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

-السنة التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

الفرع الثاني: التحقيق في الشكاية والبت فيها

بعد تسليط الضوء على الشكوى من حيث الشروط الشكلية الواجب توافرها والبيانات التي يجب أن تتضمنها والآجال التي يجب أن تقدم فيها، نحاول فيما يأتي توضيح كيفية التحقيق في الشكوى وكيفية البت فيها.

أولاً: إجراءات التحقيق في الشكاية

بعد وصول الشكاية إلى المصالح الضريبية و تكون مستوفية جميع الإجراءات الشكلية و القانونية يتم مباشرة عملية التحقيق فيها إلى ان يتم الفصل فيها، في البداية يقوم مدير الضرائب بتسليم وصل للمكلفين ، وذلك بعد تسلمه للشكاية وفقا لما نصت عليه المادة 389 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتم تسجيل الشكاية في سجل خاص ويتم إخبار قابض الضرائب بذلك، بعدها تحال إلى مفتش أو مراقب الضرائب المباشرة ليتم التحقيق فيها، إذا رأى المفتش أن الشكاية يشوبها عيب عليه اطلاع المدير بذلك الذي يطلب تسديد الضريبة من قبل المكلف، أو تصليح الأخطاء التي تشوبها، كما يمكن لمدير الضرائب رفضها إذا رأى أن الشكاية بها عيب شكلي مثل: فوات الآجال قانونا.¹

¹-حسين فريجة، مرجع سابق، ص 23.

أما بالنسبة للشكايات المقبولة يعمل مدير الضرائب للولاية بالتحقيق فيها بواسطة مفتش الضرائب الذي يتولى هذه المهمة، يستطيع المفتش أن يرسل ملخص الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه خلال 15 يوما حسب نص المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبعد إبداء رأيه يقوم المفتش بدراسة الشكاية من الناحيتين الشكلية والموضوعية، وفحص الوسائل المعروضة.

كما يحق للمفتش استدعاء صاحب الشكاية من أجل بعض التوضيحات الضرورية لحل الإشكال المطروح، وله أيضا أن يقوم بالتحقيق في عين المكان والاطلاع على الوثائق الموجودة لدى المؤسسات والجماعات المحلية التي تساعده في التحقيق، وبعد الانتهاء من التحريات والتحقيقات يعمل المفتش على تحرير تقرير مبدئيا يتضمن الحلول المقترحة الموافقة للمعطيات الموجودة لديه والمطابقة للنصوص القانونية، ويذكر أيضا في التقرير الأدلة والحجج التي بني عليها التقرير، وعند الانتهاء من إعداد التقرير يقوم المفتش بإرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار المناسب، والمدير هنا ليس ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية.¹

وقد نصت المواد 46، 77، 78، 279 من قانون الإجراءات الجبائية آجال البت في الشكاية كما يلي:

-يجوز البت في الشكاية فورا إذا كان يشوبها عيب شكلي.

-تبت الإدارة المركزية في الشكاية خلال 2 أشهر التي يتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات خمسين مليون دينار جزائري.

¹-المادة 2/72 من القانون رقم 21/01.

²-عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 30.

-كما يختص مدير الضرائب للولاية بالبت في الشكاية خلال أجل 6 أشهر التي يتجاوز مبلغها عشرة ملايين دينار جزائري.

-في حين يختص رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب بالبت في الشكاية في أجل 3 أشهر التي لا يتجاوز مبلغها مليون دينار ولا يقل عن خمس مائة ألف دينار.

-وللأعوان المعنيين اللذين لهم مرتبة مفتش رئيسي صلاحية البت في الشكاية المتعلقة بمبلغ أقصاه مليوني دينار.

-كما يقلص الأجل إلى شهرين بالنسبة للشكاية التابعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

- ثانيا: صدور قرار مدير الضرائب (البت في الشكاية)

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

أ- حالة الرفض الكلي للشكاية

في حالة ما إذا اصدر مدير الضرائب قراره بالرفض على التظلم أو الشكوى المسجلة على مستوى مديريته، عليه تسبب قرار الرفض الذي يعد ضمانا وحماية لمدير الضرائب باعتباره الجهة المختصة بإصدار قرار الرفض، كما يشكل أيضا ضمانا من جهة أخرى

¹-المادة 2/72 من القانون رقم 21/01.

للمكلف بالضريبة حيث يطلع على جملة الأسباب التي أدت إلى رفض تظلمه، وللتسبيب أيضا فوائد أخرى بالنسبة للجنة الولائية للطعن ولل قضاء.¹

ب- حالة التخفيض الجزئي والكلي

تكون هذه الحالة إذا اكتشفت 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 لم تم تسليم قرار التخفيض للمكلف، إذا قبل هذا الأخير بالقرار تتوقف المنازعة، وفي حالة رفضه فله متابعة الإجراءات أمام لجان الطعن أو أمام القضاء.²

ج- حالة سكوت الإدارة و عدم ردها على الشكوى

يعتبر سكوت الإدارة الضريبية و عدم ردها على الشكوى المقدمة أمامها من طرف المكلف بالضريبة في المواعيد المحدد لها يعد رفضا ضمنيا يمكن على أساسه للمكلف بالضريبة أن يرفع شكواه إلى لجان الطعن أو أن يعرض ذلك على الجهات القضائية

¹-عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الادارية، دار الجسور، الجزائر، 2013، ص 369.

²-حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994، ص 46.

المختصة¹، ذلك نصت عليه المادة 2/82 من ق.إ.ج²، و أكده مجلس الدولة في قراره رقم 181034 الصادر بتاريخ 2000/3/13.³

للإشارة فإن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى حالة سكوت إدارة الضرائب عن الرد⁴

د-تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب

إن الإدارة ملزمة بتبليغ قرارها على المكلف بالضريبة، كما يجب عليها توجيه نسخة إلى مفتشية الضرائب، و نسخة إلى قابض الضرائب، و يكون التبليغ صحيحا إذا تم تسليم قرار التخفيض إلى المكلف بالضريبة إما شخصا أو عن طريق وكيله حسب العنوان المذكور في الشكوى و ذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام .

كما أن قبل المكلف بالضريبة ذلك القرار تتوقف المنازعة أمام الإدارة الضريبية. فتاريخ استلام التبليغ هو بداية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة من أجل متابعة الإجراءات أما لجان الطعن أو أمام القضاء في حالة رفضه للقرار غير أنه إذا اختار طريق القضاء فإنه يفقد حقه في اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية.

كما أن التبليغ يكون صحيحا أيضا إذا تم توجيهه إلى الموطن الحقيقي للمكلف بالضريبة حتى و لو أخذ وكيلا له و اختار موطنا له عنده و إذا كان موطن المكلف

¹-شهبون رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرق القانون العام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009/2008، ص 38.

²- المادة 2/82 ف.إ.ج نصت يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة في أجل 4 أشهر من يوم استلام للإشعار الذي سيبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذة بشأن شكواه سواء كان هذا التبليغ قد تم من قبل أو بعد إسهاد للآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من ق.إ.ج.

³-قرار مجلس الدولة رقم 181034 الصادر بتاريخ 2000/03/13.

⁴-حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح قانون الإجراءات الجبائية)، ص 90.

بالضريبة خارج الجزائر فالتبليغ يكون صحيحا إذا وجه إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني.

و بالنظر إلى التشريع الفرنسي فإن الإدارة الضريبية تقوم لتبليغ المكلف بالضريبة بالقرار في أجل 3 أشهر، فإذا انقضت هذه المدة المحددة و لم تقوم بالتبليغ فيمكن لها تقديم أجل إضافي لتقديم شكواه أمام القضاء¹.

المطلب الثاني: التظلم أمام لجان الطعن الإدارية

يحق للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة طبقا لنص المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. و هو أمر اختياري بالنسبة للمكلف، وفي حالة ما إذا اختار المكلف الطريق القضائي فلا يجوز له التوجه إلى اللجان الإدارية. تعد هذه اللجان جهات إدارية مستقلة و محايدة للفصل في النزاع من خلال تشكيلها و اختصاصاتها مما يخلق نوعا من الثقة المتبادلة بينها و بين المكلف بالضريبة لتحقيق العدالة الضريبية.

الفرع الأول: اللجنة الولائية

تنشأ لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

أولا: تشكيلة لجنة الولاية

تتشكل اللجنة الولائية للطعن من ²:

¹- Jean Moulinier, faisanes publique, fiscalité, 5^{ème} ed, tome2, p254.

²- المادة 81 مكرر فقرة 1، قانون الاجراءات الجبائية.

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

ثانيا: اختصاصات لجنة الولاية

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية و التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.¹

¹- المادة 81 مكرر فقرة 1، قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعن

تتشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

أولاً: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن

تتشكل اللجنة الجهوية للطعن من:¹

خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين رئيساً.

- المدير الجهوي للضرائب أو ممثليه، برتبة نائب مدير.

- ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخرزينة برتبة نائب مدير.

- ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.

- ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير.

- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة.

- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.

- ممثل (1) عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

¹- المادة 81 مكرر فقرة 2، قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن:

تبدي اللجنة رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية و التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال)يساوي عشرين مليون

دينار (20.000.000 دج) و يقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.¹

الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن

تتشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة والرسوم على رقم الأعمال.

أولاً: تشكيلة اللجنة المركزية

تتشكل اللجنة المركزية من:²

الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً ، رئيساً.

- ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.

- ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.

- ممثل (1) عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة و المتوسطة تكون له على الأقل

رتبة مدير.

¹- المادة 81 مكرر فقرة 2، قانون الإجراءات الجبائية.

²- المادة 81 مكرر فقرة 3، قانون الإجراءات الجبائية.

- ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.

- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة.

- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة.

- مدير كبريات المؤسسات.

في حالة الوفاة أو الاستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد.

يمكن للجنة أن تعين - إذا اقتضت الحاجة- خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.

يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفته مقررا

للجنة. تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب ، يعين المدير العام للضرائب أعضائها.

ثانيا: اختصاصات اللجنة المركزية

تنص المادة 11 مكرر فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية:

"تبدي اللجنة المركزية للطعن أريها حول ما يأتي :

الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي

سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

القضايا التي يكون مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة

و الرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000دج)، والتي سبق أن

أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر ولا يصح اجتماع

اللجنة

إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

- تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، و لهذا الغرض يجب عليها تبليغهم بالاستدعاء قبل 07 يوما من تاريخ الاجتماع.

يمكن للجنة كذلك أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي.¹

الفرع الرابع: التظلم أمام اللجنة التوفيق

توجد على مستوى كل إدارة ضرائب مصلحة تسمى "مصلحة التقويم أو التقييم" مهمتها إعادة تقييم الحقوق الضريبية المرتبطة بعملية التسجيل للعمليات المتعلقة بنقل أو بيان حقوق الملكية أو الانتقاء أو التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها، و ذلك أن الحقوق الضريبية تتحدد استنادا للقيمة العملية التي تم التصريح بها من طرف المكلف بالضريبة، فإن تبين لإدارة الضرائب ان القيمة الحقيقية لعملية بيان الملكية أو نقلها أكبر من القيمة الحقيقية لعملية بيان الملكية أو نقلها أكبر من القيمة المصرح بها تعيد تقدير الضرائب بناء على قيمتها الحقيقية و تلزم المكلف بالضريبة بدفعها.

إذا ما حدث نزاع حولها يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ الى لجنة المصالحة، هذه اللجان تسمى كذلك لجان " التوفيق" و قد استحدثت على مستوى المديرية الولائية للضرائب و الهدف منها هو محاولة التوفيق بين مصلحة الخزينة العامة من جهة و مصالح المكلف بالضريبة من جهة أخرى .

¹ - المادة 81 مكرر فقرة 3، قانون الإجراءات الجبائية.

في مجال الحقوق التسجيل اللجوء الى هذه الجنة هو إجراء بالنسبة للإدارة حتى تتمكن من استصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة على الأموال المسجلة و ذلك إذ تبين نقصان في الثمن المصرح أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد¹.

حيث تستطيع الإدارة حسب المادة 101² إعادة تقديرها لذا ستناول في هذا الفرع تشكيلة هذه اللجان أولاً، ثم نعرض على اختصاصها ثانياً.

أولاً: تشكيلة لجنة التوفيق:³

لقد تم استحداث هذه اللجنة بموجب القانون 1-13 المؤرخ في 2010/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

فعلى مستوى مديرية الضرائب للولاية توجد مصلحة تقويم تقوم عادة الحق المعني بالتسجيل، و ذلك في حال ما قبل المكلف دفع ما عليه أمام قابض الضرائب المختص إقليمياً أما في حال رفضه التقويم يتقدم باعتراض أما لجنة المصالحة المنصبة على مستوى مديريات الضرائب بالولاية .

تتشكل هذه اللجنة ممايلي:

- مدير الضرائب على مستوى الولاية رئيسياً

- مفتش التسجيل عضواً¹.

¹- عزيز مزيان ، مرجع سابق، ص 55.

²- المادة 101 من ق.إ.ج.

³- أطلق المشرع على لجنة المصالحة تسمية لجنة التوفيق وهي مختصة في حقوق التسجيل وذلك حسب المادة 102 من الأمر 105/76 المؤرخ في 1976/09/09 المتضمن لقانون التسجيل.

-مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية و العقارية عضوا.

-قائض الضرائب المختلفة المختصة إقليميا.

-مفتش الضرائب المباشرة.

-موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعينة

-ممثل عن إدارة الولاية عضوا.

من خلال هذه التشكيلة و على الرغم من تنوعها إلا أنها تتضمن ممثلين عن المكلفين بالضريبة، خاصة و أن المشرع الجزائري جعل هذه اللجان ممرا إجباريا.

في حال عدم قبول إدارة الضرائب لتصريحات المكلف لحقوق التسجيل و مقارنة بالمشرع الفرنسي نجده اشرك المكلفين بالضريبة ضمن تشكيلة لجنة المصالحة و ذلك في المادة A1653 من قانون الضرائب العام الفرنسي².

- ثانيا: اختصاصات لجنة المصالحة

تختص لجنة المصالحة بالنظر في كل التقديرات الضريبية في مجال التسجيل، فعندما تثبت الإدارة نقصان الثمن المصرح به من قبل الأطراف و قبل إعادة تقييم الثمن فإنها تحاول و بطريقة ودية أن تحصل على الاعتراف بهذا النقص من طرف المعنيين و ذلك بإبرام اتفاق بينهما و بين المكلف المعني فإذا قبلا بذلك فإنهما يقومان بإمضاء تعهد يلتزمان بموجبه بدفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص و يكون هذا التعهد بعد المصادقة عليه بمثابة العقد.

1-مرحلة الاتفاق الودي

¹-مفتش التسجيل كاتب اللجنة.

²-نقلا عن بدائية يحي، مرجع سابق، ص 110.

إذا اكتشفت الإدارة الضريبية بأن هناك نقص في الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد، أتو ان المبلغ المصرح به لا يتلاءم مع السعر الحقيقي، تقوم الادارة الجبائية على العمل لإيجاد اتفاق بين أطراف العقد و تعرض عليهم التقييم الذي توصلت إليه.

2-مرحلة المصالحة

في غياب الاتفاق الودي يرفع الأمر الى لجنة المصالحة، و يتم استدعاء الأطراف وفق ما نصت عليه المادة 104 من قانون التسجيل السابق.

و يتم إجراءات المصالحة كما يلي:

*استدعاء المكلفون بالضرائب المعنيون قبل 20 يوم على الأقل من تاريخ اجتماع اللجنة.
*إعلامهم بإمكانية تقديم ملاحظاتهم كتابيا أو شفويا أو امكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل عنهم للدفاع عن حقوقهم.

*ينعقد الاجتماع بدعوة من الرئيس، و تتداول اللجنة لحضور خمسة (5) أعضاء منها لا على الأقل بما فيها الرئيس.

و يتم الفصل في النزاع كما يلي:

أ/ إذا توصلت اللجنة إلى اتفاق مع المكلفين المعنيين يتم التوقيع في الحال على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف لأنه و بعد المصادقة إدارة الضرائب ممثلة في المدير الولائي للضرائب، يقوم مفتش إدارة التسجيل بتحرير سند يسمى بـ "سند التحصيل"، و يرسله إلى المدير الولائي للتنفيذ.

ب/ حالة ما إذا لم يتم الاتفاق لرفض الاقتراح أو غياب الأطراف أون أن رأى لجنة المصالحة لم يلق قبولا، فإن اللجنة تصدر رأيا بأغلبية الأصوات و يبلغ هذا الرأي في المكلف المعني بواسطة رسالة موصى عليها مع الاشعار بالاستلام.

و في العشرين (20) يوم الموالية لتبليغ رأي اللجنة فإن الزيادة المقررة من اللجنة تصبح سارية المفعول و قابلة للتحويل¹.

المبحث الثاني: منازعات التحصيل الضريبي

نقصد بالتحصيل الضريبي مجموع العمليات و الإجراءات الهادفة إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية بعد المرور بالمرحلة تحديد الوعاء الضريبي و بذلك تحديد الضريبة.

تأتي مرحلة تحصيل الضريبة، وذلك بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المدير العام للضرائب، والذي يفوض بدوره كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، وبعد إضفاء الصبغة التنفيذية على جداول الضرائب وذلك بالتأشير والإمضاء عليها من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة، ترسل جداول الضرائب إلى قابضي الضرائب المختصين للقيام بعملية التحصيل الضريبي.²

وعلى ضوء ما تقدم فإن مرحلة التحصيل الضريبي تعتبر المرحلة التي تكون فيها الضريبة وصلت الى آخر مراحل تنفيذها لذا سنتناول في هذا المبحث إجراءات التحصيل الضريبي و الطعن فيه (مطلب أول)،

¹-المادة 105 من قانون التسجيل والطابع.

²-المادة 143 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق.

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي والطعن فيها

تبدأ إجراءات المتابعة مباشرة بعد دخول الضريبة حيز سريان استحقاقها، حيث تبدأ المتابعة مباشرة بتحرير و إرسال إنذار الذي يعد بداية لمرحلة المتابعة و التي تحدد بعد يوم من تاريخ استحقاق الضريبة.

وهذا الإنذار يستعمل لمباشرة الإجراءات التنفيذية ضد المكلف بالضريبة الذي لم يدفع ما عليه و ذلك من خلال إجراءات قسرية أضافها المشرع تتمثل في الغلق المؤقت للمحل التجاري و كذا الحجز ثم البيع حيث تهدف هذه الإجراءات إلى الضغط على المدين لإجباره على التحرر من ديونه الجبائية اتجاه الخزينة العمومية .

غير أن المشرع الجزائري منح المكلف بالضريبة الحق في منازعة الإدارة الضريبة من خلال اعتراضه على إجراءات المتابعة و سنركز في هذا المطلب على إجراءات المتابعة في مجال تحصيل الضريبة في فرع أول ثم الاعتراض الإداري (التظلم) في مادة التحصيل الضريبي في فرع ثان .

الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية واعتراض على المتابعة

أولاً: إجراءات التحصيل الودية

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقته الضريبية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، وهذه العملية تعني توجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية، وتولي عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي أجالها المحددة.

كما تناولت المذكرة العامة للضرائب على أنه بعد توجيه الاستدعاءات الودية للمدنيين بالضريبة تلجأ الإدارة هنا إلى اختيار 30 مدين، وهذه العملية يقوم بها قابض الضرائب المختص الذي يوجه استدعاءات موزعة على ثلاث فئات:

الفئة الأولى: تتكون هذه الفئة من 10 مدنيين مبلغ دينهم الضريبي يفوق 50.000.000.00 دج.

الفئة الثانية: تتكون هذه الفئة من 15 مدين مبلغ دينهم الضريبي ما بين 10.000.000.00 دج و 50.000.000.00 دج.

الفئة الثالثة: تتكون من 5 مدنيين مبلغ دينهم الضريبي أقل من 10.000.000.00 دج.

وفي حالة عدم الالتزام بالاستدعاء الأول توجه الإدارة استدعاء ثاني في حدود 5 أيام لتسوية وضعيته الضريبية.¹

ثانيا: الاعتراض على الإجراءات المتابعة

الاعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الضريبية، كما يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو موضوع المتابعة.

1- الاعتراض على سند المتابعة

المكلف بالضريبة يمكنه أن يعارض كل إجراء يقوم به قابض الضرائب ضده لتحصيل ديون هذا الأخير للخبزينة العمومية غير أن هذا الاعتراض لا يكون مقبولا إلا إذا اقترن بوجود عيب شكلي في وجود إجراءات المتابعة و هو ما نصت عليه المادة من قانون

¹-مراد ميهوبي، مرجع سابق، ص 52.

153 مكرر 1 من القانون 05-16 على أنه "تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراء المتابعة تحت طائلة البطلان في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه"¹.

إن العيب الشكلي يمكن أن يتخذ عدة صور: فإما أن يكون في شكل سند التحصيل أو شكل التتبيه أو الخطار الضريبي، و كذا العيوب المتعلقة بآجال و كفاءات تبليغ هذه السندات.

فوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة يعد شرطا أساسيا لقبول الاعتراض، ذلك ما قصت به المحكمة العليا في قرارها 62575 الصادر في 1991/01/27 في قضية (ز.م) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية " ببطلان تحصيل الضريبة الذي باشرته إدارة الضرائب بذلك في الوقت المناسب، و مما ترتب عليه، الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه، ووضعت موضع التحصيل ضده."²

أيضا ما جاء في قرار مجلس الدولة بخصوص الملف رقم 001987 في جلسة 2001/07/30 حول بطلان إجراء التحصيل³، كما يطال الاعتراض شكلية إجراء المتابعة و إجراءات الحجز، مما يترتب عليه طلب إلغاء الحجز و استرجاع المحجوزات.

إن المشرع و حفاظا منه على المركز القانوني لكل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب التي على الرغم من منحه لها الحق في حجز أموال المكلف فإنه أوجب عليها إجراءات و شروط لا بد من احترامها، و إلا عد تصرفها باطلا حسب م 145 ق.إ.ج.

¹-المادة 153 مكرر 1، من قانون رقم 05-16 المؤرخ في 2005/12/31 المتضمن قانون المالية 2006، ج.رسمية عدد 85 رقم (محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية 2011).

²-عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 28.

³-مجلة مجلس الدولة للغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية 2003، ص 65-66.

بالمقابل يمكن كذلك للمكلف المعني بإجراء الحجز أن يطلب إلغاءه إذا تبين له أن ثمة أخطاء ارتكبت أثناء تنفيذ الحجز.

وعليه يقدم المكلف بالضريبة الاعتراض على السند التحصيل إلى المدير الولائي للضرائب في أجل شهرا اعتبارا من تاريخ تبليغ هذا السند.

و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 152508 بتاريخ 1999/03/22 حيث تبين من عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و 398 من قانون الضرائب المباشر، ذلك أن دعواه القضائية لم يسبقها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلا و يتعين رفضها¹.

و يجوز لصاحب الطلب أن يرفع دعوى ضد المحاسب القائم بالحجز أما المحكمة الإدارية بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في طلب المكلف أو خلال شهر من تاريخ تبليغ قرار رئيس المصلحة، علما أن هذه الدعوى لا توقف الدفع و هذا حسب ما نصت عليه المادة 193 من قانون المالية لسنة 2002.

لابد أن يتوفر سند المتابعة على بيانات أساسية وعدم ذكرها يدفع المكلف بالضريبة إلى طلب إلغاء السند، وهذا ما أقرته المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، وعلى المعترض تقديم شكواه أمام مدير الضرائب، كما يحق للمعترض اللجوء إلى القضاء في أجل شهر ابتداء من قرار المدير المتضمن قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني².

¹-قرار مجلس الدولة 15208 مؤرخ في 1999/03/22 الغرة الثانية عدد خاص المنازعات الضريبية، ص 106.

²-عبد الرزاق زاغز، ووفاء شيعاوي، (منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ) الملتقى الوطني الثاني حول الاجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمه، في 21 و 22 أبريل، سنة 2008، ص 80.

ولا يقبل مباشرة الاعتراض على سند المتابعة إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكاية، علماً أن هذا الاعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية، وعليه فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به أو تسديد وفقاً للمادة 153 من نفس القانون، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08: "حيث أن الاعتراض لا يقطع تنفيذ المبلغ ومن حق الإدارة متابعة المكلف بالضريبة ومن دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة..."¹

حدد القانون الآجال التي يتم من خلالها الطعن بأجل شهر (1) ابتداء من تاريخ التبليغ أو سند المتابعة.

و يكون كل من المدير الولائي للضرائب الذي يوجد تحت إشرافه قابض الضرائب الذي يباشر إجراءات المتابعة أو مدير كبريات المؤسسات الجبهات المختصة قانوناً بدراسة الطعن.

و عليه فإن أجل الشكوى في نزاع التحصيل أقصر منها في نزاع الوعاء و يعود ذلك لحساسية هذا الإجراء و كذا أهميته.

فالاختلاف هو من حيث بداية سريان الآجال، فيسري الأجل من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة، أما إذا تعلق بطلب استرداد الأشياء المحجوزة فيبدأ من اليوم الذي علم فيه صاحب الطلب بإجراء الحجز من طرف إدارة الضرائب.

بعد تقديم المكلف لتظلمه أو اعتراضه في الآجال المحددة قانوناً يسلم له وصل صادر عن مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة، يثبت استلام الاعتراض حسب 153 فقرة 3.

¹ -المادة 2/72 من القانون رقم 21/01.

و بالتالي فإن منازعة الإدارة في تقديرها للضريبة أو في إجراءات تحصيلها لا يوقف تسديد الضريبة، فالقابض الضرائب الحق في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له القانون لاستقاء ديون الخزينة العامة و لذلك منح المشرع بالمقابل حق الاعتراض بالدرجة الأولى على هذا إلا أنه بالإضافة لهذه الضمانة الأصلية منحه الحق في تقديم طلبات تأجيل التسديد في حالات معينة وفق شروط محددة¹.

2- طلب إيقاف التسديد

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 الاستعجال، وبالرغم من امتيازات قابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له المشرع الجبائي من خلال قانون الإجراءات الجبائية لاستيفاء 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 احترام قابض الضرائب للإجراءات المتعلقة بتوجيه الإنذار وبعدها مباشرة إجراءات التحصيل².

حيث منح المشرع للمكلف حق الاعتراض على هذه الإجراءات ومنحه الحق في تقديم طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الاستعجالي، 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 التماس وقف دفع الجزء

¹-عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 43.

²-فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 85.

المتنازع فيه من هذه الضريبة، وعلى المكلف تقديم ضمانات التي من شأنها ضمان تحصيل الضريبة.¹

الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية والاعتراض القسري

أولاً: إجراءات التحصيل الجبرية

في حالة عدم تسوية الضريبة من الجانب الودي للتحصيل، هنا تلجأ الإدارة للوسائل الجبرية للتحصيل نذكر منها: التنبيه، الغلق المؤقت المحلات، بالإضافة للحجز الإداري سواء كان منقولاً أم عقاراً.

1-التنبيه

التنبيه إجراء يتبعه قابض الضرائب المختص، وذلك من خلال استخدام إجراءات ردعية منها: البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري...، وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي: اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب.

وفي حالة عدم دفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر ردياً وهي غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني.²

2-الحجز الإداري

يعرف الحجز الإداري بأنه: "مجموعة الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستيفاء حقوقها، وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي

¹-المرجع السابق، ص 85.

²-مراد ميهوبي، مرجع سابق، ص 53.

للضرائب"، وهذا الإجراء وضعه المشرع الجبائي ليسهل على الإدارة الضريبية تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة.¹

2-1- إجراءات الحجز الإداري

لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية²، حيث يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري والمتمثلة فيما يلي:

يجب أن يكون إجراء الحجز في المواعيد المسموح بها وذلك وفقا لأحكام المواد في قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وإجراءات الحجز الإداري على نوعين: إجراءات الحجز على المنقول إداريا، وإجراءات الحجز على العقار.

2-2- إجراءات الحجز على المنقول إداريا

المقصود هنا بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة وفي حياة من يمثله، وذلك بقصد بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، ويحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونا أو المحضر القضائي، وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويشترط في حجز المنقول الشروط التالية:³

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

²-تنص المادة 145 من القانون رقم 21/01 على أنه "تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص بالحجز التنفيذي.

³-فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 44.

أن يكون المال المراد حجزه منقولاً عادياً، فإن كان يعتبر عقاراً بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري.

- أن يكون المال المحجوز مملوكاً للمدين

- أن يكون المال في حيازة المدين أو من يمثله.

بعد استيفاء الشروط تتم مباشرة عملية التحصيل الفوري وفقاً لأحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من قبل قابض الضرائب، ويوجه تنبيهها للمكلف بدون مصاريف.

ويتم تنفيذ الحجز بانتقال أعوان الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها، ويقوم بجردها ووصفها وذكرها في محضر الجرد وتعيين حارس عليها وذلك وفقاً لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية¹، أما إذا كان المكلف بالضريبة مفلساً أو في حالة تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية الحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأملاك التي تقع تحت امتيازاتها حسب نص المادة 149 من نفس القانون.

3- إجراءات الحجز على العقار

تباشر إجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة حسب المادة 147 من نفس القانون، بمجرد توفر وجوب التحصيل يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، ويجب مراعاة الأحكام العامة للحجز الإداري وأهمها سند الحجز المتمثل في القرار الصادر عن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، ويشترط أن لا

¹- المادة 150 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

يكون للمكلف أموال منقولة أي لا يتم الشروع في الحجز على العقار إلا بعد الحجز على المنقول.¹

ويتم الحجز على العقار بموجب الإجراءات التالية:

انتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان العقار، حيث يمكنه الاستعانة بأي شخص يراه مناسباً في حالة عدم وجود المدين، بعدها يقوم أعوان التنفيذ بإتباع الإجراءات من حيث الانتقال وتحرير محضر حجز العقار، كما يشتمل هذا المحضر على البيانات الأساسية لهذا العقار مثل: مساحته وحدوده، رقمه والقطعة الأرضية كما هو في السجل العقاري، ويشتمل أيضاً على تاريخ كتابة المحضر، مكانه، ساعته، وأوصاف العقار...، كما لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محضر الحجز بالعقار حجراً إدارياً، فالحجز العقاري يترتب آثاراً من تاريخ تسجيله في السجل العقاري فإن لم يوجد فمن تاريخ تحرير محضره، ويكون ذلك بشرط إعلام كل من المكلف بالضريبة وعمامة الناس به.

4- الغلق المؤقت للمحلات:

يعد الغلق المؤقت للمحل التجاري من بين الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع الجبائي للإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية²، حيث يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملاً تهديدياً إلى جانب الحجز والبيع الذي يصدره مدير الضرائب للولاية، وذلك بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.

¹-فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 45.

²-عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 31.

إلى جانب هذا تضمنت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد العامة التي تضبط عملية الغلق المؤقت للمحل التجاري لإجبار المكلف بالضريبة على الوفاء بمستحقاته، كما احتوت هذه المادة على الإجراءات والشروط الخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري والمتمثلة فيما يلي: ¹

-يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب للولاية، وذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا القرار من طرف العون لمتابعة الموكل قانوناً، أو المحضر القضائي.

-لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر.

-إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي، أو لم يكتتب سجلاً للاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب صراحة خلال أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، حيث يقوم هنا المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن ضد قرار الغلق المؤقت، وذلك بتقديم عريضة إلى قاضي الأمور المستعجلة، الذي يقوم باستدعاء إدارة الضرائب من أجل سماعها وذلك وفقاً لأحكام المواد 929، 930، 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.²

¹-المادة 146 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

²-المواد 929 و 930 و 948 من القانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/08/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21، سنة 2008.

ويتم تقديم هذه العريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، وذلك بعد سماع الإدارة الضريبية أو استدعاؤها قانوناً.

كما لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تعطى للقابض، وذلك بعد أخذ رأي مدير الضرائب للولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يرخص قانوناً لقابض الضرائب المباشرة لمتابعة الشروع في البيع.¹

ثانياً: الاعتراض على التحصيل

منح المشرع للمكلف حق الاعتراض على التحصيل عن طريق تقديم شكوى أما المدير الولائي للضرائب كمرحلة أولى، ثم رفع دعوى قضائية أمام القاضي الإداري المختص في الأمور المستعجلة، والاعتراض ليس له أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب.²

¹- العبد صالح، مرجع سابق، ص 137.

²- فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 89.

المطلب الثاني: الطعون من أجل العفو

هناك نوع آخر من الطعون التي تأخذ شكل المنازعة والمتمثلة في طلب للإدارة من أجل مراجعة قرارها، وذلك لما يعانيه المكلف من عسر مالي.

وفي هذا الصدد قسمنا هذا المطلب إلى فرعين هما : طلبات المكلف بدفع الضريبة كفرع أول وطلبات قابضي الضرائب كفرع ثاني.

الفرع الأول: طلبات المكلف بالضريبة

طبقا لنص المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن للمكلف بالضريبة أن يلتمس من الإدارة الجبائية الإعفاء أو التخفيض من الضريبة المفروضة عليه في حالة عوز أو ضيق وأن يلتمس الإعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية والتخفيف من قيمتها.

أولاً: تقديم الطلب

طبقا لنص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على المكلف بالضريبة إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية على ورق غير خاضع لحقوق الطابع، مع إرفاقها بالإنذار في حالة عدم إمكانية تقديمه، يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى.

ثانياً: البت في الطلب واتخاذ القرار

وتنص المادة 3/93 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي "تخول سلطة البت في شكاوى المكلفين بالضرائب:

- للمدير الجهوي المختص إقليمياً ، بعد اخذ أري اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتحقيق 5.000.000 دج.

- لمدير الضرائب بالولاية ، بعد أخذ أري اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتحقيق اقل أو يساوي 5.000.000 دج.

يتم إحداث اللجان المذكورة أعلاه وتشكيلها وسيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب تعتبر قرارات مدير الضرائب بالولاية قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً، وتبلغ هذه القرارات للمعنيين، وفقاً للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

إن فسلطة البت في شكوى المكلفين بالضريبة هي من اختصاص وصلاحيات المدير

الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه، وفقاً للمعيار المالي الذي يعد أساسياً في قيمة الحصة الضريبية أو الغرامة، والمقصود بالحصة الضريبية هنا قيمة الضريبة الأصلية مضاف إليها الغرامات والعقوبات الخاصة بها مثل الرسم على النشاط.

-الفرع الثاني: طلبات قابضي الضرائب

أعطى المشرع الجبائي لقابضي الضرائب بموجب المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية صلاحية تقديم هذه الطلبات ويتم تقديمها والتحقيق فيها واتخاذ القرار بشأنها وفق الإجراءات القانونية.

¹- المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة.

أولاً: تقديم الطلب

في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إعساره، يمكن لقابضي الضرائب أن يقدموا نوعين من الطلبات:¹

1- إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل بحيث يقدم هذا الطلب ابتداء من السنة الخامسة لإدراج الجدول في التحصيل ويكون مدعم بأسباب وحجج عدم قابلية هذه الحصص للتحصيل ويقدم هذا الطلب إلى المدير الولائي للضرائب في شكل بيانات قبل 20 أبريل من كل سنة.

2- طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية و تقدم هذه الطلبات من طرف قابض الضرائب بشأن الحصص غير القابلة للتحصيل التي تم إدراجها في كشوف ثم شطبت منها.

ثانياً: التحقيق في الطلب واتخاذ القرار

يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحيل تحصيلها في سجلات خاصة تشبه السجلات الخاصة بتقييد شكاوى المكلفين، حيث يتم توجيه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية بحيث يتولى رئيس المفتشية التحقيق في صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، كما يتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه، أي التوصل إلى استحالة التحصيل، أما إذا اختلفت آراء القابض ورئيس المفتشية فالرأي الفاصل هو رأي المدير الولائي للضرائب.²

¹-عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 52.

²-عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 53.

الفرع الثالث: اختصاصات النظر في الطعون من أجل العفو

يعود الاختصاص بالنظر في التماسات المكلف إلى السلطات الإدارية في المصالح الضريبية، سواء على المستوى الجهوي أو الولائي وذلك بناء على نص المادة الأولى والثالثة من القرار رقم 16 المؤرخ في 1991-05/28¹ لذلك أنشأ المشرع هذه اللجان لتخفيف العبء على المكلف في الحالات التي يكون فيها عوز أو ضيق، وفي هذا الصدد سنتناول اختصاصات وتشكيلة كل من اللجنتين.

أولاً: اللجنة الولائية للطعن من أجل العفو

أ-تشكيلة اللجنة الولائية للطعن

تتكون لجنة الطعن الولائية من أجل العفو من:

- المدير الولائي للضرائب رئيساً.
- المدير الفرعي للضرائب عضواً.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية عضواً.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية عضواً.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية عضواً.
- رئيس مفتشية الضرائب وقابض الضرائب يعينهما المدير الولائي للضرائب.
- ويعين كاتب اللجنة من طرف رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية.

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

ب- اختصاص اللجنة الولائية للطعن وسير أعمالها

تختص هذه اللجنة بمعالجة الطلبات التي يتقدم بها المكلفين بالضريبة أو قابض الضرائب، والتي يكون كل حصة ضريبية فيها أقل أو يساوي مبلغ 500.000.00 دج وذلك من أجل تقديم رأيها إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار لاحقا.

كما تجتمع هذه اللجنة على الأقل مرة في الأسبوع بدعوة من رئيسها الذي يخطر الأعضاء بتاريخ الاجتماع بأجل 8 أيام قبل انعقاد الاجتماع، ويحضر الاجتماع ثلثي الأعضاء على الأقل، كما يقوم رئيس اللجنة الولائية قبل بداية كل اجتماع بوضع جدول لسير أعمال المداولات.¹

ويتم اتخاذ القرار بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس وتكون آراء هذه اللجنة ملزمة للإدارة الضريبية، ويتم تبليغ هذه الآراء إلى مقدم الطلب (سواء المكلف أو قابض الضرائب) خلال 15 يوما التالية لتاريخ انعقاد اجتماع الجلسة، تدون أعمال اللجنة في محضر يذكر فيه أسماء الحاضرين وتوقيعاتهم كما ترفق نسخة منه مع الملف.

ثانيا: اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو

أ-تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن

تتكون هذه اللجنة من:²

-مدير الضرائب الجهوي رئيسا.

¹-عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 54.

²-المادة 3 من القرار رقم 16، مرجع سابق، تم إلغاؤها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

-نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية عضوا.

- نائب المدير المكلف بالمنازعات الجبائية عضوا.

- مديرين ولأئيين للضرائب الجهوي لمدة سنة.

-كاتب اللجنة الذي يتم تعيينه من طرف رئيس مكتب الطعن من أجل العفو.

ب-اختصاص اللجنة الجهوية للطعن وسير أعمالها

المكلف الذي لم يجد لطلبه ردا ايجابيا من اللجنة الولائية بخصوص التماسه، سواء كان الرد إما بالرفض كليا أو جزئيا، وإذا تجاوزت الحصة الضريبية موضوع الالتماس هنا يجوز له أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة في حالة الطعن الولائي، وصاحبة الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق 500.000.00 دج.¹

وتجتمع هذه اللجنة مبدئيا مرة كل شهر بناء على استدعاء من الرئيس الذي يعلم الأعضاء بتاريخ الاجتماع خلال 8 أيام على الأقل قبل انعقاد الاجتماع، ولا تعقد الجلسة إلا بعد حضور ثلثي الأعضاء، ويتم دراسة الملفات المطروحة خلال الاجتماع ويتم اتخاذ القرار بشأنها ويتم توقيعها من طرف الأعضاء الحاضرين ثم تحول الملفات إلى مكتب الإعلام ليتم تبليغ القرار إلى المعنيين بواسطة رسالة مع وصل الإشعار بالاستلام، وفي حالة رفض طلبه يحق المكلف الطعن أمام المدير الجهوي للضرائب.²

¹-عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 54.

²-فتيحة مقراني، مرجع سابق، ص 35.

خلاصة الفصل

في هذا الفصل، سلطنا الضوء على واحدة من الآليات الكفيلة بتسوية المنازعات الضريبية والتي تكتسي أهمية بالغة في تحريك النزاع الضريبي، يتعلق الأمر بالآلية الإدارية هذه الوسيلة التي يلجأ بواسطتها المكلف بالضريبة كلما شعر بضياع حقه فيما يتعلق بتقدير وعاء الضريبة وربطها أو أثناء عملية التحصيل الضريبي، إلى مخاصمة الإدارة الضريبية من أجل الدفاع عن حقوقه منتها في ذلك سبلا عدة منها ما هو إلزامي ومنها ما هو اختياري فأول طريق هو تسوية في منازعات الوعاء الضريبي بحيث يتعين على المكلف بالضريبة في هذه المرحلة لإلزامية تقديم تظلم إداري مسبق أو تقديم شكوى أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار قبل اللجوء إلى القضاء كإجراء أولي إلزامي وذلك وفق شروط محددة وفي مواعيد خاصة سواء أثناء مرحلة تحديد الوعاء الضريبي بما لها من أهمية في تحديد قيمة الضريبة المتنازع حولها وذلك من أجل استصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ليكون كأساس فيما بعد لرفع النزاع أمام لقضاء الإداري باعتباره قضاء مختص، فالشكوى في مادة الوعاء تتميز بأن لها إجراءات خاصة ومعقدة تختلف عن التظلم في مادة التحصيل الضريبي ويتجلى ذلك من خلال الاختلاف في مجال تطبيقها في مادة الوعاء نفسها وذلك حسب نوع الضريبة المتنازع فيها أو الجهة المرفوع أمامها وأيضا حسب شروط تقديم الشكوى والفصل فيها.

كما تجدر الإشارة إلى أن آجال تقديم الشكوى تعد من النظام العام وبالتالي وجب احترامها ليتم فيما بعد الفصل والبت في الشكوى من الجهة المخولة لها قانونا.

كما تأتي المرحلة الثانية وهي مرحلة التظلم أمام لجان الطعن الإدارية ولجان المصالحة كإجراء اختياري بحيث يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار المتخذ بشأن شكواه حسب قانون الإجراءات الجبائية أن يلجأ إلى لجان الطعن المختصة (المدير

الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو مدير المؤسسات الكبرى بحسب كل حالة)، وقد جعل المشرع هذا النوع من التظلم جوازيا أو اختياريًا وقيده بجملة من الشروط التي من بينها آجال تقديم الطعن أو التظلم وأيضا عدم إمكانية اللجوء إلى الطعن أمام هذه اللجان في حالة رفع المكلف بالضريبة دعواه أمام القضاء لأن ذلك يحرمه من الطعن أمام هذه الجهات.

الطريق الثاني ويتمثل في التسوية في منازعات التحصيل الضريبي وهي المرحلة التي تلي مرحلة تحديد وعاء الضريبة والضريبة الواجبة الدفع ويتم فيها تحصيل الضريبة بموجب الجداول التي يدخلها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المدير العام للضرائب والذي يفوض بدوره لكل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب كل حسب تخصصه وبعد إضفاء الصيغة التنفيذية على هذه الجداول وذلك بالتأشير والإمضاء عليها ترسل جداول الضرائب إلى قابضي الضرائب المختصين للقيام بعملية التحصيل الضريبي والتي تتم عبر مرحلتين أساسيتين: مرحلة التحصيل الودي والتي يقوم فيها قابض الضرائب المختص بإرسال إنذارات إلى كل مكلف مسجل في جداول الضرائب، ويحدد الضريبة المستحقة الدفع وكذا شروط الاستحقاق وتاريخ الشروع في التحصيل، هنا تمهل للمكلف آجال قانونية قبل دخول الضريبة حيز الاستحقاق لتأتي بعدها المرحلة الثانية وهي مرحلة التحصيل القسري أو الجبري (مرحلة استحقاق الضريبة) التي لا تسري إلا بعد سريان الاستحقاق وفق شروط حددها المشرع لممارسة المتابعات من حيث اجرائها وكذا الأعوان المكلفين بها والتي تتم عن طريق الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحلات والحجز والبيع.

هنا الشكوى في مادة الوعاء الضريبي والتحصيل لا يوقفان تسديد الضريبة إلا أن

المشرع أجاز للمكلف طلب تأجيل تسديد الضريبة وهو ما عبر عنه بإرجاء تسديد

الضريبة وذلك في حالات محددة قانونيا.

الفصل الثاني

الطبعة الخاصة لإجراءات التسوية القضائية للمنازعات الضريبية

أجاز المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية و كاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم، سواء الإجبارية منها و المتعلقة بالطعن الإجباري أمام الإدارة الجبائية، أو الإختيارية و المتعلقة بلجان الطعن و التي أسفرت جميعها عن قرارات غير مرضية لهم، بحيث تعتبر الدعوى الضريبية السبيل الوحيد المتاح للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية أمام القضاء.

ولقد حدد القانون الجهات القضائية المختصة في النظر في هذا النزاع تطبيقا لمبدأ التقاضي على درجتين و المتمثلة في المحكمة الإدارية و مجلس الدولة و بين المنازعات التي تختص بها كل جهة.

ونخص بالدراسة في هذا الفصل إلى التقاضي أمام المحكمة الإدارية و مجلس الدولة (المبحث الأول) و التقاضي أمام القضاء الاستعجالي (مبحث ثاني).

المبحث الأول: التقاضي أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة

تختص المحاكم الإدارية في القانون الجزائري بالنظر في المنازعات الضريبية، أو هذا تطبيقا للمعيار العضوي الذي أخذ به المشرع الجزائري، وذلك وفقا للمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكقاعدة عامة الدعاوى المرفوعة أمام هذه الجهة القضائية الإدارية المختصة لا ينجم عنها أثر موقف للقرار المطعون فيه، والدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى الإدارية تتطلب جملة من الشروط والإجراءات الواجب توافرها.

المطلب الأول: تقاضي أمام المحكمة الإدارية

الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية

سواء تمت مباشرة الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب، فلا بد من ارتباطها بحالات معينة وخضوعها لمجموعة من الإجراءات والشروط لقبولها، والتي تختلف بحسب رافع الدعوى¹.

أولا: رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة

تختلف شروط قبول دعوى المكلف بالضريبة باختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة، و من جهة أخرى باختلاف القرار المطعون فيه، فيما إذا كان هذا الأخير صادرا مباشرة عن إدارة الضرائب أو بطريقة غير مباشرة بناء على تظلم المكلف بالضريبة،

أو كان ناتجا عن اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، أو أن القرار المطعون فيه متعلق

¹ - حسين طاهري ، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية)، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، القبة القديمة، الجزائر، 2007، ص 9 .

بإجراءات متابعة وتحصيل الضريبة، فالمشرع أتاح للمكلف أثناء مرحلة الطعن القضائي مراجعة ومراقبة قانونية الضريبة المفروضة عليه وكذا شرعية الإجراءات المتبعة لتحصيلها.¹ ومن بين الشروط الواجب التقيد بها لرفع الدعوى الضريبية نوجزها فيما يلي:

1- الشروط العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية: وتتلخص هذه الشروط فيما يلي:²

أ- وجوب توقيع عريضة المكلف بالضريبة من طرف محام، وهو ما نصت عليه المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وعلى خلاف قانون الإجراءات 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 التقاضي وإرهاقه بتحمل أعباء الاستعانة بمحام خاصة وأن الأمر يتعلق بجهة قضائية ابتدائية وجهة وقائع وليس أمام جهة عليا وجهة قانون فقط، ولكنه في الوقت نفسه يشفع لهذه الوجوبية من زاوية تميز القضاء الإداري عن غيره من الأقضية كونه يقوم على الاجتهاد، وأن دور القاضي هو تأسيسي وإنشائي أكثر منه تطبيقي، ولعل شروط وجوبية المحامي في المادة الإدارية هدفه أن يلعب هذا الأخير دورا في تأسيس مبادئ وأحكام القانون الإداري.³

ب- تتضمن عريضة افتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.⁴

¹- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، المرجع السابق الذكر، ص 86.

2

³- عمار بوضياف، المرجع السابق الذكر، ص 125-126.

⁴- المادة 816 من القانون رقم 08-09.

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

-الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى

-اسم ولقب المدعي وموطنه

-اسم ولقب وموطن المدعي عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.

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

-إشارة عند الاقتضاء 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 امتناع 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 الامتناع.¹

د-إيداع عريضة الدعوى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.²

¹- المادة 819، نفس المرجع.

²- المادة 821، نفس المرجع.

وبما أن جميع قوانين الضرائب وكذا قانون الإجراءات الجبائية لم تنص على خلاف هذا المبدأ، فالأمر كذلك.

هـ-توافر الصفة والمصلحة: 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، ويثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعي أو المدعي عليه.

و بالتالي يتعين على القاضي الإداري قبل أن يبحث في موضوع الدعوة التأكد من توفر الشروط المتعلقة بالأهلية و الصفة و المصلحة و بالرجوع إلى أحكام قانون إجراءات المدنية و الإدارية نص على لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون و ما يمكن ملاحظته أن المشرع الجزائري حذف شرط الأهلية مقارنة مع المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية الذي عوضه المشرع لقانون الإجراءات المدنية

و الإدارية.

فالمصلحة شرط جوهري لقبول الدعوى القضائية نظرا لمبدأ لا دعوى بدون مصلحة فهي تبرر ممارسة الطعن القضائي و تفيد المدعي بصفة القانونية للتقاضي¹، كما أن المشرع لم يعرف المصلحة على غرار الفقه عرفها بأنها الفائدة المشرعة التي يراد تحقيقها للجوء إلى القضاء² كما حدد شروطها و أنواعها

أنواع المصلحة التي تمنح صفة التقاضي: قسمها الفقه إلى ثلاث أنواع هي : مصلحة المادية و المعنوية، المصلحة الخاصة و العامة و المصلحة الشخصية و الجماعية .

¹- المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

²-نص المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية الملغى على ما يلي (لا يجوز لا عن أن يرفع دعوى أمام القضاء ما لم يكن حائزا لصفة وأهلية التقاضي وله مصلحة في ذلك.

شروط المصلحة التي تمنح صفة التقاضي : لا تخول المصلحة للمكلف بالضريبة حق التقاضي إلا إذا توفرت فيها شروط معينة تم تحديدها من طرف الفقه و تتمثل فيما يلي:

- يجب أن تكون المصلحة حالة و قائمة.
- يجب أن تكون المصلحة أكيدة.
- يجب أن تكون المصلحة شخصية.

شروط الصفة التي تمنح صفة التقاضي : إن منازعات الضرائب تسمح للمعني بحصول على حقوقه الممنوحة له بموجب القانون و ذلك بصفته المكلف المعني بالنزاع و هذه الصفة تسمح له كذلك في التصرف و الدخول في نزاع سواء كان شخصا طبيعيا أو معنوية بدون أي استثناءات و بوجود هذا الشرط يتعين أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق الذي تم الاعتداء عليه، أما بالنسبة للمدعي عليه فيجب أن يكون هو الشخص الذي يوجد الحق في مواجهته فالصفة عامة تثبت بمجرد إثبات الحق و الحصول الاعتداء عليه¹.

الأهلية التي تمنح صفة التقاضي : يقصد بها أهلية أداء أي أهلية التصرف أمام القضاء فهي الشخصية المعترف بها للشخص الطبيعي أو المعنوي التي تسمح له بممارسة حق التقاضي للدفاع عن حقه و مصالحه و الأهلية لدى بعض الفقهاء ليست شرط لقبول الدعوى بل إنما شرط لصحة إجراءاتها وهذا نفس الاتجاه الذي سلكه المشرع الجزائري حيث حذف هذا الشرط من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مقارنة مع المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية الملغاة. و يمكن أن يفهم من ذلك أنه باستطاعة فاقد الأهلية و القاصر المميز أن يباشر الدعوى القضائية عن طريق الوالي و يكون قد طرأ تغيير على المفهوم القانوني للصفة .

¹-رشيد خلوفي، مرجع سابق، ص 176.

و في الأخير يمكن القول أن الشروط المتعلقة بالصفة و المصلحة و الأهلية القانونية لقبول الدعوى يمكن أن تختزل في الحقيقة الأمر إلى شرط واحد و هو المصلحة.

أما الصفة فهي خاصة، أن تكون شخصية و مباشرة كما رأينا سابقا، أما الأهلية فهي شرط من شروط مباشرة الخصومة و ليست شرط من شروط قبول الدعوى¹.

2-الشروط الخاصة

نظرا لخصوصية المادة الضريبية والمنازعات الجبائية التي تتسم بعدة خصائص و مميزات باعتبارها خصومات متعددة و متنوعة في الطبيعة وقد نص المشرع الجزائري على الشروط خاصة تتعلق بالدعوى الضريبية بموجب قانون الإجراءات الجبائية قد خصها لأحكام خاصة نظرا لطبيعة المادة الضريبية. و تتمثل هذه الشروط في شرط التظلم المسبق، شرط ميعاد رفع الدعوى و شروط متعلقة كذلك بشكل و محتوى العريضة. 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، ولم تستثني هذه التعليمات أي نوع معين من الضرائب والرسوم، ومرجعها في ذلك المواد 72 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية.²

¹-مسعود شهبوب، مرجع سابق، ص 282 و 283.

²-ز.كريبي، "دعوى استرجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق (تعليق على القرار رقم 7470)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص،

و عليه فالتظلم الإداري المسبق المرفوع أمام الإدارة الجبائية، يعتبر أول مرحلة من مراحل النزاع الضريبي يرفعه المكلف بالضريبة حالة عدم رضاه بالضريبة المفروضة عليه و هذا الإجراء أولي أساسي لقبول الدعوى أمام القضاء إذ يعتبر ميزة خاصة بالمنازعات الضريبية على غرار منازعات القضاء الكامل في قانون العام و لكنها ليست ميزة مطلقة على كل المنازعات الضريبية يستثنى منها المتعلقة منها بحقوق التسجيل و الضرائب الغير المباشرة المنصوصة عليها في كل من المادة 355 من قانون التسجيل التي تنص أن النزاع في تحصيل في رسوم تسجيل مسوي من قبل إدارة الضرائب عندما لا يكون الموضوع طعن قضائي و كذلك المادة 498 من قانون الضرائب الغير المباشرة¹ تنص على أن الاعتراضات التي تثار في موضوع الرسوم تطرح أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و بعد الاطلاع على هاتين المادتين يتبين أن التظلم الإداري المسبق كشرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام القضاء لا يعتبر كذلك في المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل و الضرائب المباشرة.

كقاعدة يعتبر التظلم الإداري المسبق مادة المنازعات الضريبية إجراء جوهري لقبول الدعوى أمام القضاء الإداري و تنطوي هذه القاعدة على ثلاثة نتائج أساسية تتمثل في:

*أنها تحمي المتقاضى عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لا فائدة منها كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه كما أنها تحمي الإدارة بمنحها مهلة بمراجعة نفسها.

¹-الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09/12/1976 يتضمن قانون الضرائب الغير المباشرة المعدل والمتمم الصادر في الجريدة الرسمية العدد رقم 70 بتاريخ 02/10/1977.

*كما أنها تسهل مهمة القاضي طالما أن المناقشة القضائية سوف تنصب حصرا على مضمون القرار المطعون فيه فهي المؤشر الوحيد في تحديد نقطة انطلاق ميعاد رفع الدعوى¹.

ب-وجوب إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه

لقد نصت المادة 82-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن رفع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع أمام المحكمة الإدارية، ونصت 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 باعتقادنا أن نص المادة 82-1 كان واضحا بخصوص القرار الواجب إرفاقه بعريضة الدعوى².

ج-شرط الميعاد

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

-آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي

¹-حسين طاهري ، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية)، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، القبة القديمة، الجزائر، 2007، ص 9.

²- أمزيان عزيز منازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والتوزيع 2005، الجزائر، ص 66.

ورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وجوب رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء 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 الجبائية على أنه يمكن للمكلف في حالة غياب القرار المتعلق باعتراضه على إجراءات المتابعة أو على إجراءات التحصيل الجبري في الأجل المحدد، أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد (01) ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الآجال المحددة لمدير الضرائب بالولاية بحسب الحالة، للفصل في اعتراض المكلف.

د- 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 وعلى أن تطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من نفس القانون¹، وتنص أحكام هذه المادة الأخيرة على وجوب استظهار الوكيل لوكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية مصادق عليها قانونا لدى المصالح البلدية المؤهلة، غير أنه لا يشترط على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا على أجراء المؤسسة المعنية تقديم وكالة.

¹-المادة 83-1، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق (المعجلة بموجب المادة 29 من القانون رقم 07-12، المتضمن قانون المالية لسنة 2008)، المرجع السابق.

هـ- الشروط المتعلقة بتسبيب عريضة الدعوى

نص المشرع على وجوب أن تتضمن عريضة الدعوى الضريبية عرضاً صريحاً للوسائل¹ وكما نص أيضاً على أنه لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه أمام مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أياً كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.²

ثانياً: رفع الدعوى الضريبية من طرف إدارة الضرائب

رفع الدعوى ليس حكراً على المكلف وحده، بل يحق للإدارة أن تعرض الأمر للهيئة القضائية صاحبة الاختصاص بالنظر في المنازعات الضريبية، ويتم رفع الدعوى وفقاً لشروط وإجراءات وجب احترامها وإتباعها، ونجملها فيما يلي:

1- ميعاد رفع الدعوى الضريبية

يجوز للإدارة الضرائب أن تعرض الخلاف المطروح أمامها على المحكمة الإدارية للنظر فيه خلال أربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للرد على شكاوى المكلفين بالضريبة، أو خلال أجل 4 أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة الإدارية للطعن لكي تبت في الطعن.

وفي حالة ما إذا كانت آراء هذه اللجنة الإدارية للطعن سواء لجنة الدائرة، أو اللجنة الولائية...، غير مؤسسة فيحق لمدير الضرائب بالولاية هنا رفع طعن قضائي ضد رأي

¹-المادة 83-1 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

²-المادة 83-3، المرجع السابق.

اللجنة أمام المحكمة الإدارية في غضون الشهر التالي لتاريخ إصدار ذلك القرار، وهذا ما تناولته أحكام المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

إضافة لذلك صدر قرار مجلس الدولة¹ في قضية مدير الضرائب لولاية البيض ضد (ع.ش) الذي احتوى على ما يلي: "يحق لمدير الضرائب بالولاية الطعن في قرار لجنة الطعن".

كما أن للإدارة إتباع الإجراءات التالية:²

-إطلاع المشتكي بأن احتجازه قد تم تحويله إلى العدالة، وإعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد.

-وكذلك إعلامه بالأجل الممنوح له بالاطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإدارية، وهذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة، أو يعلن عن رغبته إن كانت له رغبة في اللجوء إلى الخبرة.

إن الميعاد الممنوح لمدير الضرائب بالولاية لم يتم النص عليه في القوانين الضريبية، ولكن من تحليل نص المادة 82 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، والتي من خلالها منح المشرع المكلف أجل 4 أشهر للطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب، وكذلك المادة 76 الفقرة الثانية التي حددت مدة دراسة شكاوى المكلفين من قبل المدير الولائي للضرائب خلال 4 أشهر وهذا الأجل تم تحديده لتفادي الازدواج في اللجوء إلى القضاء.

2-شكل العريضة

¹- العيد صالح، مرجع سابق، ص 218.

²- عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل دكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص 219.

العريضة التي تودعها الإدارة لدى كتابة المحكمة لا بد أن تستوفي بعض الشكليات، في حين أن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص صراحة على شكل معين للعريضة، ولكن بالاطلاع على مختلف النصوص الضريبية نجد أن المشرع لم يحدد شكل معين بالنسبة للعرائض المقدمة من طرف الإدارة أمام المحكمة الإدارية¹، ومن الأحسن في هذه الحالة عرض النزاع على العدالة، حيث يتعين على الإدارة أن تبين وبدقة موقفها من المشكلة المطروحة عليها سواء بدفاعها عن مواقفها السابقة المقررة من طرف مصالحها أو بتقديمها لحجج جديدة تخص موضوع النزاع المطروح عليها.²

الفرع الثاني: الإثبات في الدعوى الضريبية

سنوضح في هذا الفرع 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 النزاعات في مختلف أنواع القضاء بشكل عام، وفي القضاء الإداري المختص بالمنازعات الضريبية بشكل خاص، وذلك من خلال أنها تمكن القاضي من التحقيق في الوقائع القانونية.³

¹-القرار رقم 004399، الصادر بتاريخ 2002/10/15، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد 3، 2003، ص 119.

²-عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 75.

³- تحديث المحاكم الإدارية بموجب القانون رقم 02/98، المؤرخ في 1998/05/30 المتضمن اختصاصات المحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 37، 1998.

أولاً: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

في السابق نجد أن هناك نوعين من التحقيق: تحقيق عادي الذي نصت عليه المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية التي تم إلغائها بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008¹، وهناك تحقيق إضافي الذي يعد من بين الإجراءات الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة، وتتمثل إجراءات التحقيق في التحقيق الإضافي، ومراجعة التحقيق.

أ- التحقيق الإضافي

خلافًا للقاعدة المعمول بها في مجال التحقيق في المنازعات الإدارية فإن الأمر يأخذ إجراءات التحقيق يكون جوازيًا لأن السلطة هنا تكون تقديرية للقاضي وهذا ما نصت عليه المادة 43 من قانون الإجراءات المدنية و طبقًا للفقرة الثانية من نص المادة 125 من قانون الإجراءات الجبائية²، فإجراءات التحقيق الإضافي في مجال النزاع الوعاء الضريبي إلزامي على المحكمة الإدارية كلما قدم المكلف وسائل جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى و تبليغ المذكرة المتضمنة لتلك الوسائل لمدير الضرائب ليقوم بدوره بفتح تحقيق إضافي مثل التحقيق الأول حسب المادة 124 فقرة الثانية³ من قانون الإجراءات الجبائية أي بعد انتهاء إدارة الضرائب من تحقيق الإضافي و تدعيم مذكراتها الجوابية بوقائع و أسباب لم يسبق بمكلف

¹ - عارف منور عبد الرحمن السعيدة وآخرون، دورا لإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، دمشق، 2012، ص 662.

² - المادة 02/125 تنص على ما يلي يكون التحقيق الإضافي إلزامي لكما قدم المكلف بالضريبة رسائل جديدة قبل الحكم.

³ - المادة 02/124 (يرسل مدير الضرائب الملف مصحوبا بطلباته إلى كتابة الضبط إذا لم يكن موافقا على قبول الطلب فإنه يعلن المدعى بأن له اجل ثلاثون يوما للاطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته.

العلم بها يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد ليتيح له الإطلاع على تلك الوقائع في ندة لا تتجاوز ثلاثون يوما و تقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسبة .

تضمنت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات التحقيق الإضافية التي يجوز الأمر بها¹، ويكون التحقيق الإضافي إلزاميا 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 بها²، ويجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا للفقرة 2 من المادة 84 الملغاة.

ب-مراجعة التحقيق

في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، هذه العملية تتم على يد أحد أعوان المصلحة 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.

طبقا لنص المادة 125 الفقرة الثالثة³ من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع الجزائري ألزم المحكمة الإدارية عند عرض المكلف بوسائل جديدة إصدار أمر بالتحقيق الإضافي وبهذا قد أعطه السلطة التقديرية في حالة مراجعة التحقيق كلما رأت الضرورة لذلك وتتم إجراءات مراجعة التحقيق ما يلي

¹- المادة 1/85 من القانون رقم 21/02، مرجع سابق.

²- المادة 2/85 من القانون رقم 21/02، مرجع سابق.

³-المادة 03/125، مرجع سابق.

- يقوم احد أعوان الضرائب بمراجعة التحقيق غير الذي قام بالتحقيق الأول
 - في مراجعة التحقيق يحضر المكلف أو وكيله وهذا يعد ضمانا له
 - كما يمكن أن يحضر الرئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة
- وفي الأخير يحرر العون المكلف بالمراجعة محضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي، وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي وبيدي رأيه فيه، ثم يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.¹

ثانيا: إجراءات الخبرة القضائية

بالنسبة للخبرة كإجراء قد تم تنظيمه في القواعد العامة و الخاصة² حيث نظمته المشرع الجزائري في المادة 858 من قانون إجراءات الإدارية و التي تحيلنا إلى المواد من 125 إلى 145 من نفس القانون. كما تتطرق إليها القانون الإجراءات الجنائية في المادتين 86 و 85 بالإضافة إلى قانون 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

تعد الخبرة وسيلة من وسائل التحقيق، وطريقة من طرق الإثبات التي يأمر بها القاضي الإداري، في حين لم يعرف المشرع الجزائري بصفة عامة، والجنائي بصفة خاصة الخبرة وإنما اكتفى بتحديد الهدف المرجو من الخبرة حسب نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

¹- العيد صالح، مرجع سابق، ص 221.

²- المقصود بالقواعد العامة والقانون رقم 09/08 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية أما القواعد الخاصة يتمثل في قانون الإجراءات الجنائية ومختلف قوانين الضرائب.

³- تنص المادة 125 من القانون رقم 09/08 على أنه: "تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية محضة للقاضي".

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 يراها ضرورية لحسم النزاع، والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه".¹

تهدف الخبرة إلى توضيح وقائع مادية تقنية أو علمية محظى حسب أحكام المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. سنتطرق فيما يلي إلى تعيين الخبير ورده أولاً و إجراءات الخبرة ثانياً .

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 الطرفين²، إلا أنه يمكن أن تسند المحكمة الإدارية هذه المهمة إلى ثلاثة خبراء حيث يعين كل طرف خبير أي: خبير يعنه 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 الإجراءات المدنية والإدارية.³ بحيث أشارت المادة 127 من نفس القانون إلا أنه في حالة

¹- نصر الدين هونوي ونعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص 26.

²- لحسين بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الادارية، دار هومة الجزائر، 2005، ص 220.

³- المادة 3/86 من القانون رقم 21/01 مرجع سابق.

تعدد الخبراء المعيّنين يقومون بأعمال الخبرة معا و يعيدون تقريرا واحدا و إذا اختلفت آرائهم يتعين على كل واحد منهم تسبيب رأيه.

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 مع خلال أجل ثمانية أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالردّ أي عند بداية إجراء ويبت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم.¹

ولا يقبل رد الخبير إلا في الحالات التالية:²

-القراءة المباشرة

-القراءة غير المباشرة.

-وجود مصلحة شخصية أو بسبب جدي

2- إجراءات الخبرة القضائية

يقوم بأعمال الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية بحيث يحدد يوم و ساعة بدء العمليات و يعلن المصلحة الجبائية و ذلك قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات.

و هذا ما تناولت المادة 86 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات الخبرة، وذلك من خلال القيام بأعمال الخبرة تكون من اختصاص الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، حيث يتم تحديد يوم وساعة بدء العمليات مع إعلام المصلحة الضريبية

¹- المادة 4/86 من القانون رقم 21/01 مرجع سابق.

²- حسب نص المادة 133 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

المعنية. يقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة .

و يدع المحضر تقارير خبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية حيث يمكن للأطراف الإطلاع عليها في أجل عشرون يوما كاملا.

و في الأخير بعد انتهاء عملية الخبرة يقدم الخبراء كشفا عن مصاريفهم و أتعابهم و تتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية المادة 86 الفقرة التاسعة من قانون الإجراءات الجبائية¹.

إن اللجوء للخبرة لا يعني أنها ملزمة للقاضي الإداري بل تتميز بالطابع النسبي من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي الإداري وحده فهو غير ملزم بأخذ بنتائج الخبرة حتى على مستوى المحاسبي و هذا ما يؤكد قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2002/10/15 حيث أن إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة و صحتها و نزاهتها لكونها لم تشارك فيها و أن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي و لم يشارك معه في الخبرة المصفي الجبائي حيث أنه فعلا بالرجوع إلى القيمة التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها و القيمة التي حددها الخبير فإن الفرق شاسع و كبير جدا مما يجعل الخبرة محل شك² .

¹- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، طبعة الثالثة، 2008، ص 79.

²- قرار رقم 005722، الصادر بتاريخ 2002/10/15 مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 102.

المطلب الثاني: التقاضي أمام مجلس الدولة

أسندت المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية لمجلس الدولة اختصاص النظر في الاستئناف المرفوع ضد الأحكام الصادرة على المحاكم الإدارية و الاستئناف أمام مجلس الدولة هو طريق المراجعة الطبيعي ضد أحكام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي وسنتناول في هذا المطلب شروط قبول الاستئناف (فرع أول)، استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة (فرع ثان) آثار الطعن بالاستئناف (فرع ثالث)، استئناف الأوامر الاستعجالية تنفيذها قبل الفصل في الموضوع (فرع رابع).

الفرع الأول: شروط قبول الاستئناف

لقد تناول المشرع ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات وميعاد الاستئناف وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المطلب.

1- الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات

يرفع الاستئناف بعريضة تسجل بأمانة الضبط بمجلس الدولة، ويقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص، على أن يقدم المستأنف وصلا باستلام العريضة، وأن يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف، أو يثبت بأنه معفى من دفعه على أساس المساعدة بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل أو نسخه من قرار لجنة المساعدة القضائية تحت طائلة عدم قبول الطعن بالاستئناف شكلا، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/01/21، حيث بمقتضيات المادة 241 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يجب لقبول عريضة الاستئناف شكلا أن يرفق بها الإيصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداعها وبعد عرض الاستئناف على رئيس مجلس الدولة يحيله على رئيس الغرفة الإدارية المختصة

لتعيين القاضي المقرر، الذي يقوم بعد وصول الملف إليه بتبليغ أطراف الخصومة به، ويحدد بناء على ظروف القضية أجل تقديم المذكرات الإيضاحية والملاحظات والردود، ويجوز أن يطلب من الخصوم كل وثيقة أو مستند يفيد في فض النزاع وفقا لأحكام المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ويتم تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم وفقا لأحكام المادة 845 من نفس القانون.¹

ويجب أن تتوفر في عريضة الاستئناف البيانات الشكلية الآتية:²

اسم ولقب وموطن ومهنة كل من الخصوم.

- الأوجه التي يبني عليها الطعن.

- إرفاق العريضة بصورة رسمية من حكم المطعون فيه.

- تقدم في عدد من النسخ يمثل عدد الخصوم.

- أن تحتوي على موجز للوقائع وكذلك الإيصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداع العريضة.

وفي الأخير لا بد أن توقع عريضة الاستئناف من طرف محام مقبول لدى المحكمة

العليا وإلا كان الطعن غير مقبول.³

¹- لحسن كويسي، المرجع السابق، ص 29.

²- سليم قصاص، المرجع السابق، ص 143.

³- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 94.

2- الشروط المتعلقة بالميعاد

تنص المادة 950 من القانون الإجراءات المدنية والإدارية على أجل استئناف أحكام المحاكم الإدارية كقاعدة عامة شهرين كاملين ابتداء من التبليغ الرسمي، خلاف لما كان عليه في القانون القديم الذي حدد بأجل شهر واحد.

غير أنه إذا صدر الحكم المرد الطعن فيه عن طريق الاستئناف صدر غيابيا فإن الأجل يسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة حيث في حساب الآجال لا يتم حساب يوم التبليغ ويوم انقضاء الأجل.¹

الاستعجال القسوى التي لا يمكن الطعن فيها بأي طريق من طرق الطعن العادية وغير العادية.²

الفرع الثاني: استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة

أسندت المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية لمجلس الدولة اختصاص النظر في الاستئناف المرفوع ضد القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية³، حيث أنه إذا صدر القرار

¹ - زينب العمري، المرجع السابق، ص 68.

² - يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية وغير العاجية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري (وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، الجزائر، 2009، ص 168.

³ - أنظر المادة 90 من القانون رقم 21/01 مرجع سابق.

ابتدائيا فهو قابل للاستئناف، فالخصومة الإدارية أمام مجلس الدولة تخضع لنفس القواعد التي تخضع لها الخصومات الأخرى.¹

إذن فهذه المادة تحيلنا إلى القانون العضوي رقم 01/98 المتعلق بمجلس الدولة، والقانون رقم 09/08 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية.

1- شروط الطعن بالاستئناف

أ- الشروط المتعلقة بمحل الطعن

ويقصد بمحل الطعن هنا القرار الصادر عن المحكمة الإدارية والمتعلق بالمنازعات الضريبية، إذ يشترط في محل الطعن بالاستئناف ما يلي:²

أن يكون الحكم محل الطعن بالاستئناف صادر عن جهة قضائية مختصة بالفصل في المسائل الإدارية.

أن يكون الاختصاص في الفصل في هذا الحكم الابتدائي المحاكم الإدارية، وذلك بحكم أن المنازعات الضريبية تدخل كلها في اختصاص المحاكم الإدارية ما عدا تلك التي لا تظهر فيها الإدارة الضريبية كسلطة بل تتصرف كالأفراد.

أن يكون الحكم الصادر من المحاكم الإدارية ابتدائيا.

ب- شروط متعلقة بالميعاد

¹-محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة، جامعة يوسف بن خده، بن عنكون، الجزائر، ص 73.

²-سماح فارة وبهيلة بوخميس، (الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة، في 21 و 22 أبريل 2008، ص 159.

تنص المادة 950 من القانون رقم 09/08 على أجل استئناف أحكام المحاكم الإدارية كقاعدة عامة شهرين كاملين ابتداء من التبليغ الرسمي، خلافا لما كان عليه في القانون القديم الذي حدد بأجل شهر واحد.

غير أنه إذا كان الحكم المراد الطعن فيه عن طريق الاستئناف صدر غيابيا فإن الأجل يسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة، حيث في حساب الآجال لا يتم حساب يوم التبليغ ويم انقضاء الأجل.¹

ج-عريضة الاستئناف

يتم الاستئناف بموجب عريضة تسمى عريضة الاستئناف، وفيها يتم ذكر الجهة القضائية التي يباشر أمامها الاستئناف، وكذا أطراف الحكم المراد استئنافه، ويتم ذكر رقم وتاريخ الحكم المراد استئنافه والإجراءات والوقائع التي مرت بها الدعوى، بعدها تعلق وتسبب عريضة الاستئناف وتختتم بالطلبات التي تهدف إلى إلغاء الحكم المستأنف أو إلغائه جزئيا أو كليا.²

ويكون التقاضي أمام مجلس الدولة بموجب عريضة مكتوبة باللغة العربية، وموقعة من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة، وهو ما نصت عليه المادة 904 بقولها: "تطبق أحكام المواد 815 إلى 825 المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى أمام مجلس الدولة".

كما يجب إرفاق عريضة الاستئناف إلزاميا بنسخة طبق الأصل من حكم المحكمة الإدارية المراد استئنافه، ويتجلى هذا في قرار مجلس الدولة تحت رقم 9381 الصادر بتاريخ 2003/09/16 في قضية ضد مديرية الضرائب لولاية الجزائر، حيث تم قبول الاستئناف

¹- سليم قصاص، المرجع السابق، ص 143.

²- يوسف دلاندة، مرجع سابق، ص 164.

وذلك لأنه تم رفعه بموجب عريضة الاستئناف والتي كانت مستوفية للشروط الشكلية، وتم إلغاء القرار المستأنف فيه.¹

وترفق أيضا العريضة بالمستندات والوثائق المدعمة للاستئناف وكذا نسخ مساوية لعدد أطراف دعوى الاستئناف، ثم يتم تبجيلها لدى أمانة ضبط مجلس الدولة مقابل دفع الرسم القضائي ويسلم له إيصال يبين ذلك.

الفرع الثالث- آثار الطعن بالاستئناف

بعد صدور القرار الفاصل في النزاع عن المحكمة الإدارية باعتبارها جهة قضائية أول درجة، أعطى المشرع للمتقاضين (المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب) من أجل مراجعة هذا القرار والذي ينتج عنه آثار تتمثل فيما يلي:

1- عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف

كقاعدة عامة الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف²، أي أن الاستئناف أمام مجلس الدولة لا يوقف تنفيذ أحكام المحاكم الإدارية، وأحكام هذه الأخيرة تصدر بصفة ابتدائية ونهائية وهي قابلة للتنفيذ بمجرد إصدارها بالصيغة التنفيذية ما لم يأمر القانون بخلاف ذلك.

واستثناءا يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذ من شأنه أن يعرض المستأنف لخسائر مالية مؤكدة لا يمكن تداركها،

¹- جمال سايس، مرجع سابق، ص 256.

²- المادة 908 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

وعندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف¹، وهذا ما نصت عليه المادتين 912 و 914 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

"يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ وذلك بطلب من المستأنف عندما يتم الاستئناف في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية الذي قضى برفض الطعن لتجاوز السلطة لقرار إداري...² المادة 912.

وأيضاً: " لا يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ متى كانت أوجه الاستئناف تبدو من التحقيق جدية...³ . المادة 914.

2- صدور قرار مجلس الدولة

وفقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه متى رأى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها، يودع تقريره يحيل الملف إلى محافظ الدولة الذي له أجل شهر واحد لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف⁴، وبعد انتهاء المدة سواء قدم المحافظ مذكراته أو لم يقدمها فإنه يتم تحديد جلبة النظر في الطعن، وذلك بالاتفاق مع كل من المستشار ورئيس الغرفة مع إخطار كل من محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة وذلك قبل 15 يوماً من تاريخ انعقادها على الأقل⁵ عن طريق رسالة موصى عليها، وبحلول الأجل المحدد تتعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية وفقاً للمادة 7 من قانون الإجراءات المدنية

¹ - أنظر المادة 913 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

² - المادة 912 من القانون رقم 09/08.

³ - المادة 914 من القانون رقم 09/08.

⁴ - أنظر المادة 897 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

⁵ - المادة 852 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

والإدارية، ويتلوا خلالها العضو المقرر تقريره، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في القضية وفقا لأحكام المادتين 889 و 885 من نفس القانون لتحال بعد ذلك إلى المداولة وفقا لأحكام المادة 269 من نفس القانون.

بعد انتهاء المداولة يتم التوصل في الأخير إلى حكم بشأن القضية، ويتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية¹ حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية، وعليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملزما بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية الإدارية.

أ- شكل ومحتوى القرار

تنص المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ضرورة أن يتضمن القرار ما يلي:

- الجهة القضائية التي أصدرته.
- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- تاريخ النطق بالحكم.
- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي حرر مع تشكيلة الحكم.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وفي حالة الشخص المعنوي نذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي، وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.

¹ - طبقا لنص المادة 272 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

-الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

إضافة على ذلك يتضمن الحكم الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة وإلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة وإلى الخصوم وممثليهم، وكذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس.¹

ومن الضروري تسبيب القرار قبل النطق به، وذلك من حيث الوقائع والقانون كما يستلزم استعراض وقائع القضية بإيجاز وطلبات وادعاءات الخصوم إلى غير ذلك.²

ب-تبليغ قرار مجلس الدولة

تبلغ قرارات مجلس الدولة بواسطة محضر قضائي، وهذا الإجراء كرسه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في نص مادته 894³ يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي".

كأصل عام، واستثناءا يجوز تبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.⁴ والملاحظ هنا أن المشرع الجزائري لم يحدد أجل التبليغ سواء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولا في قانون الإجراءات الجبائية.

ج-تنفيذ قرار مجلس الدولة

¹- المادة 889 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

²- المادة 277 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

³-المادة 894 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

⁴- أنظر المادة 895 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

يعد تنفيذ قرارات مجلس الدولة من المراحل الأخيرة للخصومة الإدارية في مادة المنازعات الضريبية، حيث لا تنفذ هذه القرارات إلا إذا كانت مصحوبة بالصيغة التنفيذية، ويتم توقيعها وتسليمها من قبل أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه كما تحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية: "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ"¹، ويضع عليها ختم الجهة القضائية، ولا تسلم إلا نسخة تنفيذية واحدة، وبمجرد صدور الحكم يحوز على قوة الشيء المقضي فيه حسب ما ورد في المادتين 282 و 286 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الرابع: استئناف الأوامر الاستعجالية تنفيذها قبل الفصل في الموضوع

يجوز الطعن في الأوامر الاستعجالية بطرق الطعن العادية فقط أمام مجلس الدولة المتمثلة في الطعن بالاستئناف وهذا وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية ونوردها وفقا لما يلي:

أولاً: استئناف الأوامر الاستعجالية

وفقا للتشريع الجزائري فان الطعن في الأوامر الاستعجالية المتمثلة في الأمر بوقف تنفيذ القرار يكون بإتباع طرق الطعن العادية، وهذا ما قضت به المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تجيز الطعن في الأوامر عن طريق الاستئناف فيها أمام مجلس الدولة، وذلك خلال أجل 15 يوما من تاريخ تبليغ الحكم²، وهذا ما قضت به المادة 90 بنصها.³

¹ - أنظر المادة 281 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

² - المادة 1/937 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

³ - المادة 90 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق

"يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في هذا القانون".

وخلافا لذلك فالأوامر الصادرة طبقا للمواد 919 و 921 و 922 التي تنص على حالات الاستعجال القصوى وحالة الاستيلاء والاعتداء والغلق الإداري لا يجوز الطعن فيها وهي غير قابلة لأي طريقة من طرق الطعن.

من خلال كل هذا نلاحظ أن المشرع لم يحدد أي إجراءات خاصة يجب إتباعها أثناء الطعن بالاستئناف وإنما اكتفى بتحديد أجل الاستئناف، ولذلك هنا يجب تطبيق القواعد العامة المتبعة لإجراء الطعن بالاستئناف وفقا للمواد 949 إلى 1952¹، ويتم رفع الاستئناف إلى الجهة القضائية المختصة المتمثلة في مجلس الدولة وعلى المجلس أن يبحث في مدى توافر شروط الاستعجال المذكورة سابقا.

وفي الأخير يفصل المجلس الدولة في أجل 48 ساعة هذا ما أكدته المادة 937 الفقرة الثانية من القانون رقم 09/08 وهذا الاستئناف ليس له أثر موقف خلافا للدعوى العادية.

ثانيا: تنفيذ الأمر المستأنف قبل الفصل في الموضوع

الإشكال المطروح بخصوص تنفيذ الأمر الاستعجالي قبل الفصل في الاستئناف نرى أنه غير مطروح بخصوص حالات إيقاف التنفيذ في الميدان الضريبي ونخص بذلك تأجيل التحصيل فهناك ضمان وجب تقديمه من قبل المكلف للحصول على التأجيل في التنفيذ،

¹ - تنص المادة 949 من القانون رقم 09/08: "يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم أي دفاع، أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية..". كما تنص المادة 952 على أنه: " لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، ويتم الاستئناف بعريضة واحدة".

وحتى إن كان الأمر الاستعجالي صادرا بناء على رفض القابض للضمانات في هذه الحالة ونظرا لوجود دعوى في الموضوع بخصوص المبلغ المتنازع عنه، فإن قاضي الاستعجال هنا يمكن أن يأمر سواء بتأجيل التحصيل وبالتالي قبول الضمانات، أو برفض طلب المدعي وبالتالي رفض الضمانات المقدمة.¹

المبحث الثاني: التقاضي أمام القضاء الاستعجالي

نظرا للأضرار التي يمكن أن يلحق بالأفراد من إجراء التنفيذ المباشر الذي تقوم به الإدارة لقراراتها والتي يصعب إصلاحها فإن هذا الامتياز الذي منح لا يمكن أن تمارسه إلا في حدود معينة وهي في حالة وجود نص قانوني يجيز التنفيذ المباشر وحالة الإستعجال وبعد اللجوء إلى القضاء الإستعجالي إجراء استثنائي تقتضيه الضرورة لأن الأصل هو التأني ، قبل إصدار الحكم لكن هذا التأني كثيرا ما يتسبب في إهدار حقوق وإحداث أضرار وهنا تبرز أهمية وجود تدابير إستعجالية أمام القضاء الإداري، ويقصد بالقضاء الإستعجالي " الفصل في المنازعات التي يخشى عليها فوات الوقت فصلا مؤقت لا يمس بأصل الحق، وإنما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقت ملزم للطرفين".²

تعد الدعوى الإستعجالية الإدارية من الوسائل التي وضعت للمتقاضين بغية حماية حقوقها بحيث تتميز بخصائص تتفرد بها عن باقي الدعاوى و لم يقدم المشرع الجزائري تعريفا للقضاء الإستعجالي و إنما ترك مهمة تعريفه للفقهاء بحيث عرفه هذا الأخير " الفصل

¹- عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 109.

²- لحسن كويسي، المرجع السابق، ص 39.

في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت فصلا مؤقتا لا يمس بأصل الحق و إنما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراءات ملزمة للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة أو احترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين

وسنتطرق في هذا المبحث الى الشروط الموضوعية و الشكلية للطلب الإستعجالي (مطلب أول).

وفي المطلب الثاني سنتناول استئناف القرارات الإستعجالية .

المطلب الأول: الشروط الموضوعية والشكلية للطلب الاستعجالي

نص المشرع الجزائري على أحكام الإستعجال في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ضمن الباب الثالث في المواد 917 الى 948، حيث نصت هذه الأخيرة على أن الإستعجال في المادة الجبائية يخضع للقواعد المنصوص عليها في قنون الإجراءات المدنية و الإدارية الا أنه لا يوجد في قانون الإجراءات الجبائية مواد خاصة بالإستعجال الجبائي بالرغم من أهميته، بل يوجد فقط بعض المواد جاءت متفرقة تحيل الإستعجال في المادة الضريبية الى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الإدارية و المدنية و هي المادة 03/82 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية حيث أن الدعاوى الإستعجال الإداري يختص بالفصل فيها الى المحكمة الإدارية بتشكيلة جماعية و هذا ما نصت عليه المادة 917 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

و بالتالي يضع المشرع الجزائري شروطا خاصة بطلب وقف التنفيذ للقرارات كالطلب الإستعجالي وترك ذلك للقواعد العامة المتبعة في الدعوى الإستعجالية بصفة عامة سواء

تعلق الأمر بالشروط الشكلية أو الموضوعية ولكن يمكن استخلاصها من مواد الإستعجال الإداري ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الأول: الشروط الموضوعية للدعوى الاستعجالية

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 انعدامه سلطة تقديرية للقاضي، هو الذي يقدره ويكتشفه حسب ظروف كل قضية دون التقيد بطلبات الأطراف¹، لذلك يشترط في اللجوء للدعوى الاستعجالية توافر عدة شروط نوردتها وفقا 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 سريعا كما يحتمل الأمر، إضافة لذلك يعد شرط الاستعجال عنصر أساسي لقبول دعوى الاستعجال وقد جعله المشرع الجزائري من النظام العام²، 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 المطابقة المنصوص عليها في قانون التهيئة العمرانية في مادته 78، إضافة لمنازعات الأحزاب السياسية يوقف نشاطها أو غلق محلها.

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

² - René Chap Us, droit du contentieux administratif, 9eme édition, pris, 2001, p1201.

كما أنه لا يوجد معيار أو نص يحدد حالات الاستعجال لكونه مستمد من ظروف النزاع، ونظرا لتطور هذه الظروف زمنيا ومكانيا من دعوى إلى أخرى هذا ما يجعل معيار الاستعجال مرنا 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.¹

ثانيا: شرط عدم المساس بأصل الحق

نلاحظ على هذا الشرط أن المشرع الجزائري قد غير صياغته ب: "الاستعجال بالتدابير المؤقتة..." وذلك بنصه عليه في المادة 918 من القانون رقم 09/08 وهذا بخلاف ما 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 918² على معنيين: إما أن المشرع ما زال متمسك بهذا الشرط كما جرى عليه التشريع والقضاء قبل التعديل، وهذا ما نرجحه لأنه لو قصد التخلي عنه لما أورده أصلا، وأما أنه قد خفف التمسك به الذي يقيد اتخاذ التدابير الاستعجالية اللازمة.

ثالثا: شرط عدم المساس بالنظام العام

¹- آمال يعيش تمام، مرجع سابق، ص 355.

²- المادة 918 من القانون رقم 09/08.

لم يضع المشرع إطارا محددا 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 سابقا، بل أصبح يشمل النظام العام الاجتماعي والسياسي والاقتصادي...¹

وعليه فالاستعجال الإداري لا يتم اللجوء إليه إلا بتوافر عنصر الاستعجال، وذلك بإتباع إجراءات قضائية خاصة واستثنائية تهدف لتحقيق حماية قضائية مؤقتة لا تمس بأصل الحق.

رابعا: شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري

قاعدة عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري لها اعتبارات علمية تتمثل في غاية العمل الإداري وهو تحقيق المصالح العامة، وإشباع الحاجات الجماعية فلا تهدر المصلحة العامة من أجل المصلحة الخاصة.²

وفي مقابل ذلك قد تتعسف الإدارة أحيانا وتتعمد إلى مخالفة القانون واللوائح لتحقيق مصالح معينة لها على حساب الأفراد المشروعة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن بطيء الفصل في دعاوى الإلغاء أمام الجهات القضائية قد تؤدي إلى الإضرار بحقوق الأفراد، هذا ما أدى بالمشرع الجزائري إلى وضع نظام لوقف التنفيذ لمواجهة الحالات الاستعجالية القصوى لتنفيذ القرارات الإدارية خاصة في حالات التعدي والاستيلاء والغلق الإداري، بالرغم

¹ - حبين طاهري، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 44.

² - لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013، ص 42.

من كل هذا إلا أن المشرع الجبائي في نص مادته 146 التي تتعلق بالغلق المؤقت للمحلات لا توقف تنفيذ القرار الإداري.¹

كما يهدف هذا الشرط إلى ضمان تنفيذ القرارات الإدارية، وعدم الاعتراض على تنفيذها حيث مفاد هذه التدابير أن القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبية لها طابع.

لعل الصعوبة التي يعترضها القاضي الإداري أو المدني في الأمور المستعجلة هي المعيار الواجب إتباعه لمعرفة ما إذا كان الأمر المطلوب منه يمس بأصل الحق، فلقد أرينا في قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بخصوص تأجيل تحصيل الضرائب، بأن عنصر الاستعجال متوفر فهي تدخل في اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، غير أن القضاء بتأجيل تحصيل الضريبة دون الأخذ بعين الاعتبار الضمانات المقدمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب يعد مساساً بأصل الحق، و منه قضت المحكمة العليا بإلغاء الأمر الإستعجالي، لذلك يستوجب على قاضي الأمور المستعجلة التأكد من أن طلب المدعي لا يمس بأصل الحق.²

الفرع الثاني: الشروط الشكلية

إضافة إلى الشروط الموضوعية لا بد أن يكون طلب وقف التنفيذ، مرفق بالقرار المطالب وقف تنفيذه وفق شروط شكلية سنتناولها في هذا الفرع.

أولاً: إجراءات رفع الدعوة الإستعجالية:

ينص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على شروط رفع الدعوى الاستعجالية وعليه سوف نتناول الشروط الرئيسية :

¹- المادة 146 من القانون رقم 01-21.

²- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 103.

1- شرط الكتابة:

ترفع الدعوى الإستعجالية بعريضة مكتوبة مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد المدعى عليهم، على أن تكون مؤرخة وموقعة من طرف المدعي أو وكيله وتقدم نسخة أو أصل القرار الإداري المطلوب وقف تنفيذه ويجب أن تتضمن العريضة اسم ولقب ومهنة عنوان المدعي، وكذلك اسم الجهة الإدارية المدعى عليها ومركزها الرئيسي وممثلها القانوني. تسجل الدعوى في سجل مخصص لهذا الغرض يبين فيه رقم القضية وتاريخ دخولها وأسماء الأطراف.¹

2 - استدعاء المدعى عليه

لم يشترط المشرع ضرورة استدعاء المدعى عليه، بينما في حالة رفع دعوى إستعجالية فإنه يشترط تبليغ العريضة إلى المدعى عليه وهو الإدارة، والتبليغ بالحضور يسلم إلى المدعى عليه، إما بواسطة كاتب الضبط أو يرسل عن طريق البريد مع الوصل بالإشعار بالاستلام أو بواسطة المحضر القضائي²

3- شرط المصلحة و الأهلية

من الشروط الأساسية لكل دعوى قضائية توفر شروط الأهلية والمصلحة والصفة ويقررها القاضي من تلقاء نفسه غير أنه بالنسبة لتقدير المصلحة فالمشرع لم يبين طبيعتها، هل هي . المصلحة الحالة أم يجوز أن تكون محتملة الوقوع.³

¹- لحسن كويسي، المرجع السابق، ص 48.

²- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 105.

³- سليم قصاص، المرجع السابق، ص 155.

تعتبر هذه الشروط من بين الشروط الجوهرية الواجب توافرها في الشخص الطاعن حتى تكون دعواه مقبولة أمام القضاء شكلا، سواءا كان قضاء مدنيا أو إداريا كما يمتد إلى القضاء المستعجل بصفة أخص .

و لقد نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على الشروط الواجب توافرها قانونا لقبول الدعوى بصفة عامة و الدعوى الإستعجالية بصفة خاصة، حيث جاء في نص هذه المادة أنه " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة ، و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعي أو المدعي عليه. كما يثير القاضي انعدام الإذن إذا ما اشترطه القانون". بالإضافة إلى ما جاءت به أحكام المادة 65 من نفس القانون¹.

و انعدام هذه الشروط يؤدي بالدعوى إلى عدم القبول، و القاضي يثيرها من تلقاء نفسه كونها من النظام العام. بالإضافة لما أقره المشرع من شروط نجد شرطا إضافيا لم يقره المشرع غير أن الاجتهاد القضائي أقره لانعقاد اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، و الذي يتمثل في أن يتم رفع الدعوى الإستعجالية في أجل معقولة، حيث يعتبر معيارا التقرير مدى وجود الحالة الإستعجالية .

الفرع الثالث : البث في الدعوى الإستعجالية

بعد دراسة ملف القضية من جميع جوانبه ، يصدر قاضي الإستعجالي ، أمره في النزاع المعروض، والأصل في القضايا الإستعجالية أن الحكم فيها لا يتطلب وقتا كبيرا وكبيرة أحكام : القضاء ، يجب أن يتضمن ثلاث أقسام رئيسية وهي:²

¹- المادة 65 من قانون إ.ج.م.ج.

²- كويسبي لحسن، المرجع السابق، ص 50

- الوقائع وتتضمن أسماء الأطراف وعناوينهم وطلباتهم، و دفعهم الشكلية والموضوعية والوثائق التي تقدموا بها.

- الأسباب أو الحثيات التي تبني عليها الحكم.

- منطوق الحكم.

فالملاحظ من خلال أقسام الحكم أن أهم شيء فيه التسبيب فإذا كان الأمر الإستعجالي يقضي بوقف التنفيذ القرار الإداري أو يرفض الطلب والقاضي ملزم بتوضيح عنصر الاستعجال والأسباب الجدية التي أدت إلى وقف التنفيذ ، وأن يراعي في أمره عدم المساس بأصل الحق، أو يبين أسباب الرفض فالأمر الإستعجالي القاضي بوقف تنفيذ قرار إداري هو أمر ذو طابع توقيتي لا يجوز حجية الشيء المقضي فيه وحجيته تنتهي بمجرد صدور قرار الغرفة الإدارية عن الموضوع إلا أنه بالنسبة لقرار الصادر عن قاضي الموضوع له الحجية الكاملة ويلزم قاضي الأمور المستعجلة فالأمر الإستعجالي قابل الاستئناف أمام مجلس الدولة سواء أكان متضمنا إيقاف التنفيذ أو رفضه.¹

المطلب الثاني: استئناف الأوامر الإستعجالية

وفقا للتشريع الجزائري فإن الطعن في الأوامر الإستعجالية المتمثلة في الأمر بوقف تنفيذ القرار يكون بإتباع طرق الطعن العادية ويجوز الطعن في الأوامر عن طريق الاستئناف فيها أمام مجلس الدولة و ذلك خلال 15 يوما من تاريخ تبليغ الحكم .

وخلافا لذلك فالأوامر الصادرة طبقا للمواد 919، 921، 922 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على حالات الاستعجال القصوى وحالة الاستيلاء والاعتماد والغلق الإداري لا يجوز الطعن فيها وهي غير قابلة لأي طريقة من طرق الطعن.

¹- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 107.

من خلال كل هذا نلاحظ أن المشرع لم يحدد أي إجراءات خاصة يجب إتباعها أثناء الطعن بالاستئناف ، وإنما اكتفى بتحديد الاستئناف ويتم رفع الاستئناف إلى مجلس الدولة الذي يتأكد من مدى توافر شروط الإستعجال ثم يفصل في أجل 22 ساعة ، وهذا الاستئناف ليس . أثر موقف خلافا للدعوى العادية.¹

الفرع الأول: شكل العريضة وآجال تقديمها.

فالمشرع كما سبق القول لم يحدد الشروط الشكلية الواجب توافرها في عريضة استئناف الأمر الإستعجالي، لذلك يجب الرجوع إلى القواعد العامة للإجراءات و التي تتطلب أن يتم الطعن بعريضة مكتوبة تودع لدى قلم كتاب مجلس الدولة طبقا للمواد 923، 925، 926 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، على أن تشمل هذه العريضة اسم و لقب و مهنة و موطن الخصوم من مستأنفين و مستأنف عليهم، و أن تكون مرفقة بعدد إيداع مصاريف العريضة²، و أن يكون موقع عليها من طرف محام مقبول لدى المحكمة العليا، و يجب كذلك أن تحتوي هذه العريضة على موجز وقائع القضية و الأسباب التي يبني عليها الطعن بالاستئناف.

و أن ترفع في مهلة خمسة عشر يوما ابتداء من تاريخ تبليغ الأمر المستأنف، أما المشرع الفرنسي فإنه حدد أجل الاستئناف بثمانية أيام ابتداء من تاريخ تبليغ الأمر الإستعجالي وقاضي الاستئناف له مهلة شهر لاستصدار أمره وفي حالة فوات الأجل فان قاضي الاستئناف يعد قد أكد أمر المستأنف.

¹- زينب العمري، المرجع السابق، ص 74.

²- المادة 241، قانون الإجراءات المدنية والإدارية

الفرع الثاني: الإجراءات التحقيقي و صدور الأمر الاستعجالي

من خلال المواد 928، 929 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، يقوم المحضر القضائي باستدعاء الأطراف المراد تسليمه التكليف بالحضور شريطة أن تبلغ العريضة إلى المدعى عليه، وهذا بعد أن تحدد آجال قصيرة من طرف المحكمة¹، ويقوم الخصوم بتحضير مذكرات الرد وملاحظاتهم مع احترام الآجال وإلا استغني عنها دون أعذار²، ويكون التكليف بالحضور في حالة الاستعجال وفقا لآجال محددة ومخفضة عن التكاليف في الحالات العادية التي تكون خلال 10 أيام كحد أقصى من تاريخ الجلسة، فالتكليف بالحضور في الحالات الاستعجالية يكون حسب طبيعة الاستعجال، ويسلم التكليف بالحضور ضمن ظرف مغلق لا يحمل إلا اسم ولقب الخصم، كما يمكن إرساله عن طريق البريد المضمون الوصول ضمن ظرف موصى عليه، ولكن المشرع الجزائري ترك السلطة التقديرية للقاضي في كيفية تبليغ الخصوم، حيث يستدعي الخصوم إلى الجلسة في أقرب الآجال بمختلف الطرق³.

وفي الأخير ينتهي التحقيق بعد رفع الجلسة إلا إذا قرر القاضي تأجيل نهاية التحقيق إلى تاريخ لاحق وهذا بعد إخطار الخصوم بكل الوسائل⁴، كما يجوز تقديم المذكرات والوثائق الإضافية بعد الجلسة وقبل اختتام التحقيق مباشرة إلى الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي.

¹ - لقد ترك المشرع الجزائري السلطة التقديرية لقاضي في مسألة تحديد آجال التبليغ.

² - أنظر للمادة 928 من القانون رقم 09/08.

³ - أنظر المادة 929 من القانون رقم 09/08.

⁴ - المادة 931 من القانون رقم 09-08.

أولاً: صدور الأمر الاستعجالي

بعد تقديم العريضة المستوفية لشروطها واستكمال إجراءات التحقيق التي تتم في الدعوى الاستعجالية على وجه السرعة، يصدر القاضي الاستعجالي بالتشكيمة الجماعية المنوطة بها البت في دعوى الموضوع، أي الذي ينظر في القضية ليس قاض فرد، بل تشكيمة جماعية من القضاة على عكس القانون القديم الذي يفصل بقاض فرد، كما أخذ المشرع الجزائري بمبدأ الوجاهية والشفهية لدى الفصل في هذا النوع من الطلبات.

كما يجب أن يتضمن الأمر الاستعجالي الإشارة إلى تطبيق أحكام المادتين 931 و 932 من القانون رقم 109/08¹، إضافة لذلك يجوز إخبار الخصوم بالأوجه المثارة الخاصة بالنظام العام خلال الجلسة، وللأمر الاستعجالي أثر فوري من تاريخ والتبليغ الرسمي، وللقاضي إمكانية أن يقرر تنفيذه فور صدوره ويبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي بالصيغة التنفيذية إلى الخصوم مقابل وصل استلام إن اقتضت طرق الاستعجال ذلك.²

إضافة على ذلك لا تكتسي الأوامر الاستعجالية على حجية الشيء المقضي فيه، كما أن التدابير التي يأمر بها القاضي الاستعجالي ليس لها طابع نهائي، حيث يجوز له تغيير التدابير التي أمر بها إذا ما ظهر عنصر جديد من شأنه التأثير على القرار الإداري.³

¹ - المادة 933 من القانون رقم 09/08

² - أنظر المادة 934 و 935 من القانون رقم 09/08.

³ - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية)، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص 145.

خاتمة الفصل

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى الآلية القضائية كوسيلة لتسوية المنازعات الضريبية التي اتضح لنا من خلالها بأن مخاصمة الإدارة الضريبية يكون أمام القضاء الإداري باعتباره القضاء المختص في المنازعات الضريبية لأن الدعوى الضريبية تخضع للمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقاً من رفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية وصولاً إلى الاستئناف أمام مجلس الدولة، وذلك تبعاً لإجراءات ومواعيد خاصة لهذا النوع من الدعاوى التي تعد وسيلة لبسط الحماية القضائية للأطراف. حيث أنها تعد من أهم منازعات القضاء الإداري وذلك لتعلق موضوعها بالمال العام وأيضاً لتمييزها بإجراءات معقدة تختلف عن المنازعات الإدارية، بحيث وجدنا بأنها تمتاز بخصوصيات كشرط النظم المسبق أمام الإدارة الضريبية الذي يعد إجراء إلزامياً حتى يتمكن المكلف بالضريبة فيما بعد من عرض نزاعه على القضاء، إذا إجراءات تسوية المنازعات الضريبية تتم على مرحلتين:

المرحلة الأولى تكون أمام المحكمة الإدارية باعتبارها درجة أولى للتقاضي والتي يتم فيها تسوية النزاع أولاً برفع دعوى ضريبية وفق جملة من الشروط العامة والخاصة بهذا النوع من الدعاوى إضافة إلى كيفية وإجراءات سير الدعوى التي خصها المشرع ببعض الإجراءات الخاصة والتي من أهمها التحقيق الإضافي وكذا مراجعة التحقيق وإجراءات الخبرة القضائية الذي لا بد وأن يكون من قبل خبراء مختصين في المجال الضريبي حتى يكون هذا الإجراء أكثر فاعلية .

وقد حرص المشرع على ضرورة إتباع هذه الإجراءات في ق.إ.ج حماية لحقوق المكلف بالضريبة الذي قد يتضرر من جراء تصرف وتعسف الإدارة الضريبية، كما أن هناك عوارض قد تعيق سير الدعوى الضريبية التي من بينها سحب الطلب أو طلب التدخل من ذوي الخبرة وكذا الطلبات الفرعية لمدير الضرائب الرامية إلى إلغاء أو تعديل القرار

الصادر بشأن الشكوى الابتدائية وصولاً إلى الفصل في الدعوى الضريبية وذلك عن طريق الجدولة وسير الجلسة ثم صدور الحكم وتبليغ قرار المحكمة إلى غاية الطعن فيه. وان كانت مسألة الاختصاص القضائي لا تطرح أي إشكال فان المشكلة تطرح في كون الإدارة الضريبية طرف في المنازعة لذا أخضع المشرع منازعاتها للقضاء الإداري باعتباره المختص ويعد الوسيلة والآلية الوحيدة التي يمتلكها المكلفين بالضريبة لمواجهة تعسف وامتيازات الإدارة الضريبية.

الخاتمة

في ختام بحثنا هذا المتمثل في المنازعات الضريبية أصبح واضحا لدينا أنه لكل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب طرقا تنظم و تحمي حقوقهم و ذلك من خلال اليتين قانونيتين وضعهما المشرع الجزائري كطريقة لتسوية المنازعات الضريبية و يتعلق الأمر بالتسوية الإدارية و التسوية القضائية، بحيث تحتوي التسوية الإدارية على مرحلتين أولها تحدي الوعاء و ثانيها التحصيل الضريبي، و ذلك ابتداء من رفع المكلف بالضريبة تظلمه الجهة المختصة (الشكاية) إذ تعتبر هذه الأخيرة إجراء إلزاميا من الواجب التقيد به أو يعد التصرف به باطلا و في حالة عدم رضاه على مبلغ الضريبة يتعين عليه اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية المختصة في نظر في موضوع الشكوى و القيام بحل النزاع بطريقة سريعة و خاصة و في آجال محددة.

أما بالنسبة للتسوية القضائية للنزاع الضريبي نجد أن المشرع قد أخضعها لمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقا من المحكمة الإدارية وصولا إلى مجلس الدولة كنظام يهدف لجعل طرفي القاعدة الجبائية المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية في وضعية مريحة تسمح لهما بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانونا ، فالقاضي يتمتع بسلطات واسعة تملئها الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية.

فمن خلال دراستنا لمختلف الطرق و الإجراءات القضائية التي يمر عليها النزاع الجبائي توصلنا إلى أن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية منح صلاحيات عديدة للقاضي الإداري فأصبح يلعب دورا ايجابيا في الدعاوى خاصة و ذلك من خلال منحه وسائل للتحقيق بداية من استعانة بخبير و سماع الشهود و انتقال لمعاينة الأماكن .

فالجوء إلى القضاء يعد بمثابة ضمان للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية فسلطة القاضي يمكنها أن تتعدى إلغاء القرار لتشمل حتى التخفيف أو الإعفاء من دفع الضريبة .

و عليه نرى أنه بإمكان القاضي الإداري توجيه الأوامر للإدارة قصد تنفيذ القرارات أو الأحكام القضائية الصادرة بإلغاء القرارات الإدارية التعسفية، فأصبح للقاضي الإداري الحق في توقيع الغرامة التهديدية و الأمر بتصفيته في حالة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي للأحكام القضائية أو التماطل أو التأخر في التنفيذ خاصة و أن مجال الجباية يتطلب السرعة في التنفيذ سواء لصالح الإدارة أو المكلف بالضريبة.

من خلال ما تقدم نستخلص إلى النتائج و الاقتراحات التالية:

*باعتبار أن الضريبة مصدر هام لتمويل الخزينة العمومية فالمشروع عززها بامتيازات

من بينها التنفيذ الجبري من أجل تحقيق الهدف من فرضها في تحصيل أموال الدولة.

*جعل إجراء التظلم موحدًا عبر كافة قوانين الضرائب .

* يتم إجراء التظلم إلى الجهة الإدارية غي الجهة الأولى التي فرضت الضريبة من أجل

إطفاء الشفافية، و حتى لا تكون الإدارة الضريبية هي الخصم و الحكم في آن واحد.

*منح المكلف حرية الاختيار طريقة التسوية الإدارية التي يريد إتباعها.

*المشروع عمد إلى تقليص استقلالية لجان الطعن و حيادها و يتجلى ذلك من خلال التعديلات المتعاقبة لقانون المالية.

*تحديد اختصاصات كل لجنة على حدا مما يلغي إمكانية الطعن فيما بينها و كذا تقليص مجال تدخلها .

*هناك العديد من النصوص القانونية التي تصدر ثم تخضع للتعديل أو الإلغاء دون مبرر و نصوص أخرى لا يتم إصدارها إلا بعد فوات الأوان، و أخرى يتم إصدار النص القانوني دون النص التنظيمي التي يفسره، مما يصعب على المكلفين بالضرائب التأقلم مع هذا النظام

المتقلب، مما يشكل حالة انعدام الثقة في النظام الضريبي الجزائري.

*أما قضائيا فنلاحظ قصر آجال الرفع الدعوة الضريبية المحددة بشهر من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو من تاريخ انتهاء الآجال المحددة للفصل في اعتراض مكلف بالضريبة.

*تضارب التطبيق القراري في قرارات مجلس الدولة بخصوص إمكانية الطعن في قرارات لجان الطعن.

*يجب إسناد مهمة حل مثل هذه المنازعات إلى القضاء المتخصص في الضرائب نظرا لأن

معظم القضاة أثناء التحقيق يعتمدون على الخبرة بالرغم من أن معظم الخبراء المعتمدين ليسوا على دراية كاملة بالضريبة أو ليسوا بخبراء جبايين.

*باعتبار أن تسوية النزاع على مستوى القضاء يأخذ وقتاً طويلاً خاصة عن تعدد الخبرات مما يثقل كاهل المكلف بالضريبة لذا نقترح إعادة النظر في تشكيلة لجان الطعن الإدارية و تفعيل دورها من خلال عدم السماح لإدارة الضرائب من التدخل في تنفيذ آرائها مع تزويد هذه اللجان لكفاءات ذات صلة بالمجال الضريبي كالخبراء و المحاسبين الجبائيين مع إشراك النقابات واتحاد التجار.

*لا بد من إعادة تنظيم القضاء الإداري و ذلك بمراجعة الأحكام الإجرائية المنظمة للدعوة

الضريبية و تسهيل إجراءاتها أما القضاء مع العمل على السير الحسن للتحقيق لفائدة المكلف بالضريبة وتكوين قضاة متخصصين في الفصل النزاع الضريبي، و خلق أحكام خاصة ضمن قانون إجراءات الجبائية تهتم بالأمر المستعجلة مع حسن صياغة النصوص الضريبية خاصة الإجرائية منها.

* لذا لا بد من إعادة النظر في الإطار القانوني لتسوية النزاعات الضريبية، نظراً لأن النظام الحالي لا يؤدي دوره المنوط به خاصة مع تزايد حجم المنازعات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- القوانين العضوية

- القانون رقم 02/98، المؤرخ في 1998/05/30 المتضمن اختصاصات المحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 37، 1998.

-الأوامر

- الأمر 105/76 المؤرخ في 1976/09/09 المتضمن لقانون التسجيل.

- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون الضرائب الغير المباشرة المعدل والمتمم الصادر في الجريدة الرسمية العدد رقم 70 بتاريخ 1977/10/02.

- القوانين

- القانون رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية عدد 57، الصادرة بتاريخ 1990/12/31.

- القانون رقم 02/98، المؤرخ في 1998/05/30 المتضمن اختصاصات المحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 37، 1998.

- القانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 79، المتضمنة لقانون المالية لسنة 2002.

- قانون رقم 05-16 المؤرخ في 31/12/2005 المتضمن قانون المالية 2006،
الجريدة الرسمية عدد 85، (المحدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية 2011).
- القانون رقم 06/24، المؤرخ في 26/12/2006، المتضمن قانون المالية، الجريدة
الرسمية، العدد 85، المؤرخ في سنة 2007.
- القانون رقم 08/09 المؤرخ في 25/02/2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية
والإدارية.
- القانون رقم 08/09، المؤرخ في 25/08/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية
والإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21، الصادر بتاريخ 23/04/2008.
- قانون التسجيل والطابع سنة 2020.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020.
- القرارات
- قرار رقم 42780 المؤرخ في 15 جوان 1985 عدد 4، 1989.
- القرار رقم 16، المؤرخ في 28/05/1991، الصادر عن المديرية العامة للضرائب،
المتضمن إنشاء وتكوين وسير أعمال لجان الطعن على المستوى الولائي والجهوي.
- قرار مجلس الدولة 15208 مؤرخ في 22/03/1999 الغرة الثانية عدد خاص
المنازعات الضريبية.
- قرار مجلس الدولة رقم 181034 الصادر بتاريخ 13/03/2000.
- القرار رقم 004399، الصادر بتاريخ 15/10/2002، الغرفة الثانية، مجلة مجلس
الدولة، العدد 3، 2003.

- قرار رقم 005722، الصادر بتاريخ 2002/10/15 مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

-الكتب

- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.

- حسين طاهري ، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية)، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، القبة القديمة، الجزائر، 2007.

- خيرى عثمان، عزيز فرح عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012-2013.

- سماح فارة وبهيلة بوخميس، (الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالم، في 21 و 22 أبريل 2008.

- عبد الرزاق زاغز، ووفاء شيعاوي، (منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ) الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالم، في 21 و 22 أبريل، سنة 2008.

- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.

- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013.

- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.
- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر 2010.
- لحسين بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة الجزائر، 2005.
- محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة، جامعة يوسف بن خده، بن عنكون، الجزائر.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
- يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية وغير العاجية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري (وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، الجزائر، 2009.

- يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة أكلي محند أولحاح، البويرة، 2014-2015.

- ز.كريبي، "دعوى استرجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق (تعليق على القرار رقم 7470)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص.

-الرسائل العلمية

- عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل دكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو.

- لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.

- يسرى صنف، نسرين بوطلاعة، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص إدارة عامة، كلية الحقوق، جامعة الإخوة- منتوري، قسنطينة، 2017-2018.

- المجالات

- مجلة مجلس الدولة للغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية 2003.

- عارف منور عبد الرحمن السعايدة وآخرون، دورا لإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، دمشق، 2012.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

Jean Moulinier, faiscances publique, fiscalité, 5^{ém}e ed, tome2. –
René Chap Us, droit du contentieux administratif, 9eme édition, –
pris, 2001.

الإهداء
شكر و عرفان
مقدمة..... 01
الفصل الأول: الطبيعة الخاصة لإجراءات التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية 05
المبحث الأول: منازعات الوعاء الضريبي..... 07
المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق..... 07
المطلب الثاني: التظلم أمام لجان الطعن الإدارية..... 19
المبحث الثاني: منازعات التحصيل الضريبي..... 28
المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي والطعن فيه..... 29
المطلب الثاني: الطعون من أجل العفو 41
الفصل الثاني: الطبيعة الخاصة لإجراءات التسوية القضائية للمنازعات الضريبية... 50
المبحث الأول: التقاضي أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة..... 52
المطلب الأول: تقاضي أمام المحكمة الإدارية..... 52
المطلب الثاني: التقاضي أمام مجلس الدولة 70
المبحث الثاني: التقاضي أمام القضاء الاستعجالي..... 81
المطلب الأول: الشروط الشكلية للدعوى الاستعجالية..... 82

الفهرس

المطلب الثاني: إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية.....	89
خاتمة.....	95
قائمة المراجع.....	99
الفهرس.....	104
ملخص الدراسة	

ملخص الدراسة الماجستير

تعتبر المنازعات الضريبية المباشرة من بين أهم المواضيع خاصة من الناحية العملية وذلك نظرا لتعدد قوانين الضرائب وتعقدها مما يطرح الكثير من النزاعات الناجمة عنه تعقد الإجراءات.

لدى خص المشرع الجزائري هذا النوع من المنازعات بآليتين قانونيتين هما التسوية الإدارية والتسوية القضائية بحيث تعد مرحلة التسوية الإدارية مرحلة التسوية الإدارية مرحلة حاسمة وضرورية تتيح للمكلف بالضريبة الدفاع عن حقوقه من خلال تقديم تظلم أمام إدارة الضرائب الهدف منه استدراك الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة وتبقي هذه الأخيرة هي صاحبة السيادة.

-إذ يعد إجراء تقديم التظلم أو الشكاية أمام إدارة الضرائب وجوبي يترتب عن مخالفته سقوط حق المكلف في اللجوء إلى لجان الطعن ورفض الدعوى من قبل الجهات القضائية.

-مرحلة التسوية القضائية تعتبر مرحلة ضامنة لحماية حقوق الأفراد من الأخطاء وتعسفات الإدارة الضريبية ويكون للقاضي سلطات واسعة للفصل في النزاع.

الكلمات المفتاحية: 1-التسوية الإدارية 2-التسوية القضائية

3-المنازعات الضريبية 4- الضرائب

Abstract of the master thesis

Direct tax disputes are among the most important subjects, especially in practice, due to the multiplicity and complexity of tax laws, which raises many disputes resulting from the complexity of the procedures.

The Algerian legislator has this type of litigation with two legal mechanisms, namely the administrative settlement and the judicial settlement so that the stage of the administrative settlement is the critical and necessary stage of the administrative settlement which allows the taxpayer to defend his rights by submitting a grievance to the tax administration aimed at correcting the errors made by the administration and keeps the latter She is the sovereign.

-Since filing a grievance or complaint with the tax authorities is considered a duty, in violation of the taxpayer's right to appeal to the appeal boards and the rejection of the case by the judicial authorities, it is obligatory.

-The judicial settlement stage is considered a guarantor stage to protect the rights of individuals against errors and abuses by the tax administration, and the judge has broad powers to settle the dispute.

Keywords : 1-Administrative regulations 2- Judicial regulations

3-Tax litigation

4- Taxes