

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري

مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص
تخصص: قانون خاص للأعمال

تحت إشراف الأستاذ:

- جبالي محمد

من إعداد الطالب:

- خلدون كمال

لجنة المناقشة:

رئيسا	- أستاذ مساعد - أ	جامعة جيجل	1- بوخيرة حسين
مشرفا ومقررا	- أستاذ مساعد - أ	جامعة جيجل	2- جبالي محمد
ممتحنا	- أستاذ مساعد - أ	جامعة جيجل	3- عزيزي جلال

السنة الجامعية 2014-2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

بعد الحمد والشكر لله عز وجل، أن وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع،
أتوجه بعظيم الشكر وخالص الامتنان إلى أستاذي الفاضل جبالي محمد
الذي تقبل وبصدر رحب الإشراف على هذا البحث وتتبع خطواته
وفي الوقت ذاته أتقدم بوافر الامتنان إلى الأساتذة الأفاضل، رئيس لجنة
المنافسة وأعضائها كل على حدى، لتفضلهم قبول مناقشة هذا البحث
المتواضع

وكما أتوجه بالشكر إلى كل من ساهم في تعليمي وتربيتي، وأخص

بالذكر أساتذة مرحلة الليسانس والماستر

وفي الأخير لا أنسى أن أوجه شكري وامتناني إلى كل أولئك الذين

ساعدوني من قريب أو من بعيد في إعداد هذا البحث

وإلى كل هؤلاء أسمى عبارات التقدير والاحترام

كمال

إهداء

إلى الولدين الكريمين رحمهما الله وأسكنهما فسيح جنانه

إلى الزوجة العزيزة

إلى الأبناء: ياسين، منال، فيصل، لقمان، محمد أمين

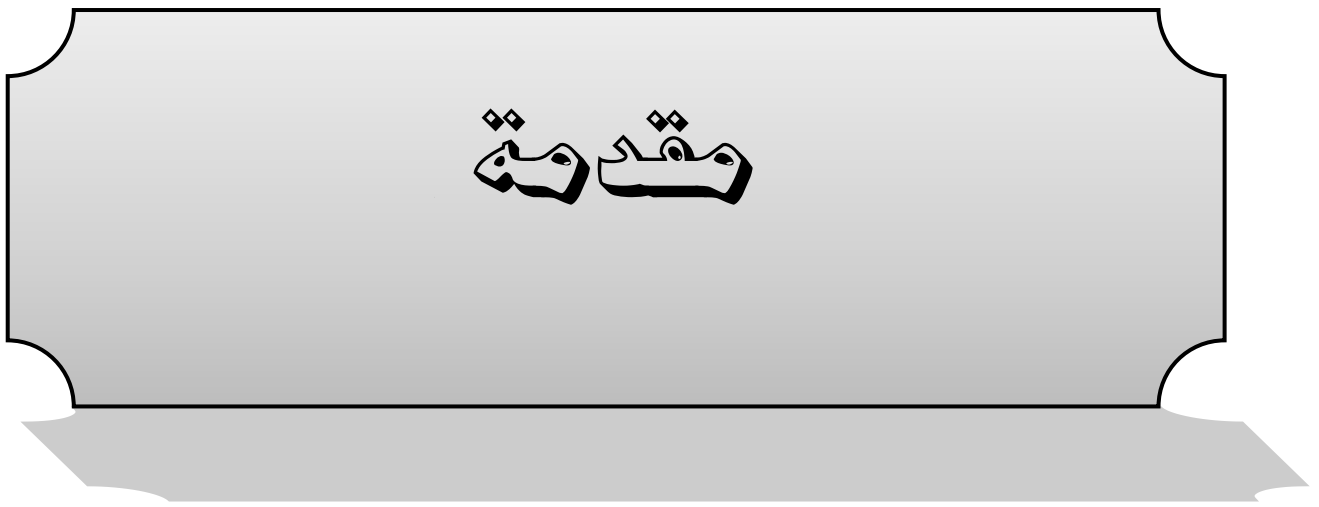
إلى إخوة والأخوات وكل أبنائهم

إلى كل الأصدقاء، والزملاء، دون استثناء،

كمال

قائمة المختصرات

ص:	الصفحة.....
ص ص:	من الصفحة إلى الصفحة.....
ق.إ.م:	قانون الإجراءات المدنية.....
ق.إ.م.إ:	قانون الإجراءات المدنية والإدارية.....
ق.إ.ج:	قانون الإجراءات الجبائية.....
ج.ر:	جريدة رسمية.....



مقدمة

إن تدخل الدولة في مختلف جوانب الحياة العامة، أدى بها إلى التفكير في إيجاد موارد مالية من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية، وذلك بالتدخل بواسطة أدوات الضبط الاقتصادي، وتعتبر الضرائب إحدى هذه الضوابط الأساسية لأنها أداة مهمة في السياسة المالية وتمثل موردا هاما لخزينة الدولة، كما تساهم الضريبة في تحقيق التنمية الاقتصادية ومعالجة التضخم وتغطية النفقات العامة

وللجباية مفهوم أوسع من مفهوم الضريبة، كون الجباية تحتوي عموما على الضرائب والرسوم المختلفة، والضرائب تعرف على أنها اقتطاع مالي تفرضه الدولة ليتم دفعه من طرف الخاضعين لها أو الممولين وفقا لقواعد قانونية بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل، لتغطية أعباء الدولة والمجموعات المحلية في سبيل تحقيق غايات اقتصادية واجتماعية.¹ وعليه فالضرائب عموما تغدي ميزانية الدولة، خلافا للرسوم فإنها تغدي مبدئيا ميزانية المجموعات المحلية، كما أن الرسم يفتتح بمقابل على عكس الضريبة.

ومن هذا المنطلق فإن الضريبة لا تستطيع أن تقوم بهذا الدور الهام المنوط بها إلا إذا قامت على أساس من العدل بحيث يتحمل كل فرد الضريبة على حسب مقدرته التكاليفية وبذلك تتحقق المساواة في المراكز القانونية أمام الضرائب.

وهذا ما كرسه الدستور الجزائري الذي نص على أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث بأمر رجعي أية ضريبة أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه.²

ولقد أعطت الجزائر أولوية كبرى للضريبة ابتداء من التسعينات، لأنها إيرادات مستقرة وثابة على خلاف الجباية البترولية، والتي تتميز بعدم الاستقرار والدوام، وكذا القروض العامة لما لها من آثار سيئة وشروط صعبة، علاوة على إنها تمس بالسيادة الوطنية.

¹ - فارس السبتي، المنازعة الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 19.

² - المادة 64 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر بالمرسوم الرئاسي رقم 96-843 المؤرخ في 07 ديسمبر 1997، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر سنة 1996، ج.ر عدد 76، صادر في 08 ديسمبر سنة 1996، المعدل والمتمم.

ولقد اعتمدت الجزائر إصلاحات ضريبية انطلقت في سنة 1991، شهدت عدة تعديلات وذلك تبعا للتقلبات الاقتصادية التي شهدتها العالم خاصة بعد توجه الجزائر إلى اقتصاد السوق الحر وانخفاض سعر البترول، حيث كان لزاما على المشرع أن يتماشى مع التوجه الجديد وذلك بتعديله للنصوص الضريبية، وأهم هذه الإصلاحات تتمثل في إعادة هيكلة النظام الجبائي وتنظيم الجانب الفني للضريبة إلا أن هذه التعديلات لم تكن جذرية وإنما كانت وقتية لمواجهة الواقع الجديد.

أن تجاوز الإدارة الضريبية حدود النصوص التشريعية أو اعتقاد المكلف بهذا التجاوز ينشأ عنه ما يسمى بالمنازعات الضريبية التي تثار بين الإدارة الجبائية والمكلف حيث أن هذا الأخير يمكن أن يقدم تظلم أمام الجهة الإدارية من أجل إلغاء الضريبة المفروضة عليه، إذا تبين وقوع خطأ أو تجاوز أو سوء تقدير من الإدارة الضريبية وذلك وفقا للإجراءات الإدارية المحددة قانونا لحل المنازعات الضريبية أمام إدارة الضرائب.

ولقد قام المشرع بإصلاح جبائي هام من خلال إصداره لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية سنة 2002، تلاته فيما بعد تعديلات بموجب قوانين المالية الصادرة آخرها قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

وتمر المنازعة الضريبية بمرحلتين، المرحلة الاولى تتمثل في المنازعة الادارية أمام الجهات الادارية وتكون بتقديم المكلف بالضريبة لشكواه أمام الادارة الضريبية حيث يتم التحقيق والفصل فيها من طرف الجهة المختصة ، وفي حالة عدم رضى المكلف بقرار الادارة الضريبية، منح المشرع له الحق بالطعن في قرار الادارة الضريبية امام لجان الطعن، والتي بدورها تقوم بدراسة الطعن والفصل فيه في الآجال المحددة قانونا، مع تبليغ المكلف بالضريبة بقرارها¹.

وعندما يشعر المكلف بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الضريبية ولجان الطعن من خلال عدم الفصل لصالحه، يسلك الطريق القضائي وهي المرحلة الثانية والتي تكون بموجب رفع دعوى قضائية لدى المحكمة الادارية يطلب فيها إلغاء القرار الإداري الصادر في حقه، أو يلتمس من القاضي الإداري الاستعجالي وقف تنفيذه مؤقتا لحين الفصل في دعوى الموضوع.

¹ - حسين فريجة، اجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص7.

أهمية دراسة هذا الموضوع :

تتجلى أهمية الموضوع في بعض النقاط :

- يتعلق بأموال الخزينة العمومية التي تلعب دورا كبيرا في تحقيق التنمية الاقتصادية.
- يساهم في معرفة كل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية بالحقوق والواجبات المحددة قانونا لكل منهما.
- انتشار المنازعات الضريبية انتشارا واسعا نظرا للتوسع والانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر في ظل النظام الاقتصادي الحر.
- تجسيد المساواة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

أسباب اختيار الموضوع :

- الرغبة الشخصية في معرفة مختلف الإجراءات والطرق التي يلجأ من خلالها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب لتسوية هذه المنازعات إداريا وفقا لما جاء في قانون الإجراءات الجبائية.
- موضوع الضرائب مرتبط ارتباط وثيق بالمجتمع ويتميز بسرعة في التغير وتعقيد الإجراءات مما حفزني على دراسته .
- نشر الوعي بين المكلفين بالضريبة وذلك بهدف معرفة حقوقهم وواجباتهم وفي نفس الوقت حمايتهم من تعسف الإدارة الجبائية.
- تتبع إجراءات تسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ومدى الضمانات التي منحها للمكلف من أجل حماية حقوقه.

الصعوبات التي واجهتنا أثناء دراسة الموضوع:

كما واجهتنا طيلة بحثنا عدة صعوبات أهمها ما يلي:

- قلة الكتب المتخصصة في موضوع البحث مما جعلنا نعتمد أكثر على النصوص القانونية والاجتهادات القضائية.
- صعوبة البحث في هذا الموضوع نظرا لعدم الاستقرار في القوانين الجبائية وهذا يظهر من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية، مما يصعب الإلمام بها.

إشكالية الدراسة :

من هذا المنطلق فإن الإشكالية المطروحة في موضوع دراستنا هذه تتمثل في:
ما مدى مساهمة المشرع الجزائري في خلق توازن في المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية أثناء المنازعة الجبائية؟.
الخطة المتبعة :

وقد تم الاعتماد في تقسيم هذا البحث على التقسيم الثنائي بحيث خصص الفصل الأول لمنازعات الضرائب المباشرة أمام الجهات الإدارية، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين تم التطرق في المبحث الأول إلى منازعة الوعاء والتحصيل الضريبي، والمبحث الثاني للمنازعة الضريبية أمام اللجان الإدارية .

أما الفصل الثاني فقد كان لدراسة منازعات الضرائب أمام الجهات القضائية وقد تم تقسيمه بدوره إلى مبحثين المبحث الأول لرفع الدعوى الضريبية، والمبحث الثاني سير الدعوى الضريبية.

المنهج المتبع :

وقد كانت دراستنا لهذا الموضوع من خلال الاعتماد على كل من المنهج التحليلي والمنهج الوصفي، حيث يظهر المنهج الأول من خلال تفسير وتحليل النصوص القانونية أما المنهج الثاني فيقوم على تعريف وتوضيح بعض المفاهيم.

الفصل الأول

منازعات الضرائب
المباشرة أمام الجهات
الإدارية

تمهيد:

قبل أن يلجأ المكلف بالضريبة لرفع دعواه أمام الهيئات القضائية بخصوص المنازعة الضريبية ضد قرار الادارة الضريبية، عليه أن يستنفد مرحلة أولية تتم إجراءاتها أماما لجهة الإدارية المتمثلة في الإدارة الضريبية واختياريا أمام لجان الطعن، وتختلف هذه الاجراءات باختلاف المرحلة التي تمر عليها الضريبة، حيث تشمل المرحلة الاولى على منازعة الوعاء الضريبي والتي يهدف من خلالها المكلف بالضريبة الى تصحيح الاخطاء المرتكبة عند تأسيس الضريبة وحسابها أو الاستفادة من حق مرتب عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهذا عن طريق تقديم شكوى الى الادارة الضريبية والبت فيها وفي حالة عدم رضى المكلف بالضريبة على قرار الادارة الضريبية يقوم بتقديم طعن أمام لجان الطعن، أما المرحلة الثانية والمتمثلة في منازعة التحصيل الضريبي والتي تتعلق بالكيفية التي أتبعتها الادارة في اقتطاع حقوقها من المكلف بالضريبة عن طريق التحصيل الجبري وللتطرق لهذه المراحل السالفة الذكر قسمنا فصلنا هذا الى مبحثين هما منازعات الوعاء والتحصيل الضريبي (المبحث الأول) والمنازعة أمام لجان الطعن (المبحث الثاني).

المبحث الأول: النزاع في مادة الوعاء والتحصيل الضريبي

لقد نص المشرع في قانون الاجراءات الجبائية¹ على نوعين من المنازعات الضريبية المنازعة الاولى تتمثل في منازعة الوعاء الضريبي و التي تكون عند وجود خطأ في حساب وعاء الضريبية أما المنازعة الثانية فهي منازعة التحصيل الضريبي والتي تكون عادة عندما يقوم قابض الضرائب بتحصيل الضريبة من المكلفين بالضريبة، وقد تم التطرق الى منازعة الوعاء الضريبي في (المطلب الاول) و منازعة التحصيل الضريبي في (المطلب الثاني)

المطلب الأول: النزاع في مادة الوعاء الضريبي

إن النزاع في مادة الوعاء الضريبي يدور ويتمحور أساسا حول الخطأ سواء في وعاء الضريبة أو في حسابها أو بشأن الاستفادة من حقوق أو امتيازات يقرها القانون الضريبي، ومن هذا المنطلق فإن المكلف بالضريبة يلجأ إلى الإدارة الجبائية بتقديم شكواه لها حيث يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي².

ونظر للخصوصيات التي ميز بها المشرع هذه المرحلة وبالأخص من حيث إجراءات وشكليات وأجال تقديم هذه الشكاية، فقد قمنا بتخصيص هذا المطلب الى فرعين، التظلم الإداري المسبق (الشكاية) في (الفرع الأول) والتحقق في الشكوى واتخاذ القرار في (الفرع الثاني).

الفرع الأول : التظلم الإداري المسبق (الشكوى)

طبقا للمادة 169 مكرر والمادة 275 من قانون الإجراءات المدنية الملغى³ يعد التظلم الإداري إجراء إلزامي لقبول الدعوى الإدارية بالمجلس القضائي لأنه يهدف إلى تحقيق الرقابة

¹ - المادة 40 من قانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، تؤسس لقانون الإجراءات الجبائية، ج. ر عدد 79، صادرة في 23 ديسمبر 2001، المعدل والمتمم.

² - المادة 70 من ق.إ. جب.

³ - الأمر رقم 66-154، المؤرخ في 8 جوان 1966، المتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج. ر عدد 47، صادرة في 9 جوان 1966، (ملغى).

على أعمال الإدارة قبل طرحها أمام القضاء ويعتبر من النظام العام ويتعين على القاضي إثارته تلقائياً. ولكن بعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ وطبقاً لأحكام المادة 830 منه، أصبح التظلم الإداري جوازي يعود القرار في اتخاذه إلى الشخص المعني بالقرار الإداري ما لم تنص القوانين الخاصة على خلاف ذلك.

أما فيما يخص التظلم الإداري المسبق في المنازعات الجبائية، فيعد التظلم الإداري المسبق شرطاً لازماً لقبول الدعوى الجبائية فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على قيمة الأعمال وذلك طبقاً للمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية فقد نص المشرع الجبائي على إلزامية هذا الإجراء قبل رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية. ولكي يتم قبول هذا التظلم لا بد أن يقدم في أجل محددة وفي شكله المطلوب و أن يحتوي على المعلومات التي تمكن الإدارة من دراسته والفصل فيه في الآجال المحددة قانوناً².

أولاً- آجال تقديم الشكوى:

بالنظر إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية وطبقاً لنص المادة 830 منه نجدها تنص على أنه يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 والمحدد بأربعة أشهر من تاريخ التبليغ الشخصي للقرار الإداري الفردي أو من تاريخ النشر إذا كان القرار جماعي أو تنظيمي. ويعد سكوت الجهة الإدارية المتظلم أمامها عن الرد، خلال شهرين (02)، بمثابة قرار بالرفض ويبدأ هذا الأجل من تاريخ تبليغ التظلم.

وبناء عليه، فإن الطعن الإداري المسبق (التظلم) لم يعد شرطاً إلزامياً، وإنما أصبح جوازياً ويتم خلال 4 أشهر كما رأينا سابقاً³.

¹ القانون رقم 08-09، المؤرخ في 25 ديسمبر 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر عدد 21، صادرة في 23 أبريل 2008.

² عزيز أمزيان، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 11.

³ محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2009، ص ص 172، 173.

وهذا كقاعدة عامة، أما فيما يخص أجل تقديم الشكاية الضريبية فإن ذلك يتم وفقا لإجراءات خاصة، تختلف عن القاعدة العامة.

فطبقا لنص المادة 1/72 من قانون الاجراءات الجبائية فإن الشكاوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

وسنحاول من خلال هذا الفرع التطرق إلى كل من الآجل العامة والآجال الاستثنائية.

أ- الآجال العامة:

تقبل الشكاوى عموما وكقاعدة عامة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى¹. وبالتالي فإن الضريبة التي أدرجت في جدول التحصيل في شهر فيفري 2014 يكون الأجل المحدد لقبول الشكاوى هو 31 ديسمبر 2016.

وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15 جوان 1985 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ.ع) ضد نائب مدير الضرائب بثلسمان، فوفقا لما هو ثابت في قضية الحال فإن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 1982/01/26 بعد التبليغ الذي استلمه في 1981/12/28 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 1983/08/23 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا والمحدد أساسا بـ 1982/12/31، وعليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي عندما صدر بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الأجل المحدد²، هذا القرار صدر لما كان آخر أجل لتقديم الشكاية هو 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل.

¹ - المادة 72-1 من ق.إ.ج.ب.

² - المجلة القضائية، المحكمة العليا، الجزائر، عدد 4، 1989، ص62، ذكره جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2014، ص 36.

ب- الآجال الاستثنائية:

* نص قانون الإجراءات الجبائية على أن آجال توجيه الشكوى إلى إدارة الضرائب تنقضي حسب الحالات التالية:

- في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له هذه الانذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبع لها.

- في 31 من ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ وتكرار.

* أما في الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكوى في الآجال التالية:

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

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى¹.

ثانيا- شروط الشكوى ومحتواها:

أوجب المشرع الجزائري أن تقدم الشكوى في شكل معين وأن تحتوي على بيانات ومعلومات لكي تتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها.

أ- شروط الشكوى:

توجد عدة شروط يجب مراعاتها بشأن الشكوى الضريبية، ويمكن تصنيفها في مجموعة من الشروط الشكلية المتعلقة بشكل الشكوى ومجموعة من الشروط الموضوعية المرتبطة بموضوع الشكوى، حيث اشترط المشرع توفرها لقبول الشكوى.

¹ - المادة 72-2 من ق.إ.ج.ب.

1- الشروط الشكلية:

حدد قانون الإجراءات الجبائية الشروط الواجب توفرها في الشكوى فيما يلي¹:

- أن تكون فردية: تكون متعلقة بمكلف واحد فقط، إلا إذا كانت الضريبة تشمل جماعة، كحالة عدم امكانية القسمة أو أعضاء شركات الأشخاص الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية، فهؤلاء يمكنهم تقديم شكاية باسم الشركة.

- يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة: ومعناه أن لا تكون متعلقة بعدة أنشطة وتضم أنواع متعددة من الضرائب والرسوم أو متضمنة نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة.

- أن تكون الشكوى على ورق عادي: فقد اكتفى المشرع الجبائي بتقديم الشكوى إلى الإدارة على ورق عادي غير مدموغ، وقد أبقى المشرع إخضاع الشكوى لحقوق الطابع بغرض تسهيل المهمة على المكلف للمطالبة بحقوقه بدون أية نفقات أو تكاليف².

- تعيين موطن المشتكي: نص قانون الإجراءات الجبائية على ان كل مشتكي أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطن له في الجزائر³، واتخاذ الموطن هدفه التعامل من خلاله مع إدارة الضرائب فإذا تعلق الأمر مثلا بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر، وكانت هذه العمليات خاضعة للضرائب، وجب على هذه الأخيرة أن تعتمد لدى إدارة الضرائب ممثلا عنها مقيما بالجزائر بحيث يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بشأن هذه الضرائب.

1- المادة 73 من ق.إ.جب

2- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، 2011، الجزائر، ص 87.

3- المادة 75 من ق.إ.جب.

-التوقيع: يجب ان تكون الشكوى ممضية من طرف المكلف بالضريبة شخصيا، غير انه يمكن ان تكون موقعة من طرف الغير شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكوى وأن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل تحت طائلة البطلان¹.

2- الشروط الموضوعية:

تطرق المشرع للشروط الموضوعية الواجب توفرها في الشكوى من خلال المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية وذلك بتقديم المعني العرض الملخص لمحتوى شكواه والدفع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحجمها ويجب أن تتضمن الشكوى الشروط الموضوعية التالية:

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.
- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة وإرفاق الجدول المحدد لقيمة الاقتطاع أو الدفع.
- مناقشة ملخص طبيعة النزاع أو الدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري وتحديد طلباته سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.
- وكننتيجة عامة فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي آليا، وهذه الأخطاء الجهرية هي:²

1. غياب توقيع المدعي بخط اليد.
2. في حالة غياب الوكالة المدموغة والمسجلة قبل تقديم الشكوى.
3. الشكاوي الجماعية (المتفرقة) والشكاوي المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

ب- محتوى الشكوى:

يجب أن تحتوي الشكاية أو التظلم على عرض وجيز للأسباب التي جعلت المكلف لا يقبل بالضريبة ويعترض عن تسديدها.

¹ حسين فريجة، الإجراءات الادارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994، ص34.

² العبد صالح، مرجع سابق، ص ص 88، 89.

كأن يدفع مثلا أن الضريبة جاءت مخالفة للقانون أو أن حسابها خاطئ لا يوافق نشاطه التجاري أو المهني.

ولا بد للمكلف أن يوضح طبيعة نشاطه وتاريخ شروعه فيه وينهي الشكاية بطلبه الرامي إما إلى إعفاء كلي أو جزئي من الضريبة إذا وجد مصوغ قانوني جدّي يدعو إلى ذلك¹.

وبالنظر إلى محتوى الشكاية نجد أنه ينصب على جملة من الطلبات والدفع والتي سوف نتطرق إليها:

1- الطلبات:

نص قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"². بحيث يجب أن توجه هذه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات إلى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة³، أو إلى مدير الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى في حالة المؤسسات التابعة لاختصاصها⁴.

وسوف نتطرق من خلال هذا الفرع إلى مضمون طلبات الشكاية النزاعية في مجال نزاع الوعاء.

- طلب تصحيح الخطأ المادي البسيط، وفي هذه الحالة يمكن أن تكون الشكاية عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.

¹ - حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية الجزائرية، 2005، ص 14.

² - المادة 70 من ق.إ.جب.

³ - المادة 71 من ق.إ.جب.

⁴ - المادة 172 من ق.إ.جب.

- طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة، حيث من المقرر قانوناً أنه للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد، فإن الضريبة تؤسس في مكان محل الإقامة ومنه فإن القضاء يرى أنه ما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفة للقانون¹.
- وهذا حسب القرار رقم 62575 الصادر بتاريخ 1991/01/27 عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قضية (ذ.م) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية²، حيث اعتبر إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته مديرية الضرائب في المحل القديم للمكلف بالضريبة إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم.
- وبالتالي فإن إجراء التحصيل هذا معيب، مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضع التحصيل ضده باعتبار أن المكلف بالضريبة قد غير محل إقامته، وقام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب بمحل إقامته الجديد.
- طلب الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي مثل حالات التخفيض المقررة قانوناً أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية.
- طلب استرجاع المبالغ المقبوضة من غير حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمقرر أجل مدته ثلاث (03) سنوات، اعتباراً من تاريخ الدفع، وعندما تصبح هذه الحقوق قابلة للاسترجاع بسبب حدث لاحق لدفعها يؤجل تاريخ سريان مفعول الأجل المنصوص عليه في الفقرة السابقة إلى اليوم الذي وقع فيه هذا الحدث³.

¹ - سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في

القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، 2008، ص 34.

² - المجلة القضائية، 1992، عدد 4، ص 157 : ذكره جمال سايس، مرجع سابق، ص 99.

³ - المادة 149 من قانون 01-21، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، المرجع السابق.

- طلب الاعفاء أو التخفيض من الضريبة المفروضة على المكلف وكذا مختلف الغرامات والعقوبات.

ومثال ذلك إعفاء الشباب المستثمر من الضريبة، حيث أن استثمار الشباب في النشاطات ذات الطابع الإنتاجي وتقديم الخدمات هو الذي يكون موضوع إعفاء ضريبي لمدة ثلاث (03) سنوات.

أما فيما يخص البيع بالجملة والتجزئة والاستيراد غير معني بهذا الإعفاء وهذا حسب القرار رقم 004716 الصادر بتاريخ 2002/05/27 عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة.

فمحتوى هذا القرار هو أن المستأنف عليه بلغ بقيمة الضريبة المستحقة فقدم تظلم أمام مديرية الضرائب، وبعد الرد بالرفض سجل دعوى قضائية أمام مجلس معسكر ملتصا بإلغاء الضريبة المفروضة عليه بحجة أنه شاب مستثمر معفى من الضريبة لمدة ثلاث سنوات طبقا لأحكام المادتين 3 و 21 من قانون المالية لعام 1997 فأصدر المجلس قرار بتاريخ 2000/01/22، قضى فيه بإلغاء الضريبة المفروضة على المستأنف عليه.

حيث أن إلغاء الضريبة من طرف المجلس جاء على أساس أن المستأنف عليه شاب مستثمر وفقا لأحكام المادتين 3 و 21 من قانون المالية لعام 1997 وبالتالي فهو معفى من الضريبة لمدة ثلاث (03) سنوات.

حيث أن أحكام المادتين تخص أنشطة الإنتاج والخدمات وليس البيع بالجملة والاستيراد غير معفى¹.

- طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة عند الاقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائيا.

- حالة إعادة النظر في مقدار تقييم الضريبة².

يمكننا أن نفرق بين حالتين:

¹ مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 100: ذكره جمال سايس، مرجع سابق، ص 238.

² سليم قصاص، مرجع سابق، ص 34.

- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقاً لإجراءات التقدير الإداري، ورفض اقتراح الإدارة من طرف المكلف.

ففي هذه الحالة فإن عبء إثبات الخطأ الواقع في التقدير يقع على الشاكي وبالتالي لا بد عليه من تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير.

- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة¹، وبالنظر إلى التقدير الإداري نجد أنه يتم وفقاً لطريقتين هما: (التقدير الإداري المباشر والتقدير الإداري غير المباشر).

طريقة الأولى: التقدير الإداري المباشر

حيث تقوم الإدارة في هذه الحالة بتقدير المادة المفروضة عليها الضريبة متبعة في ذلك الطرق كافة، وأياً كانت هذه الطرق التي تمكنها من الوصول إلى الرقم الصحيح لوعاء الضريبة، فلها أن تلجأ إلى المعاينة والتحري وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة للضريبة، ومن ثم تتمتع الإدارة وهي تقوم بهذا التقدير بحرية واسعة لا تقيدتها إلا إمكانية الطعن في تقديرها بطريق أو بآخر.

الطريقة الثانية: التقدير الإداري غير المباشر:

فيكون عندما تقوم الإدارة بتقدير وعاء الضريبة مستعينة بعنصر خارجي ويتم التمييز في هذا الخصوص بين طريقة المظاهر الخارجية وطريقة التقدير الجزافي.

2- الدفوع:

الدفوع في مجال المنازعات الضريبة فيقصد بها الحجج والمبررات الواقعية والقانونية التي تدعم الشكاوى مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبء الإثبات على المكلف الذي يجب عليه إذا أراد المعارضة في الضريبة المفروضة عليه تلقائياً أن يثبت أنها مبالغ فيها، وعرض الوسائل والحجج التي من شأنها تحديد نوع التظلم ما إذا كان تظلم

¹ - سليم قصاص، مرجع سابق، ص ص 34، 35.

نزاعيا أو ولائيا، ويجب التفرقة بين الدفع في حالة الخطأ المادي البسيط إذ يكون عرض الأسباب في مثل هذه الحالة موجز لظهور الخطأ بصفة جلية، أما في الحالة الثانية فعلى المشتكي تقديم توضيحات أكثر ذات أهمية وهذا بتقديم وثائق ثبوتية تبين بجلاء الغموض الذي تضمنته الضريبة المفروضة على المكلف.¹

الفرع الثاني: التحقيق في الشكوى واتخاذ القرار

نص قانون الإجراءات الجبائية على أن الشكاوى المتعلقة بالضرائب توجه إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.²

حيث أنه وفور استلام شكاوى المكلفين من طرف مصالح الضرائب يتم تسليم وصل إلى المكلف بالضريبة ومن تم تقوم بتحويلها على مصلحة المنازعات لتقوم بتسجيلها على دفتر خاص بذلك، حيث يتم في المرحلة الأولى دراسة للشكوى من حيث استيفائها للشروط القانونية اللازمة سواء من حيث الشكل أو ورودها في الآجال القانونية المحددة في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبعد هذه الدراسة الأولية من طرف أعوان مؤهلين لمصلحة المنازعات تسلك الشكوى 03 أوجه:

- إما البث الفوري برفض الشكاية التي لا يمكن تصحيحها وخاصة تلك التي لم تحترم الآجال.
- إما إصدار قراره مباشرة في موضوع الشكاية إذا كان طلب الشاكي واضحا لا يحتاج إلى تحقيق كما في حالة تعلق الشكاية بتصحيح خطأ مادي بسيط.

¹ - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 17.

² - المادة 71 من ق.إ.جب.

- إما إرسال الشكوى للنظر والتحقق فيها من طرف المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب موضوع الشكوى لكونه القائم بفرض الضريبة موضوع النزاع والاعلم من غيره بوقائعها¹. وفي هذه الحالة تمر الشكوى بعملية التحقيق والفصل فيها والتي ستكون موضوع دراستنا بالتفصيل.

أولاً- التحقيق في الشكوى:

أ-الإلزامية التحقيق:

يجب أن تخضع الشكاوي للتحقق قبل اتخاذ القرار فيها، حيث أن الزامية التحقيق ليست مؤكدة بوضوح في قانون الإجراءات الجبائية حيث نصت المادة 76 فقرة 01 على "يتم النظر في الشكاوى من قبل...". كما نصت في فقرتها 02 من المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، "ويجوز البث فوراً في الشكاوي التي يشوبها عيب في الشكل...". ومن خلال تفحصنا لعبارة، يتم، ويجوز يتضح أن هذه القواعد ليست أمراً وبالتالي يجوز مخالفتها إلا أن المشرع ألزم مصلحة الضرائب بالبث في الشكوى في أجل محددة حددتها المادة 2/76 من قانون الإجراءات الجبائية. وقد ألزم المشرع الإدارة الضريبية في وقت مضى رفع ملخص الشكوى الى رئيس المجلس الشعبي البلدي لا بداء رأيه خلال مدة 15 يوماً، وبانقضاء هذه المدة وعدم وصول هذا الرأي يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته دون انتظار.

ب-كيفية التحقيق:

حسب قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتم النظر في الشكاوي من قبل المصلحة التي قامت بتأسيس الضريبة²، ويعود السبب في تحديد الاختصاص لمفتش الضرائب وهذا لأنه هو الذي قام بتقديرها وحساب وعائها.

¹ عزيز مزيان، مرجع سابق، ص19.

² المادة 76 من ق.إ.جب.

وقد منح المشرع لجهة التحقيق هذه صلاحيات واسعة من حيث طرق وكيفية ممارسة التحقيق، فله في سبيل ذلك استدعاء صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية، وكما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان، وله أيضا حق الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية ولدى المتعاملين الخواص على كل الوثائق التي يرى أنها تساعد في التحقيق، وله حق المعاينة والزيارة إلى الأماكن إذا تطلب الأمر ذلك¹.

وفي الأخير وبعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية يحرر المفتش تقريرا مبدئيا يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقا للمعطيات الموجودة لديه، وطبقا للنصوص القانونية السارية المفعول مع ذكر كل الأسانيد التي أسس عليها تقدير الضريبة محل النزاع، ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب الحالة، لاتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هاذين الأخيرين ملزمين بما توصل إليه المفتش المحقق².

ثانيا- الجهات المختصة بالبحث في الشكوى وآجال البحث:

لقد حدد المشرع الجهات المختصة بالفصل في الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وتتمثل هذه الجهات في مديرية كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجوارى للضرائب، كما نص المشرع على الآجال المحددة قانونا لكل هيئة للبحث في موضوع الشكوى.

أ- الجهات المختصة بالبحث في الشكوى:

حسب نص المادة 76-1 من قانون الاجراءات الجبائية فإن النظر في الشكوى يكون من طرف المصلحة التي قامت بتأسيس الضرائب، كما أنه يجوز البحث فورا في الشكاية التي يشوبها غيب في الشكل ويجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا.

¹ - المادة 76 من ق.إ.جب.

² - يحي بدابرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم القانونية، تخصص قانون اداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012، ص55.

تطرق قانون الإجراءات الجبائية الى الجهات التي يعود لها الاختصاص في استقبال الشكاوي الضريبية¹، وكذا الجهات التي يعود لها الاختصاص في الفصل فيها، حيث نجد أن الجهات التي توجه إليها الشكاوي هي نفسها التي تقوم بالبت فيها غير أن هذه الأخيرة تبت في الشكاوي تبعا لاختصاصها والمبالغ المالية المحددة لكل هيئة.

أما عندما تتجاوز المبالغ إطار معين فإن المشرع ألزم الجهة المعنية بالبت في أخذ رأي الإدارة المركزية.

1- مديرية كبريات المؤسسات:

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات سنة 2002 كهيئة جديدة ثم إضافتها للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 2002-303 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها والذي احيانا يطلق عليها اسم مديرية كبريات الشركات وفي بعض المواد مديرية كبريات المؤسسات².

- تنظيم مديرية كبريات المؤسسات:

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية والمتمثلة في ما يلي:

1- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

2- المديرية الفرعية للتسيير.

3- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات.

4- المديرية الفرعية للوسائل.

¹ المادة 71 من ق.إ.ج.ب.: " يجب إن توجه الشكاوي المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة " .

² المرسوم التنفيذي رقم 02-303، مؤرخ في 28 سبتمبر 2002، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91-60، مؤرخ في 23 فبراير 1991، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المعدل والمتمم، ج.ر. عدد 64، صادرة في 29 سبتمبر 2002 (ملغى).

5- مديرية الفرعية للمنازعات¹.

- صلاحيات مديرية كبريات المؤسسات :

حسب نص المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياته فإن مديرية كبريات المؤسسات تُكلف في مجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عائق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صفتها القانونية ومهما كان مقرها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي، عندما تتعلق بعمليات تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثة مائة مليون دينار (300.000.000 دج)².

وأهم الاختصاصات التي تتكفل بها مديرية كبريات المؤسسات التي لها علاقة بموضوع دراستنا تتمثل في:

- في مجال الوعاء:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- اصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الالغاء والتخفيض.
- في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإجراءات وتحصيل الضرائب والرسوم.
- مراقبة حسابات التسيير.

- في مجال المنازعات :

- تدرس التظلمات وتعالجها
- تعالج طلبات التخفيض الاداري.

¹ المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد المصالح الخارجية لإدارة الضرائب، ج.ر عدد 59، صادرة في 24 سبتمبر 2006.

² المادة 172 من ق.إ.جب.

- متابعة المنازعات الادارية والقضائية¹

كما يتم فحص الشكاوي والطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات من قبل المديرية الفرعية للمنازعات والتي تتكفل حسب نص المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية بتعيين الهيئة المكلفة بكبريات المؤسسات كمحل لإيداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم وهذا بالنسبة للأشخاص التالية:

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا، العاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها المتعلقة بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب وكذا النشاطات الملحقة بها.

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج).

- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج).

- الشركات المقيمة في الجزائر العضو في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 1/156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة².

ويبت مدير الهيئة المكلفة بتسيير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمة إليه من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 أعلاه في أجل ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها.

أما عندما تتعلق الشكاوى بعمليات تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثة مائة مليون دينار (300.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات

¹ - المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق.

² - المادة 160 من ق.إ.جب.

الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) وفي هذه الحالة، يحدد أجل البت بثمانية (08) أشهر، كما يتعين على مدير كبريات المؤسسات عندما يتعلق الامر بطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، بمبالغ تتجاوز ثلاثة مائة مليون دينار (300.000.000 دج) الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية¹.

كما منح المشرع لمدير كبريات المؤسسات حق تفويض سلطته في البت في الشكاوي النزاعية وطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة للأعوان الموضوعين تحت سلطته، بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب².

2- المديرية الولائية للضرائب:

- تنظيم المديرية الولائية للضرائب:

أنشئت المديريات الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23³، مع العلم أنه يوجد على المستوى الوطني 54 مديرية منها خمس مديريات على مستوى العاصمة، تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (5) مديريات فرعية هي: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمديرية الفرعية للوسائل⁴.

حيث تتكفل المديرية الفرعية للمنازعات بمعالجة الاحتجاجات المقدمة في المرحلتين الإداريتين سواء في حالة التظلم أو عن طريق لجان الطعن الولائية.

¹ - المادة 172-5 من ق.إ.جب.

² - المادة 6/172 من ق.إ.جب.

³ - المرسوم التنفيذي رقم 91-60، مؤرخ في 23 فبراير 1991، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر عدد 9، صادرة في 23 فبراير 1991، (ملغى).

⁴ - المادة 14 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

- صلاحيات المديرية الولائية للضرائب:

تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية على مركز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب¹.

كما يمارس المدير الولائي للضرائب سلطته في اصدار قرارات في الشكاوي النزاعية وفي طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة المرفوعة من طرف المكلفين التابعين لاختصاصه الاقليمي والتي يكون مبلغه يتراوح بين ثلاثة مائة مليون (300.000.000 دج) وخمسين مليون ين دينار جزائري (50.000.000 دج)².

بالإضافة إلى ذلك فإن لمدير الضرائب بالولاية صلاحية تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب.

ويتعين على المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية فيما يخص كل الشكاوى النزاعية التي تتجاوز مبلغها الإجمالي مائة وخمسون دينار جزائري (150.000.000 دج)³.

3- مراكز الضرائب:

أنشئت مراكز الضرائب سنة 2006 بموجب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 1991/02/23، الذي يحدد المصالح الخارجية لإدارة الضرائب، حيث تتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة الغير خاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، كما تختص في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة، أما بخصوص منازعات الضرائب فهي تقوم بمايلي : - دراسة الشكاوي وتعالجها .

- تتابع المنتزعات الادارية والقضائية.

¹- المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق.

²-- المادة 77-1 من ق.إ.جب.

³- المادة 79-1 من ق.إ.جب.

- تعوض قروض الرسم¹.

و يمارس رئيس مركز الضرائب كذلك صلاحيته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار جزائري (50.000.000 دج) أو يساويها. وتنظم مراكز الضرائب في 03 مصالح رئيسية ومصالحتين وقباضة وهما على التوالي:

- المصلحة الرئيسية لتسيير.

- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.

- المصلحة الرئيسية للمنازعات.

- مصلحة الاستقبال والاعلام.

- المصلحة الا اعلام الالي والوسائل .

- القباضة.

ويبت رئيس مركز الضرائب باسم مدير الضرائب للولاية في الشكاوي النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه.

4- المراكز الجوية للضرائب:

أنشئت المراكز الجوية للضرائب سنة 2006 بموجب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 1991/02/23، الذي يحدد المصالح الخارجية لإدارة الضرائب، حيث تتكفل المركز الجوية الضرائب بتسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي، المستثمرات الفلاحية، الاشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الاجمالي أو على الذمم المالية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري والجمعيات. كما تختص في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة، أما بخصوص منازعات الضرائب فهي تقوم بما يلي:

- دراسة الشكاوي وتعالجها.

- تتابع المنتزعات الادارية والقضائية.

¹- المرسوم التنفيذي رقم 327-06، مرجع سابق.

- تعوض قروض الرسم¹.

وتنظم المراكز الجوارية للضرائب في 03 مصالح رئيسية ومصالحتين وقباضة وهما على التوالي:

- المصلحة الرئيسية لتسيير.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات.
- مصلحة الاستقبال والاعلام.
- المصلحة الا علام الالي والوسائل .
- القباضة.

كما تقوم هذه المراكز بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية والمستثمرات الفلاحية، الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل ويمارس رئيس المركز الجوارى صلاحيته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن عشرين مليون دينار جزائري (20.000.000 دج) أو يساويها. ويبت رئيس المركز الجوارى باسم مدير الضرائب للولاية في الشكاوي النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه².

باستقرائنا للفقرة السابقة نستنتج أن صلاحية رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى ليست أصلية هي عبارة عن عمل إدارى وهو التقليل من عبء الوظائف المنوطة بالمدير الولائى للضرائب.

ب- آجال البت في الشكوى:

تفصل مصالح إدارة الضرائب المختصة في الشكوى حسب الآجال التالية:

¹ - المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق.

² - المادة 77-3 من ق.إ.ج.ب.

- بيت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، اعتبارا من تاريخ استلام الشكاوى.
- ويمدد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما تكون الشكاوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب.

- كما يمدد هذا الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.

- ويقص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة¹.

ومما تجدر الإشارة إليه أن مدة الفصل التي قد تصل إلى 08 أشهر تعتبر طويلة مقارنة بالآجال التي تمنحها إدارة الضرائب للمكلف لتسديد ضرائبه، والتي تصل إلى 03 أشهر في أحسن الآجال.

ثالثا- قرار المدير الولائي للضرائب:

بعد إنتهاء مفتش الضرائب من التحقيق وتحريره لتقريره يثبت فيه مقترحاته، يعود الملف الى مدير الولائي للضرائب ليصدر القرار المناسب دون تقيده باقتراحات المفتش الذي قام بالتحقيق² لأنه يملك السلطة التقديرية الكاملة إما برفض الشكاية رفضا كليا أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع.

أ-أوجه القرار:

يتخذ القرار الفاصل في الشكاوى عدة أوجه نذكرها فيما يلي:

-حالة الرفض الكلي:

يستوجب أن يكون الرفض مسببا ومعللا حتى يمكن للمشتكي من تقديم دفعه، إذا أراد أن يعرض نزاعه على لجان الطعن الإدارية أو رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.

¹ - المادة 76، من ق.إ.جب.

² - حسين فريجة، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص24.

كما أن القرار يجب أن تكون عباراته واضحة ودقيقة لا تحتمل التأويل وهذا حسب المادة 334-4 من قانون الضرائب المباشرة¹.

-حالة الرفض الجزئي:

في حالة التخفيض الجزئي، أي قبول شكوى المكلف في جزء ورفضها في الجزء الآخر، فإنه يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك.

-حالة القبول الكلي :

إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه، إن لم يكن قد سددها، فإذا تم التسديد فإنه يعوض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، أما ما عدا ذلك من الضريبة والرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقاصة.

وفي جميع الحالات توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كلياً أو في الجزء المخفض.

هذا بالنسبة لنزاع الوعاء، أما بالنسبة لنزاع التحصيل فإن قرار المدير الولائي للضرائب أو رئيس المصلحة حسب الحالة يمكن أن يكون بقبول طلب المكلف أو رفضه.

ب-مضمون القرار:

لقد نص المشرع في قانون الاجراءات الجبائية على ضرورة ان يتضمن قرار الفصل في الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة مهما كانت طبيعته الأسباب والأسس القانونية التي استندت عليها الجهة الفاصلة في القرار.²

¹- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، ج.ر عدد 102 الصادر بتاريخ 22/12/1976 ، المعدل والمتمم.

²- المادة 77-5 من ق.إ.جب: "يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف المدير الولائي للضرائب أو من طرف رئيس مركز الضرائب أو من طرف رئيس المركز الجوارى للضرائب، مهما كانت صفتها، الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها".

حيث أن المشرع كان صارما بخصوص تسبب القرار مهما كان نوعه هذه المرة، ولكن يتضح أن هذا الإجراء مجرد من أي جزء في حال عدم قيام الجهة المختصة به، ومن هنا فإن غياب تسبب القرار أو الخطأ في ذلك ليس له أي فائدة تعود على الشاكي¹، وما له إلا اللجوء إلى الطعن الاختياري أمام لجان الطعن أو إلى الطعن القضائي، وعلى هذا الأساس يفقد هذا الإجراء قيمته كضمانة حقيقية وأساسية للمكلف من دون اقتران عدم احترامه بجزاء معين، مما يجعل الإدارة وبطريقة غير مباشرة تقصر أو تهمل في الكثير من الحالات الدراسة الجيدة والمعمقة للشكاوى المطروحة أمامها، وخاصة في حال كثرتها، على الرغم من سعة الآجال الممنوحة لها².

ج-تبلغ القرار:

عندما تتخذ الإدارة قرارها فإنها ملزمة بتبليغه إلى المشتكي بالعنوان الحقيقي، الذي اختاره³.

إن تبليغ قرارات الضرائب يكون إلى المكلف شخصيا أو من ينوب عنه حسب العنوان المذكور في الشكوى وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ومن هنا يبدأ حساب الآجال الممنوحة للمكلف كي يطعن في القرار الصادر⁴.

ولقد أكد قانون الإجراءات الجبائية على وجوبية إرسال القرار إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.

وفيما يخص صحة التبليغ فيكون هذا إذا تم توجيه التبليغ إلى الموطن الحقيقي للمكلف، حتى لو كان هذا الأخير اتخذ وكيلا له واختار موطنا له عنده، وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني، مع مراعاة جميع الإجراءات الخاصة الأخرى.

¹- يحي بدابرية ، مرجع سابق، ص 57.

²- المرجع نفسه، ص 58.

³- عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 21.

⁴- المادة 5-77 من ق.إ.ج.

كما نجد أن أسباب قرارات الرفض الكلي أو الجزئي أيضا تحدد في وثيقة التبليغ التي توجه إلى المكلف بالضريبة، فتاريخ استلام التبليغ يكون بداية حساب الآجال الممنوحة للمكلف.

غير انه في الواقع العملي تظهر مشاكل كثيرة مطروحة بخصوص التبليغ، فالرسائل الموجهة إلى المكلفين عن طريق البريد رغم أنها مضمونة إلا أن نسبة 90 % منها ترجع إلى المصالح الادارية لسبب أو لآخر وهذا مما يصعب الأمور في مجال الإثبات، ولتدارك هذا الأمر يجب على إدارة الجبائية توظيف أعوان اختصاصهم تبليغ مختلف الوثائق والقرارات إلى أصحابها حتى تضع حد لهذا الإشكال¹، أو أن تقوم الإدارة باستدعاء الشاكي شخصيا وتسلمه القرار المتخذ.

المطلب الثاني: النزاع في مادة التحصيل الضريبي

بعد تحديد وحساب مبلغ الضريبة الواجب التسديد، تأتي مرحلة تحصيل الضريبة بموجب جداول يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المدير العام للضرائب والذي يفوض بدوره كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه.²

وتمر مرحلة التحصيل الضريبي بمرحلتين أساسيتين، الأولى تعرف بمرحلة التحصيل الودية للضريبة، حيث يقوم في هذه المرحلة قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ويحتوي هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشرط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل، كما يرفق الإنذار بحوالة للخزينة محررة سلفا ويرسل هذا الإنذار في ظرف مختوم.³

أما في المرحلة الثانية وهي مرحلة التحصيل الجبري للضريبة، وتبدأ فور بداية استحقاق الضريبة وانتهاء الآجال القانونية لتسديد الضريبة من طرف المكلف، وهذا يتوقف

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 22.

² - المادة 143 من ق.إ.جب.

³ - المادة 1/144 من ق.إ.جب.

على طريقة تقدير الضريبة وشرطها، حيث قد تصل المهلة إلى غاية ثلاثة أشهر، وقد تقلص إلى ثلاثين (30) يوماً في حالة الإصدار التكميلي والإضافي لجدول الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما قد تقلص كذلك إلى خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ التبليغ في حالة الإصدارات التكميلية والإضافية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو عن عدمها. ولقد منح المشرع للقابض باعتباره المسؤول الأول عن عملية التحصيل إجراءات عدة يلجأ إليها لاستقاء ما للخزينة لدى الغير، لكن بالمقابل منح كذلك للمكلف وسائل يلجأ إليها لكي يحافظ على حقوقه لدى المصالح الجبائية.¹

وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهم المنازعات المطروحة في ميدان التحصيل وتقسيمها إلى المنازعة المتعلقة بإجراءات المتابعة (الفرع الأول) واسترداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات (الفرع الثاني) الغلق المؤقت للمحل والحجز والبيع (الفرع الثالث).

الفرع الأول: المنازعات المتعلقة بالاعتراض على إجراء المتابعة:

من خلال نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية يتبين أن الاعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية يمكن أن تتعلق بشكليات الاجراء أو بموضوع المتابعة وهما:

أولاً- الاعتراض على سند التحصيل (شكل الإجراء):

يمكن للمكلف بالضريبة أن يعارض كل إجراء يقوم به قابض الضرائب ضده لغرض تحصيل ديون الخزينة العامة لديه، ولكن هذا الاعتراض لا يكون مقبولاً إلا إذا اقترن بوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة، كتلك العيوب المتعلقة بشكل سند التحصيل وشكل التنبيه أو الإخطار الضريبي، وكذا العيوب المرتبطة بآجال وكيفيات تبليغ هذه السندات والتنبيهات، فوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة يعد شرطاً أساسياً لقبول الاعتراض.

وقد قضت المحكمة العليا في هذا الشأن في قرارها رقم 62575 الصادر بتاريخ 27 جانفي 1991، ببطلان إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة

¹ - سليم قصاص، مرجع سابق، ص 51.

القديم للمكلف، باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، ومما ترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضع التحصيل ضده.¹

وكما جاء في قرار مجلس الدولة بخصوص الملف رقم 001987 في جلسة 2001/07/30 حول بطلان إجراءات التحصيل ما يلي²: "حيث أن المادة 342 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها، سرية وترسل للمعني في ظرف مغلق غير أنها بلغت للمعني بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطل، كما أنه بلغ للمستأنف عليها جدول التحصيل عن طريق مفتش الضرائب لمدينة بودواو بينما يشترط أن يبلغ عن طريق قابض الضرائب وأن مفتش ضرائب مدينة بودواو غير مختص...".

وكما يطال الاعتراض شكلية إجراء المتابعة وإجراءات الحجز، مما يترتب عليه طلب إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات، فالمشرع وحفاظا منه على توازن المراكز القانونية بين الإدارة والمكلف بالضريبة وبالرغم من إجازته وتمكينه لإدارة الضرائب حجز أموال المكلف فإنه أوجب عليها إجراءات لابد من احترامها وإلا اعتبر تصرفها باطلا، فقد أجازت المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب أن تباشر الحجز على أموال المدين، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة، وبالمقابل يمكن للمكلف المعني بإجراء الحجز أن يطلب إلغاءه إذا تبين له بان هناك أخطاء ارتكبت أثناء تنفيذ الحجز.³

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 28.

² - مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص، 2003، ص 65، ذكره جمال سايس، مرجع سابق، ص 211 .

³ - يحي بدابرية، مرجع سابق، ص 72.

ثانيا- الاعتراض على التحصيل الجبري (موضوع المتابعة):

عكس ما تطرقنا إليه بالنسبة للاعتراض على سند إجراء المتابعة والمتعلق أساسا بشكل الإجراء، فإن الاعتراض على التحصيل الجبري يمس أساسا بالموضوع، ويتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به.¹

وبالتالي فالاعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها، ويباشر الاعتراض هنا بنفس الإجراءات بالنسبة للاعتراض على إجراء المتابعة، سواء تعلق الأمر بوجوب التظلم، أمام المدير الولائي أو رفع الأمر أمام القضاء، ويعود الاختصاص إلى المحكمة الإدارية.²

والملاحظ هنا أن الاعتراض لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، وهنا يطرح التساؤل عن مدى جدوى هذا الاعتراض ما دام لا يوقف المتابعة؟³

الفرع الثاني: استرداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات.

يمكن لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المكلف بالضريبة وفقا للشروط والإجراءات المحددة في المادتين 145 و146 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بعد توجيه إخطار للمكلف بالضريبة لتسديد ما عليه من ديون مستحقة ويجب على قابض الضرائب أن يعلم المكلف بالضريبة، بأن الإخطار بالتسديد الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله، ثم بيعها بالمزاد العلني، إذا لم يسدد ما عليه في الآجال الممنوحة، أو لم يتحصل على أجل إضافي من القابض القائم بالمتابعة .

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 29.

² - المادة 153-2 من ق.إ. جب: وتكتسي هذه الشكوى :

- إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الأحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة.

- وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق

المبلغ المطالب بها وغيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة.

³ - سليم قصاص، مرجع سابق، ص 55.

- و في حالة الحجز فقد حدد المشرع الاجراءات التي يتبعضها الغير لتمكينه من استرجاع الأشياء المحجوزة التي تعود له ملكيتها حسب نص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية وتتمثل هذه الإجراءات في ما يلي:
- تقديم طلب استرداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه.
 - يحزر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقا بجميع وسائل الإثبات المفيدة، وذلك خلال شهر واحد ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز وإلا فإنه يقع تحت طائلة البطلان.
 - ويسلم وصل عن الطلب إلى المكلف بالضريبة المحتج.
 - يقوم مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية بالبحث في طلب الاسترداد كل حسب مجال اختصاصه في أجل شهر واحد (01) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.
 - في حالة غياب القرار أو إذا كان القرار قد صدر ولم يرضه، يمكن للمشتكي في أجل شهر واحد أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.¹
 - الطعن المقدم أمام المحكمة الإدارية لا يوقف الدفع ويكون ذلك خلال أجل شهر (01) واحد ابتداء إما من انقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب للولاية وإما من تاريخ إبلاغه بالقرار.
- وبالرجوع إلى الطعن المسبق أمام إدارة الضرائب من أجل استرجاع الأشياء المحجوزة نجد أنه شرط جوهري حيث أنه لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت الدعوى مسبقة برفع الطلب إلى المدير الولائي وفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب وهذا ما تم التأكيد عليه في القرار رقم 207171 الصادر بتاريخ

¹ - المادة 154 من ق. إ. جب.

09/04/2001 عن مجلس الدولة في قضية مديرية الضرائب لولاية مستغانم ضد المؤسسة الوطنية العمومية بالمواد الغذائية.¹

الفرع الثالث: الغلق المؤقت والحجز وبيع المحجوزات

نص المشرع على الإجراءات الاستثنائية التي منحها للإدارة الجبائية لتمكنها من تحصيل أموال الخزينة العامة والتي حددها في الغلق المؤقت للمحلات التجارية والحجز، وبيع المحجوزات.²

أولاً- الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني:

طبقاً لنص المواد 146 و151 من قانون الإجراءات الجبائية يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، ويتم ذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويتمثل هذا الأخير في قابض الضرائب المختص بعملية متابعة وتحصيل الضريبة، فبالنسبة للمدير الولائي يكون قرار الغلق بناء على تقرير قابض الضرائب الحالي أو قابض الضرائب على مستوى مراكز الضرائب عند إنشائها، وإما بالنسبة لمدير كبريات المؤسسات فيكون ذلك بناء على تقرير قابض الضرائب على مستوى هذه الهيئة.

ولقد نصت المادة 146 أعلاه على الشروط والإجراءات المتعلقة بالغلق المؤقت والتي تتمثل في ما يلي:

- من حيث تبليغ قرار الغلق ويتم هذا من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.

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

¹ - مجلة مجلس الدولة، الغرفة الأولى، عدد خاص، عدد3، 2003، ص92، ذكره جمال سايس، مرجع سابق، ص 189.

² - يحي بدابيرية، مرجع سابق، ص72.

- من حيث المهلة القانونية لتنفيذ قرار الغلق نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على انه إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في اجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.
- ويلاحظ في هذا الشأن إن المشروع الجزائري قد مكن المدين بالضريبة من إمكانية اكتتاب سجل الاستحقاقات لدى قابض الضرائب شرط أن يوافق عليه هذا الأخير صراحة، ولم يحدد شروط الدفع بالتقسيط وترك السلطة في ذلك تقديرية بيد قابض الضرائب.
- يمكن للمكّلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا.
- لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت.¹

وكما أن المشروع الجزائري لم يشترط إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية كمرحلة سابقة ووجوبه قبل إجراء الحجز والبيع، وترك الحرية لإدارة الضرائب لاختيار الإجراء التنفيذي المناسب لمتابعة وتحصيل الضرائب، وقد لا يتناسب ذلك في حالات المتابعة للمكلفين الذين يستغلون محلات مهنية، فمن الأولى إن تمارس إدارة الضرائب وفي جميع الأحوال إجراء الغلق المؤقت تجاههم كوسيلة أولية للتحصيل قبل إجراء الحجز على محلاتهم المهنية.

ثانيا - الحجز:

يعتبر الحجز أهم إجراء تنفيذي لتحصيل الضرائب والرسوم، حيث يجوز لقابض الضرائب القيام بالحجز التنفيذي لأموال المكلف بالضريبة المستحقة ديونه بعد يوم من تبليغ

¹ - المادة 146 من ق.إ.جب.

التنبيه¹، حيث كان المشرع الجزائري أكثر تشددا وصرامة في إجراء الحجز على المدين المكلف بالضريبة مقارنة بما هو ساري في قواعد القانون العام، ومن أهم أنواع الحجز التي نصت عليها قوانين الضرائب حجز مال المدين لدى الغير، وحجز المحل التجاري، بالإضافة إلى إشعار الغير الحائز.

حيث بإمكان قابض الضرائب وبموجب إشعار خاص يعرف بالإشعار للغير الحائز حجز أموال المكلف بالضريبة لدى الغير، ويقصد بالغير الحائز كل من المؤسسات المالية العمومية والخاصة وكل المحاسبين العموميين لدى الإدارات والهيئات العمومية، وكذا الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع والخبراء المحاسبين عند قيامهم بعمليات التصفية، وكما يتوجب عن هؤلاء المستأمنين على أموال المكلف بالضريبة التسديد عن المكلف من مبلغ الاموال التي بحوزتهم او التي ستكون بين ايديهم الى غاية اقتطاع كل الضرائب المستحقة او جزء منها

وأما الحجز التنفيذية الاخرى وبما فيها حجز المحل التجاري فقد اكتفى المشرع المالي من خلال قانون الاجراءات الجبائية بالنص على احكام التنبيه السابق للحجز وكذا تحديد الاحكام الخاصة بتكاليف حراسة المحجوزات، وعلى ان يتم تنفيذ الحجز على يد اعوان المتابعة المؤهلين وتحت سلطة قابضي الضرائب ورقابة المدير الولائي للضرائب او مدير كبريات المؤسسات بحسب الحالة، وكما يمكن ان يسند تنفيذ الحجز الى محضر قضائي بموجب تكليف من قابض الضرائب واحال المشرع فيما يخص باقي الاحكام المتعلقة بالحجز الى قواعد القانون العام .

وبالنظر إلى إدارة الضرائب نجد أنها تعتبر الجهة الدائنة في الحجز، وهي التي تباشر وتشرف على إجراءاته ولا يشرف عليه القاضي ولا يتدخل، إلا عند حدوث منازعة في التنفيذ

¹ - المادة 147 من ق.إ.جب : " في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليها في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقابض الضرائب المختلفة أن يوجه تنبيهها إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه".

وعلى ذلك لا يأمر القاضي بإجراء الحجز، ولا يشرف عليه، بل إدارة الضرائب هي صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءاته وتحت مسؤوليتها.¹

الإجراءات الخاصة بالحجز:

- الأصل في قانون الإجراءات الجبائية أن يكون الحجز تنفيذيا، لذا ينبغي اتخاذ مقدمات وإجراءات، لاستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب وتبليغ الإنذار بالدفع ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

إلا أن المشرع أجاز الحجز التحفظي، وفقا لأحكام المادة 156-2 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك في حالات معينة، مثل حالة الخشية من فقدان الضمان العام، أو في حالة عدم وجود موطن مستقر للمكفّف بالضريبة بالجزائر.

- إعلام المكفّف بالضريبة بمحضر الحجز فإذا كان حاضرا ووقع على محضر الحجز فلا يلزم إعلامه، أما إذا كان غائبا فإنه يلزم إعلامه بمحضر الحجز.

- إعلام العامة بالحجز من خلال إلصاق نسخة من محضر الحجز في مكان المال، أو في لوحة الإعلانات الخاصة بإدارة الضرائب، أو نشره في صحيفة يومية.

- يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها، وفقا للأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 644 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

- عدم التعسف في الحجز، فينبغي أن يكون الحجز لأموال المدين في حدود مديونيته.

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

- يشرع أولاً في حجز الأموال المنقولة، فإذا لم تف بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة وغير المنقولة، لتسديد ما على المكلّف بالضريبة من دين، ثمّ حجز ما للمدين لدى الغير.¹

- في حالة الإفلاس والتسوية القضائية، تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأصول التي تقع تحت امتيازها.

ثالثاً - بيع المحجوزات:

من أهم التصرفات القانونية التي ترد على المحل التجاري هي بيعه ولقد عرّف القانون المدني الجزائري البيع بأنه "عقد يلتزم بمقتضاه البائع أن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حقا ماليا آخر في مقابل ثمن نقدي"² إذ يشترط لانعقاد بيع المحل التجاري توافر الأركان العامة للعقد وهي الرضا والمحل والسبب.

ويختلف بيع المحجوزات بغرض تحصيل أموال الخزينة العامة عن البيع في القانون المدني، وهذا ما يظهر من خلال المادة 151 والمادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية التي تتضمن مختلف إجراءات البيع، ويعتبر بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل ويهدف للحصول على مبالغ تستوفي إدارة الضرائب حقها من ثمن الأموال المحجوزة.

الإجراءات القانونية الخاصة ببيع المحجوزات :

توفر الترخيص الإداري ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلّف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية.³

وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلّف بالمؤسسات

¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص ص 42،43.

² المادة 351 من ق.م.ج.

³ المادة 146 من ق.إ.ج.

الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة، أن يرخص قانونا لقاibus الضرائب المباشرة للمتابعات بالشروع في البيع.

غير أنه، إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتلفن أو التحلل أو تشكل خطرًا على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه.¹

كما يجوز عند الاقتضاء، القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدد من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146 أعلاه، ويمكن لكل دائن خلال العشرة (10) أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار، والمسجل قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من التبليغ المذكور، أن يطلب من القاibus المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بالجملة.

ويجرى البيع بعد عشرة (10) أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة وتلصق هذه الإعلانات وجوبا بسعي القاibus المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري، وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها ومكتب القاibus المكلف بالبيع

ويدرج الإعلان قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري.

ويتم إثبات القيام بالإشهار من خلال الإشارة إليه في محضر البيع.

وإذا لم تراعى شكليات الإشهار، لا يجوز إجراء البيع، ويمكن وضع دفتر الشروط، ويجوز للأشخاص المعنيين الاطلاع في مقر القاibus المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز.²

¹ - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 356.

² - المادة 1/151 و2 من ق.إ.ج.ب.

بعد إتمام إجراءات إشهار بيع المحل التجاري تأتي المرحلة الثانية والمتمثلة في عملية البيع العلني وتحرير محضر البيع من قبل القابض وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العقار حيث يستغل المحل التجاري.

ويجب أن يشمل المحضر على البيانات التالية: تاريخ البيع، ذكر السند التنفيذي، ذكر محضر الحجز، تاريخه واسم العون الذي حرره، تاريخ الإعلان والعون المكلف بالبيع، تاريخ إصدار التصريح بالبيع، تاريخ تحرير محضر التأكد من الأشياء المحجوزة، ذكر حضور أو عدم حضور المحجوز عليه يوم البيع، ذكر مكان البيع، ذكر وسائل الإشهار، ذكر شروط البيع، ذكر ثمن الأشياء المباعة، مجموع ثمن المبيعات وكتابتها بالحروف، وقت البيع، نفقات البيع، ونفقات الأتعاب الأخرى، وإمضاءات الحراس والقابض والأعوان المكلفين بالبيع.¹

¹ - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 69.

المبحث الثاني: المنازعة أمام لجان الطعن

تتمتع المنازعة الضريبية بخصوصية من حيث الإجراءات حيث منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة طريق آخر يلجأ إليه لأجل حمايته من تعسف الإدارة الضريبية التي تتمتع بسلطات واسعة في المتابعة والتحصيل وفرض العقوبات والغرامات وكذا من أجل تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية.

والهدف من إنشاء هذه اللجان هو تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية من جهة ومن جهة أخرى يرى فيها المشرع حماية المكلفين بدفع الضريبة عندما تتعسف الإدارة في فرص الضريبة عليهم.¹

ينظم المشرع الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن من خلال المواد من 80 إلى 81 مكرر من قانون الإجراءات. ويلجأ المكلف بالضريبة الى لجنة الطعن عندما لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن الشكوى في أجل قدره أربعة أشهر (04) ابتداء من تاريخ استلام قراره الإدارة.

كما أن الطعن أمام اللجان لا يعلق الدفع ولكن يستفيد الشاكي من أحكام المادة 74 وهذا بتسديد مبلغ 20 % من جديد من الحقوق والعقوبات محل النزاع.²

ومما تجدر الإشارة إليه في هذا الصدد هو أن اللجوء إلى اللجان الإدارية جعله المشرع اختياريا يمكن للمكلف أن يستعمل حقه أو أن يتنازل عنه ويلجأ مباشرة إلى الجهات القضائية ممثلة في المحكمة الإدارية، غير أنه وفي حالة اختيار مسلك القضاء فإنه لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجان الإدارية.³

ويقوم المكلف بالضريبة بإرسال الطعن إلى رئيس لجنة الطعن حيث يخضع هذا الطعن إلى القواعد الشكلية الواجب توفرها في الشكوى سواء من حيث الشكل أو الموضوع.

¹ حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 30.

² المادة 80 من ق.إ.ج.ب.

³ عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 36.

بالإضافة إلى لجان الطعن الإدارية توجد لجان إدارية أخرى تعرف بلجان الطعن الولائي يلجأ إليها المكلف إذا كانت حالته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون جبائية أو في حالة عوز أو ضيق.

المطلب الأول: المنازعة أمام لجان الطعن الإدارية

يختلف تشكيل لجان الطعن الإدارية في منازعات الضرائب المباشرة وإجراءات سير أعمالها حسب نوع اللجنة حيث نجد أن قانون الإجراءات الجبائية قد تطرق إليها في المواد 80 و 81، 81 مكرر، حيث تقوم هذه اللجان بالنظر في الطعون التي ترفع إليها سواء من المكلف بالضريبة أو من الإدارة بخصوص الخلافات الخاصة بتقدير وعاء الضريبة أو حسابها أو من أجل الحصول على أمتاز ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وتوجد ثلاثة (03) أنواع من لجان الطعن الإدارية وهي:

- لجان الدائرة.
- اللجنة الولائية.
- اللجنة المركزية.

الفرع الأول: تشكيل لجان الطعن الإدارية وسيرها

تضمنت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، تشكيل وسير أعمال لجان الطعن الإدارية والتي تشمل كل من لجنة الدائرة للطعن واللجنة الولائية للطعن واللجنة المركزية للطعن، وستناول تشكيل هاته اللجان واختصاصاتها¹.

أولاً- تشكيل لجنة الدائرة للطعن وسيرها:

نتطرق إلى تشكيلة لجنة الدائرة للطعن وسير أعمالها:

أ- تشكيل لجنة الدائرة للطعن:

كان أول إنشاء لها على مستوى المجالس الشعبية البلدية سنة 1968 وكان يرئسها

¹- عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 37.

رئيس المجلس الشعبي البلدي أو ممثله رئيسا وتتشكل من ممثل عن الحزب، موظف من الضرائب المباشرة، يقوم بمهام الكاتب، وخمسة أعضاء مرسمين، وخمسة أعضاء نواب يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بدفع الضريبة الموجودين ضمن حدود البلدية والذين لهم دراية كافية لقيامهم بالأعمال المسندة إليهم.

وقد بقيت هذه التشكيلة على حالها الى غاية صدور قانون المالية لسنة 1991 تم تقليص أعضاء هذه اللجنة إلى الآتي:

- قاض يعينه رئيس المحكمة المختصة اقليميا، رئيسا لها.
- خمسة أعضاء مرسمين، وخمسة أعضاء نواب تعيينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة عدم وجودها يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بالضريبة التابعين للبلدية، وذوي معارف كافية لتنفيذ الأشغال المعهودة إلى اللجنة.
- عند تحويل هذه اللجان على مستوى الدوائر أصبحت تشكيلتها يترأسها رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا¹.
- عضويين دائمين وعضوين إضافيين في كل بلدية تعيينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة الغياب يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بالضريبة الذين لديهم معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.
- وبصدور قانون المالية لسنة 1995، أضيف لتشكيلة هذه اللجان عضوين آخرين تمثلا في:

- رئيس البلدية لمقر ممارسة النشاط.
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا.
- وحين صدور قانون المالية لسنة 2007، استقر المشرع على التشكيلة الآتية:
- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا.
- رئيس المجلس الشعبي أو أحد نوابه لكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.

1 - يحي بدابرية، مرجع سابق، ص 105 .

- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا، أو بحسب الحالة، مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب.
- عضوين كاملي العضوية، وعضوين مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب بالبلدية الذين يحزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.
- وبملاحظة ما انتهت اليه تشكيلة هذه اللجان، نجد أن المشرع الجزائري عمل على تقليص حجم استقلالية وحياد هذه اللجان عبر التعديلات المختلفة التي عرفتها، حيث أسندت رئاستها إلى رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة، في حين كان يعين قاض لرئاستها، وتم تقليص عدد الأعضاء المنتمين إلى الجمعيات أو الاتحادات المهنية من خمسة أعضاء إلى عضوين¹.

وكما أصبحت إدارة الضرائب عضوا في اللجنة، ومما جعل تشكيلة هذه اللجان تغلب في تكوينها جهات الإدارة على الجهات الممثلة للمكلفين، إضافة إلى تغييب الجهة القضائية، حيث كانت سنة 1991 يرأسها قاضي يعينه رئيس المحكمة إقليميا.

ب-تسيير لجنة الطعن للدائرة:

تجتمع لجنة الدائرة مرة واحدة في الشهر بناء على استدعاء من رئيسها، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، كما تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثلهم لسماع أقوالهم².

حيث يجب على اللجنة تبليغ الاستدعاءات إلى المكلفين بالضريبة قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها، وهذا حتى يتمكن المكلف من إعداد دفعه أمام لجان الطعن.

¹- المادة 81 مكرر 1 من ق.إ.ج.ب.

²- المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.ب.

ثانيا- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن وسيرها:

نتطرق للتشكيلة المكونة للجنة الولائية للطعن و كذا سير اعمالها

أ- تشكيل اللجنة الولائية للطعن:

بعد التغييرات التي عرفتها تشكيلة اللجنة الولائية للطعن، أصبحت حاليا تتشكل من:

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا رئيسيا.
- ممثل عن الوالي.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.
- مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب.
- ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية، وفي حالة غيابه ممثل غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها اقليميا لهذه الولاية.
- خمسة أعضاء دائمي العضوية، وخمسة أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء، يتم اختيار أعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي بشرط أن يكونوا حائزين على الأقل معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.
- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة¹.

ونلاحظ هذه المرة أن تأليف هذه اللجنة قد أخضعه المشرع إلى معايير جسدت نوعا من التوازن والتوافق بين جانب الإدارة عموما من جهة والمكلفين أصحاب الطعون من جهة أخرى، مما يجعل هذه اللجنة ذات تشكيلة متوازنة مقارنة بتشكيلة لجنة الدائرة، حيث تشمل لجنة الولاية على عدد لا بأس به من الأعضاء الدائمين والذين يتم اختيارهم من طرف الجمعيات والاتحادات المهنية، بالإضافة إلى عضوية وتمثيل المجلس الشعبي الولائي بها،

¹ - المادة 81 مكرر 2 من ق.إ.جب.

وكما أحسن المشرع فعلا¹، باسناده لرئاسة اللجنة إلى قاض، مما يضمن حيادها واستقلاليتها.

ب- سير اللجنة الولائية للطعن:

تعقد اللجنة الولائية للطعن اجتماعاتها بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء ويجب على اللجنة أن تستدعي المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم في آجال قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد الاجتماع².

وكان من الأخرى لكي يتمكن المكلف من إعداد دفعه أمام لجان الطعن أن يسمح له بالاطلاع على التقارير المقدمة من الإدارة الجبائية بخصوص شكواه وعلى الوثائق المرفقة بالملف³.

ثالثا- تشكيلة اللجنة المركزية للطعن وسيرها:

نص المشرع في المادة 81 مكرر-3 من قانون الاجراءات الجبائية، على تشكيل اللجنة المركزية للطعن وسير اعمالها .

أ-تشكيل اللجنة المركزية للطعن:

لم تعرف اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة تغييرا معتبرا في تأليفها، وذلك منذ إنشائها الأول، إلا من خلال قانوني المالية لسنتي 1991 و1992 والذين ألغيا تمثيل الإدارة المركزية للحزب آنذاك من تشكيلة اللجنة، وأضافا إلى عضوية هذه اللجنة ممثلا عن الاتحاد المهني المعني، عدا ذلك فإن بقية أعضاء هذه اللجنة ينتمون إلى الإدارة المركزية للدولة، واستمر الوضع كذلك إلى غاية صدور قانون الإجراءات الجبائية والذي أحال إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بهذا الشأن، ويصدر قانون المالية لسنة 2007 لم

¹- يحي بدابرية، مرجع سابق، ص 106.

²- عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 39.

³- المادة 81 مكرر 02 من ق.ا.جب.

يغير المشرع في تشكيلة هذه اللجنة إلا من خلال إضافة عضو ثاني من إدارة الضرائب، وأصبحت بذلك تشكيلة هذه اللجنة كالاتي:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثلة المفوض رئيسا.
- ممثل عن وزارة العدل، تكون له على الأقل رتبة مدير.
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- المدير العام للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر عن الغرفة الوطنية للتجارة.
- ممثل عن الاتحاد المهني المعني.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر، ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.

- المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب، بصفته مقررا¹.

ويلاحظ أن تشكيل اللجنة المركزية للطعن يكاد يخلو من تمثيل طرف أساسي في النزاع الضريبي، وهو المكلف بالضريبة صاحب الطعن موضوع الدراسة باستثناء وجود ممثل عن الاتحاد المهني المعني، وكما أن تأليف هذه الأخيرة إداري مطلق، بل إن أغلب الأعضاء ينتمون إلى قطاع المالية، حيث يتراأس اللجنة وزير المالية أو ممثله، بالإضافة إلى تمثيل إدارة الضرائب بأكثر من عضو، فنجد اللجنة تشمل عن مديرية كبريات المؤسسات وكذا المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن على مستوى المديرية العامة للضرائب.

وبالتالي فإن هذه التشكيلة لا تمثل ضمانا حقيقية للمكلفين بالضريبة المعنيين بالطعن أمام هذه اللجنة، وكما أنها لا تضمن مبدأ الحياد والاستقلالية وخاصة في غياب الجهة القضائية بها².

1- المادة 81 - 3 من ق.ا.جب.

2- يحي بدابرية، مرجع سابق، ص 108.

ب- سير اللجنة المركزية للطعن:

طبقا لنص المادة 81 مكرر الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن اللجنة المركزية للطعن تجتمع مرة واحدة في الشهر على الأقل بناء على استدعاء من رئيسها ويبلغ جدول أعمالها إلى الأعضاء قبل عشرة (10) أيام من تاريخ اجتماعها. كما أنه لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، كما تقوم اللجنة استدعاء المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم وتبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوم من تاريخ الاجتماع.

ويمكن للجنة كذلك أن تستمع حسب الحالة لأقوال المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة¹.

الفرع الثاني: اختصاص اللجان وآرائها

سنحاول من خلال هذا الفرع تسليط الضوء على اختصاصات لجان الطعن الإداري، ثم نتطرق إلى الآراء التي تبديها هذه اللجان ويكون ذلك كآلاتي:

أولاً- اختصاصات اللجان الإدارية للطعن:

سننتظر لاختصاصات كل لجنة على حدى فيما يلي:

أ- اختصاصات لجنة الدائرة للطعن:

تتمثل اختصاصات لجنة الدائرة للطعن الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة بما يلي:

- الطلبات المتعلقة بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة) عن مليوني دينار (2.000.000 دج) أو يساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي؛
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 40.

ب- اختصاصات اللجنة الولائية للطعن:

يتمثل اختصاص هذه اللجنة في:

- الطلب التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) مليوني دينار (2.000.000 دج) وتقل عن سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) أو تساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.

ج- اختصاصات اللجنة المركزية للطعن:

تختص اللجنة المركزية للطعن في كل الطعون المتعلقة بالضرائب، والرسم والتحصيلات المقدمة من المكلفين:

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

- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) عشرين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الإدارة قرار بالرفض الكلي أو الجزئي¹.

ثانيا- آراء لجان الطعن الإدارية:

تعقد ا لجان الطعن الإدارية جلساتها لتبدي رأيها في النزاعات المطروحة أمامها طبقا لما نصت عليه أحكام المادتين 80 و 81 من قانون الإجراءات الجبائية وبالرجوع إلى نص المادة 81-2 السالفة الذكر، فإن لجان الطعن الادارية تلتزم بإصدار قرارها حول الطعون والمرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض، صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة.

¹ - المادة 81 مكرر الفقرة 03 من ق.ا.جب.

وفي حالة عدم إبداء رأيها خلال هذه المهلة، فإن ذلك يتخذ على أنه رفض ضمني للطعن، مما يمكن المكلف بالضريبة اللجوء إلى الجهات القضائية في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل.

لقد كانت هذه اللجان تلعب دورا استشاريا إذ أن ما تبديه من آراء لم يكن يسمو إلى مرتبة القرار ولا يعد ملزم التطبيق، إلا أنه ما تفحصنا التعديلات الواردة بالأمر 31-96 المؤرخ في 1996/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 وبالأخص المواد 29 إلى 31، فإننا نجد أن المشرع نص صراحة على حالة واحدة يمكن فيها للمدير الولائي للضرائب أن يؤجل تنفيذ لآراء اللجان، وهي الحالة التي يكون فيها الرأي مخالفا صراحة لمادة قانونيا". وهو الحكم الذي تبناه المشرع في قانون الإجراءات الجبائية، حيث سمحت للمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى، أو مدير المؤسسات الكبرى، أن يعلق تنفيذ رأي اللجنة غير المؤسس قانونا، واشترطت تبليغ الشاكي بذلك، ورفع طعن ضد هذا الرأي إلى المحكمة الإدارية خلال الشهر الموالي لتاريخ إصداره¹. وبالتالي فإنه كقاعدة عامة فإن رأي اللجنة يعد إلزامي إذ ما استوفى شروطه القانونية والتي تتلخص في الآتي:

- يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبليغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى، في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، ويخص هذا الأجل لجان الطعن بالدائرة والولاية، بينما لجان الطعن المركزية فنجد أن الأجل أطول، بحيث يمتد إلى 20 يوما من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

- كما يجب أن تعلق آراء اللجان وفي حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة يجب أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي.

¹ - المادة 81 من ق.إ.ج.ب.

-أما بالنسبة لتبليغ قراراتها للمكلفين، فيتولى مهمة ذلك، حسب الحالة، مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواربي في أجل شهر واحد.¹

ومن ذلك الحين تصبح هذه القرارات قابلة للطعن فيها أمام القضاء (المحكمة الادارية).

المطلب الثاني: لجان الطعن الولائية

إن لجان الطعن الولائية تجد أساسها في قانون الإجراءات الجبائية² ومقرر المتعلق بإنشاء وتكوين وسير لجان الطعن الولائية.

ولقد أحدثت المشرع هذه اللجان لتخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها عوز أو ضيق في مقدرته المالية مما تجعله في عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة، فيلجأ في هذه الحالة إلى اللجان ليلتمس منها مساعدته بالتخفيف عنه أو إعفائه من الضرائب المؤسسة قانوناً³.

حيث تختص هذه اللجان بالبحث طبقاً للقوانين والتنظيمات في طلبات القابضين وطلبات المكلفين بالضريبة المختلفة، بحيث نجد أن لها سلطة تقديرية واسعة في قبول أو رفض الالتماس⁴.

فهي غير مقيدة بأية نص تشريعي لأنها تقوم بدراسة الملفات المعروضة عليها وفق معطيات مادية بحتة.

الفرع الأول: تقديم الطلبات

يوجد نوعان من الطلبات، طلبات المكلفين بالضريبة وكذا طلبات قابضي الضرائب:

¹ - المادة 81 من ق.إ.جب.

² - المادة 92 من ق.إ.جب.

³ - المادة 03 من المقرر رقم 16 المؤرخ في 28 ماي 1991، المتعلق بإنشاء وتكوين وسير لجان الطعن الولائية.

⁴ - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 50.

أولاً- طلبات المكلفين بالضريبة:

إن اختصاص هذه اللجنة ينحصر في مبالغ عقوبات التحصيل وطلبات المكلفين بالضريبة المباشرة والرسوم المماثلة وكذا حقوق التسجيل والعقوبات والغرامات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة وليكون الالتماس مقبولاً لا بد من توافره على شوط شكلية وأخرى موضوعية.

أ- الشروط الشكلية:

إن الشروط الشكلية الواجب توافرها في الالتماس هي نفسها المطلوبة في الشكاية في حالة الطعن النزاعي باستثناء شروط الآجال، حيث يسمح للمكلف تقديم طلبه مرفوقاً بنسخة من مستخرج الجداول وأخرى من الإنذار ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب في أي وقت مادام الموضوع غير نزاعي يتعلق بالتماس مساعدة الإدارة¹، حيث يتم ارسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية مع ارفاق هذه الاخيرة بالإنذار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية².

ب- الشروط الموضوعية:

إن طلب التخفيف من الضريبة أو إبراء ذمة المدين من دفعها مشروطة بأن يكون هذا الطلب معللاً وعليه تقديم البراهين والأدلة لتمكين الإدارة من اتخاذ القرار الصحيح، إلا أنه يجب التفريق بين الطلبات المتعلقة بالضرائب العادية وكذا الطلبات المتعلقة بالعقوبات والغرامات الجبائية.

فبالنسبة للطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية كأصل عام لا يجوز للمكلف بالضريبة طلب إبراء ذمته أو التخفيض من قيمة الضرائب المباشرة غير أنه كاستثناء في حالة ما إذا كان المكلف في عوز أو ضيق لا يستطيع سداد دينه وإبراء ذمته إزاء الخزينة العمومية هنا

1- عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 51.

2- المادة 93- 3 من ق.إ.ج.ب.: يجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة وإرفاقها بالإنذار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى.

يحق له التماس إعفائه من الضرائب أو التخفيف منها وذلك حسب حالته المالية والسلطة التقديرية تعود لمصلحة الضرائب.

أما بالنسبة للطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية فإذا كان للمكلف مبررات جادة يجوز له تقديم التماس إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً بشرط إرفاق طلبه بالسجلات والوثائق اللازمة والضرورية¹.

ثانياً - طلبات قابضي الضرائب:

في بعض الحالات لا يمكن تحصيل الضريبة لأسباب منها غياب المكلف أو وفاته أو إعساره فيمكن لقابض الضرائب الطلب من اللجنة ابتداء من السنة الخامسة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل إقرار الحصص غير القابلة للتحصيل وفق إجراءات معينة:

إن الطلبات التي يقدمها قابض الضرائب المتعلقة بالحصص المراد إقرار عدم قابليتها للتحصيل تكون إجمالية بحيث أنها تضم كل الحصص غير القابلة للتحصيل وتقدم إلى المدير الولائي للضرائب في شكل بيانات قبل 20 أبريل من كل سنة على أن يتم ترتيبها حسب الآتي:

- حسب السنة التي دخل فيها الجداول حي التحصيل.
- بالنظر إلى نوع وطبيعة الضريبة.
- وكذلك حسب قيمتها التي تفوق 250 ألف دج والتي تقل في ذلك بحيث يجب رصد كل واحدة منها على حدة².

كما يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحال تحصيلها في مجالات خاصة تشبه إلى حد كبير السجلات الخاصة بتنفيذ شكاوى المكلفين السابق ذكرها.

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 51.

² - المرجع نفسه، ص 52.

وتوجه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعينة بحيث يتولى رئيس المفتشية مسؤولية التحقيق من صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض فيتأكد على الخصوص من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه أي الوصول إلى آخر نتيجة وهي استحالة التحصيل.

أما إذا وجد اختلاف في الآراء بين القابض ورئيس المفتشية فالرأي الفاصل يعود للمدير الولائي للضرائب والقرارات التي تتخذ لاعتبار الحصص عديمة القيمة لا تبرئ ذمة المكلف بحيث يجب معاودة متابعتهم لتحصيل الضريبة حتى بالقسر إذا تبين يسرهم من جديد طالما لم يتم التقادم.

الفرع الثاني: اختصاص النظر في الطعون الولائية

يعود الاختصاص للنظر في التماسات المكلف إلى السلطات الإدارية في المصالح الجبائية، سواء على المستوى الجهوي أو الولائي، ولكن بعد استشارة اللجان المكونة لهذا الغرض وهما: اللجنة الولائية للطعن الولائي، واللجنة الجهوية للطعن الولائي، التي سوف نتعرض لتكوينها وحدود اختصاص كل منها، والملاحظ في هذا الشأن أن سلطة القضاء في رقابة أعمال هذه اللجان تنحصر سوى في النظر في مدى مشروعية القرارات التي تتخذها الإدارة في هذا الشأن بناء على آراء هذه الأخيرة.

أولاً- لجنة الطعن الولائية بالمديرية الولائية للضرائب:

تختص لجنة الطعن الولائية بالمديرية الولائية للضرائب بالنظر في طلبات المكلفين المعروضة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها والتي تقل حصة المطعون فيها عن 5.000.000 دج أو تساويه، على أن يتعلق موضوع الطعن بعوز أو ضيق حال المكلف والذي كان له بمثابة عائق نحو تبرئة ذمته من ديون مؤسسة قانوناً¹.

¹ - المادة 93-3 من ق.إ.ج.ب.

أ- تشكيل اللجنة:

وتتكون هذه اللجنة وفقا لما نصت عليه المادة 03 من مقرر المديرية العامة للضرائب

من:

- المدير الولائي للضرائب رئيسا.
 - نائب المدير الفرعي للمنازعات عضوا.
 - نائب المدير الفرعي للعمليات الجبائية عضوا.
 - نائب المدير الفرعي للتحصيل عضوا.
 - نائب المدير الفرعي للرقابة عضوا.
 - رئيس مفتشية وقابض يعينهما المدير الولائي للضرائب.
- ويقوم بكتابة اللجنة رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية¹.

ب- سير أعمال اللجنة الولائية:

تجتمع اللجنة الولائية مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل حسب عدد الملفات بطلب من رئيسها، ويشترط لصحة الاجتماع أن يبلغ عدد الحاضرين النصاب القانوني ثلثي الأعضاء والذين يجب إبلاغهم بالاجتماع خلال ثمانية أيام قبل تاريخه.

وتجتمع اللجنة بمقر مديرية الضرائب للولاية، وتدرس ملفات المعنيين والتي تشمل على طلبات المعنيين وتقرير المفتشية المعنية، وبعد المداوات تقرر اللجنة وضعية كل طلب على حدى وتكون هذه القرارات بالأغلبية، أما في حالة التساوي فيرجح صوت الرئيس.

وتصدر القرارات حول طلبات المكلفين بالضريبة وقابض الضرائب مطابقة لقرارات اللجنة والموقعة من طرف رئيسها، وتبلغ للمعنيين عن طريق رسالة ممضي عليها مع إشعار بالاستلام خلال خمسة عشرة (15) يوما الموالية لتاريخ الاجتماع.

وفي حالة رفض الطلبات المعنيين يكون قرار اللجنة قابلا للطعن أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، والملاحظ أنه لم يتم تحديد تاريخ معين للطعن.

¹ - المادة 03 من المقرر رقم 16 الصادر في 28 ماي 1991، المتعلق بتشكيل وتنظيم اللجان الطعن الولائية.

ثانيا- اللجنة الجهوية للطعن الولائي:

المكلف الذي لم يجد لطلبه ردا إيجابيا من اللجنة الولائية بخصوص التماسه، سواء أكان رد هذه الأخيرة رفضا كليا أو جزئيا أو إذا تجاوزت الحصة الضريبية موضوع الالتماس السقف السالف الذكر فإنه يجوز له أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة في حالة الطعن الولائي، وصاحبة الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق 5.000.000 دج¹.

أ-تشكيلة اللجنة:

تضم اللجنة الجهوية للطعن الولائي كل من:

- المدير الجهوي للضرائب رئيسا.
- المدير الفرعي على المستوى الجهوي المكلف بالمنازعات.
- المدير الفرعي على المستوى الجهوي المكلف بالعمليات الجبائية².

ب- سير اللجنة:

بعد تلقي المدير الجهوي للطلبات التي استوفت الشروط المذكورة سابقا يدعو أعضاء اللجنة للاجتماع حيث يكون ذلك حسب عدد الملفات ويشترط لصحة الاجتماع بلوغ النصاب القانوني (ثلثي الأعضاء) ويستدعى أعضاء اللجنة ثمانية أيام قبل تاريخ الاجتماع. وبعد دراسة اللجنة للملفات تعطي رأيها حول الطلبات التي يتضمنها هذا الأخير ويكون التصويت على القرار بالأغلبية وفي حالة التساوي يرجح رأي الرئيس (المدير الجهوي للضرائب).

وبعد الاتفاق على قرار معين سواء بالرفض أو القبول، يوقع كل الأعضاء الحاضرين على محضر يتضمن أشغال وقرار اللجنة وتوضع نسخة من هذا المحضر مع ملف المعني. بعدها يبلغ قرار اللجنة عن طريق المدير الولائي للضرائب للمعني برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

¹ - المادة 93-3 من ق.إ.جب.

² - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص54.

إن رئيس لجنة العفو الولائي ورئيس اللجنة الجهوية للعفو، مكلف بتقديم كشف إجمالي كل سداسي يتضمن نوع الضريبة والعدد الإجمالي للملفات المسجلة والتي اتخذ بشأنها قرار، وكذلك مبلغ التخفيضات الممنوحة إلى المديرية المركزية للضرائب حتى تتم المتابعة الحسنة لهذه اللجان.

حيث انه عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة¹، أي أنه ابتداء من السنة الحادية عشرة الموالية لسنة إدراج جداول الضرائب في التحصيل، تعتبر الضرائب التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة، وتوجه الطلبات بخصوصها إلى السلطة المعنية إلى غاية 30 أفريل من كل سنة، ولا يشترط تعليل أو تسبيب هذه الطلبات، ويتم الاكتفاء بذكر طبيعتها وسنة إدراجها في التحصيل وتحديد كشف كل بلدية على حدى.

الفرع الثالث: اجتماع لجان الطعن الولائي والطبيعة القانونية لآرائها

نتطرق من خلال هذا الفرع إلى اجتماع لجان الطعن الولائية وكذا الطبيعة القانونية لآرائها:

أولاً- اجتماع لجان الطعن الولائي:

تجتمع لجان الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب مرة في الأسبوع على الأقل، وذلك بناء على استدعاء من رئيسها، ويكون اجتماع لجان الطعن الولائي على المستوى الجهوي مرة في الشهر على الأقل وباستدعاء من رئيسها².
وأما فيما يخص لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، فتجتمع هذه الأخيرة باستدعاء من رئيسها مرة في الشهر على الأقل.

ولا تصح اجتماعات لجان الطعن الولائي إلا بحضور ثلثي (3/2) أعضائها، ويتم إخطار الأعضاء قبل ثمانية أيام على الأقل من تاريخ الاجتماع.

¹ - المادة 94-2، من ق.إ.جب.

² - المادة 05 من المقرر رقم 16 المؤرخ في 28 ماي 1991، مرجع سابق.

ويتولى كتابة اللجان على مستوى المديرية الولائية، رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية¹.

أما على المستوى الجهوي فتسند مهام كتابة اللجنة إلى رئيس مكتب الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب، وكذلك الأمر بالنسبة للجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

كما تتخذ قرارات لجان الطعن الولائي بناء على أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، وتعلل القرارات وتدون مداولات اللجان وقراراتها في محضر الجلسة، ويمضي في هذا المحضر الأعضاء الحاضرين، وبالنسبة لملفات المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ترسل نسخ من المحاضر إلى المديرية العامة للضرائب على أساس تقرير إخباري.

وفي الأخير يقوم المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى بحسب الحالة، بإصدار قراره حول طلب المكلف بناء على قرار لجنة الطعن المختصة، ومن ثم يتم تبليغ القرار إلى المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام في أجل 15 يوما من تاريخ اجتماع اللجان.

ثانيا- الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولائي:

يطرح الإشكال حول طبيعة قرارات لجان الطعن الولائي، فهي في الأصل قرارات إدارية ملزمة لإدارة الضرائب والمكلف في نفس الوقت، ولكن عندما لا يرضى المكلف بهذه القرارات، يطرح التساؤل حول الفرص القانونية المتاحة لهذا الأخير لمراجعة قرارات الإدارة الجبائية، وفي هذا الشأن لم يتح المشرع للمكلف الطعن في هذه القرارات، إلا فيما يخص الطعن في قرار لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب أمام اللجنة الجهوية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب.

¹ - يحي بدابرية، مرجع سابق، ص130.

وأما بخصوص الطعن القضائي في قرارات اللجان، فبالرغم من أن هذه القرارات تعد قرارات إدارية، إلا أن المشرع لم يمنح للمكلف إمكانية الطعن القضائي في هذه القرارات، مما يوجب تأسيس هذه الطلبات، وهو ما يستلزم أيضا تعليل القرارات الصادرة بشأنها¹.

¹ - يحي بدابرية، مرجع سابق، ص130.

خلاصة الفصل:

ونخلص في هذا الفصل الى أن الإجراءات الإدارية التي أقرها القانون الجبائي لتسوية النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تعد من الإجراءات القانونية لفك النزاع الناشئ وديا، أي مخاصمة القرار الصادر في حق المكلف أمام نفس الجهة الإدارية المختصة التي أصدرته، حيث منح المشرع للمكلف حق الطعن فيه أمامها، وذلك من خلال تقديم تظلمه الإداري المسبق (شكواه) وفقا لشروط وآجال محددة قانونا، وهذا التظلم أقره المشرع كضمانة للمحافظة على حقوق المكلف، كما يعد من الإجراءات الجوهرية وأي إخلال بها يعد مخالفا للنظام العام، كما أعطى له حق الاعتراض على إجراءات التحصيل التي تعد من بين الضمانات الممنوحة للمكلف من قبل المشرع الجبائي.

ويتم الطعن الإداري على مستويين: الأول الطعن أمام نفس الجهة مصدرة القرار المتمثلة في المدير الولائي للضرائب، والثاني على مستوى لجان الطعن الإدارية التي أحدثها المشرع، ولكن التظلم أمامها ليس له أي أثر إيجابي في تسوية النزاع الضريبي، لأن اللجوء إليها أمر اختياري والآراء التي تصدرها غير ملزمة، على غرار الصلاحيات الواسعة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب.

الفصل الثاني

منازعات الضرائب
المباشرة أمام الجهات
القضائية

تمهيد:

بعد استيفاء كل الإجراءات التي يتطلبها القانون أمام الجهات الإدارية المختصة بالمنازعات الضريبية الناشئة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، حيث تعتبر هذه الإجراءات ملزمة قبل مخاصمة الإدارة الجبائية أمام القضاء، فبعد قيام المكلف بالضريبة بالتظلم أمام الجهات الإدارية المختصة وصدور قرار من قبلها بصفة صريحة أو ضمنية.

ففي حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرار الصادر من قبل إدارة الضرائب، اجاز له المشرع اللجوء إلى القضاء المختص وذلك عن طريق الدعوى الضريبية باعتبارها السلطة والوسيلة التي خولها القانون للمكلف للالتجاء للقضاء للنظر والفصل في وجود أو مشروعية دين الضريبة وحماية حقوقه المرتبطة بذلك.

ومن هذا المنطلق سيتم تركيز الدراسة في هذا الفصل على الدعوى الضريبية باعتبارها موضوع المرحلة القضائية لتسوية النزاع الضريبي، مبرزين الإجراءات والخصوصيات التي تجعل منها متميزة عن بقية الدعاوى الإدارية في عمومها وذلك، وفق مبحثين يخصص الأول لكل ما له علاقة برفع الدعوى الضريبية، أما الثاني فسيخصص لسير الدعوى الضريبية.

المبحث الأول: رفع الدعوى الضريبية

وللإمام بكل ما يخص رفع الدعوى الضريبية سيكون من خلال التعرض إلى الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية ومسألة الاختصاص (المطلب الأول)، بالإضافة إلى حالات وشروط رفع الدعوى الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية ومسألة الاختصاص

تعتبر الدعوى الضريبية من أهم دعاوى القضاء الإداري، ومن خلال هذا المطلب سيتم تحديد الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية، كما سيتم التطرق كذلك إلى قواعد الاختصاص التي تخضع لها الدعوى الضريبية.

الفرع الأول: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية

تتجلى أهمية تحديد طبيعة النزاع الضريبي من عدة نواحي أهمها معرفة الجهة القضائية المختصة بنظر ذلك النزاع، ولا يمكن القيام بذلك إلا بعد معرفة مختلف أنواع الدعوى الإدارية والأسس والمعايير التي تبنى عليها، ثم ترجيح إلى أي نوع من الدعوى تنتمي الدعوى الضريبية، وذلك بناء على أسس ومعايير منطقيّة وموضوعية.

أولاً - أنواع الدعوى الإدارية:

تتجسد الدعوى التي يختص بنظرها القضاء الإداري حسب قانون الإجراءات المدنية والإدارية في أربع دعاوى تتمثل في دعاوى الإلغاء ودعاوى التفسير ودعاوى فحص المشروعية ودعاوى التعويض أو ما يعرف بدعاوى القضاء الكامل بالنسبة للمحاكم الإدارية¹ ويختص مجلس الدولة بالفصل في كل الدعوى سابقة الذكر والمتعلقة بالقرارات الصادرة عن

¹ - المادة 802 من ق.إ.م.إ. : "تختص المحاكم الإدارية كذلك بالفصل في:

1- دعاوى إلغاء القرارات الإدارية والدعاوى التفسيرية ودعاوى فحص المشروعية للقرارات الصادرة عن:

- الولاية والمصالح غير الممركزة للدولة على مستوى الولاية،

- البلدية والمصالح الأخرى للبلدية،

- المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية،

2- دعاوى القضاء الكامل،

3- القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة."

السلطات الادارية المركزية عدا دعوى القضاء الكامل¹ حيث تعبر تسمية القضاء الكامل على سلطات وصلاحيات واسعة بحيث يذهب القاضي الإداري إلى منح تعويضات مادية بعد إلغاء القرار الإداري محل الدعوى إذا تبين له أنه غير مشروع².

ثانيا - الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل:

لقد نص قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب والمتعلقة بالشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، والتي لم ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر³، وكذلك الحال بالنسبة للأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المشكّلة بقوة القانون أو فعليا المذكورة في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي لم ترضيهم قرارات مدير كبريات المؤسسات بخصوص شكاويهم يمكنهم رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية⁴.

وعليه فإنّ المشرع الجزائري يعتبر المنازعات الضريبية ومنها منازعات الضرائب المباشرة من دعاوى القضاء الكامل، وذلك لأنّ المحاكم الإدارية هي التي تختص بنظرها دون مجلس الدولة مهما تكن الجهة المصدرة للقرار مركزية وهذا بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات المتواجدة على مستوى الجزائر العاصمة باعتبارها مصلحة ذات اختصاص وطني، أو محلية بالنسبة للمديريات الولائية للضرائب أو مراكز الضرائب أو المراكز الجوّارية للضرائب.

وبذلك يكون المشرع الجزائري قد سلك نفس الاتجاه الذي سلكه مجلس الدولة الفرنسي

¹ - المادة 901 من ق.إ.م.إ: "يختص مجلس الدولة كدرجة أولى وأخيرة، بالفصل في دعاوى الإلغاء والتفسير وتقدير المشروعية في القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية.

كما يختص بالفصل في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة"

² - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الدعاوى وطرق الطعن الإدارية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 14.

³ - المادة 82-1 من ق.إ.ج.ب.

⁴ - المادة 173-2 من ق.إ.ج.ب.

الذي أقر صراحة أن النزاع الضريبي ينتمي إلى القضاء الكامل مؤكداً أن كل الدعاوى المرفوعة في المادة الضريبية تنتمي بطبيعتها إلى القضاء الكامل، وقد حكم المجلس أنه لا يمكن للمحكمة الإدارية التي عرض عليها النزاع حول الضرائب المفروضة من طرف الإدارة الجبائية، أن تكتفي بإلغاء قرار المصالح الجبائية الفاصلة في شكاية المكلف، محيلة هذا الأخير إلى الإدارة الجبائية لتستخلص نتائج وآثار هذا الإلغاء أو تكلفها بفرض ضريبة جديدة بالمطابقة مع قرارها، بل تكتفي الإدارة هنا بإصدار سند تحصيل الضريبة¹.

الفرع الثاني: مسألة الاختصاص

يشكل موضوع الاختصاص القضائي الإداري إجراء جوهري في المنازعات الإدارية، حيث يعتبر من النظام العام، ويتنوع الاختصاص القضائي الإداري كما هو الشأن بالنسبة للقضاء العادي إلى نوعين من الاختصاص، اختصاص نوعي وآخر إقليمي.

أولاً - الاختصاص النوعي:

يقصد بالاختصاص النوعي أهلية القاضي القانونية للنظر في نوع معين من النزاعات²، وقد نصت المادة الأولى من القانون رقم 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية³ على أن: " تنشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية" وبذلك يكون المشرع قد اطلق الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية، فجعلها صاحبة الاختصاص في النظر في كل منازعة إدارية عدا المنازعات التي أحال المشرع النظر فيها لمجلس الدولة⁴.

وطبقاً للمادتين 800 و 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يظهر جلياً أن المشرع أسند اختصاص الفصل في الدعاوى الضريبية إلى المحاكم الإدارية باعتبارها جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية من جهة، ومن جهة أخرى باعتبار الدعوى الضريبية

¹ يحي بدابرية، المرجع السابق، ص 135.

² رشيد خلوفي، مرجع سابق، ص 254.

³ قانون رقم 98-02 مؤرخ في 30 مايو سنة 1998، يتعلق بالمحاكم الإدارية، ج. ر عدد 37، صادرة في 1 يونيو سنة 1998.

⁴ عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول: الإطار النظري للمنازعات الإدارية، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 174.

من دعاوى القضاء الكامل، وذلك بالنسبة لجميع أنواع الضرائب بما فيها الضرائب المباشرة. وبذلك يكون المشرع الجزائري قد عمل على توحيد الاختصاص بشأن الدعوى الضريبية على خلاف بعض التشريعات الأخرى التي يتوزع الاختصاص بشأن الدعوى الضريبية فيها بين جهات القضاء العادي والإداري، على أساس تقسيم الدعوى الضريبية إلى دعاوى متعلقة بالضرائب المباشرة ودعاوى متعلقة بالضرائب غير المباشرة، وعلى رأس هذه التشريعات التشريع الفرنسي والبلجيكي والتشريع المغربي¹.

ثانيا - الاختصاص الإقليمي:

يقصد بالاختصاص الإقليمي أهلية القاضي الإداري القانونية للنظر في نزاعات وقعت في إقليم محدد ومحدود، وتطرح مسألة تحديد الاختصاص الإقليمي في حالة وجود جهات قضائية يفوق عددها اثنين مثل المحاكم الإدارية، على عكس حالة وجود جهة قضائية فريدة من نوعها مثل مجلس الدولة أو المحكمة العليا، أين لا تطرح مسألة تحدد الاختصاص الإقليمي².

وإذا كان المبدأ العام في الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمادة 803 من ق.إ.م.إ³، يؤول إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعي عليه وإن لم يكن له موطن معروف فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، وفي حالة اختيار موطن يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة التي يقع فيها الموطن المختار⁴، وفي حالة تعدد المدعى عليهم يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم⁵، لأن الأصل هو براءة ذمة المدعي عليه مما نسب

¹ يحي بدابيرية، مرجع سابق، ص 139.

² رشيد خلوفي، مرجع سابق، ص 256.

³ المادة 803: "يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمادتين 37 و38 من هذا القانون".

⁴ المادة 37 من ق.إ.م.إ.

⁵ المادة 38 من ق.إ.م.إ.

إليه وعلى المدعي تحمل عبء الإثبات وعبء التنقل وغيرها¹.

واستثناء من المبدأ العام فإن الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية باعتبارها الجهة التي يؤول إليها الاختصاص النوعي بالفصل في الضرائب المباشرة باعتبارها تدخل ضمن مادة الضرائب أو الرسوم الدعاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة، يتحدد بالجهة القضائية الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة².

وبناء على ذلك، إذا كان مكان فرض الضريبة هو ولاية جيجل فإن المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً هي المحكمة الإدارية لولاية جيجل، غير أنه فيما يخص الضرائب المفروضة من قبل مديرية كبريات المؤسسات، والتي يوجد مقرها في الجزائر العاصمة فإن الدعوى ترفع وجوباً بالمحكمة الإدارية للجزائر العاصمة مهما يكن مكان تواجد المكلفين بالضريبة أو عناوينهم، باعتبارها المحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة وهذا بالنظر إلى الاختصاص الوطني لهذه المصلحة الضريبية³.

المطلب الثاني: حالات وشروط رفع الدعوى الضريبية

إن قبول الدعوى الضريبية من طرف المحكمة الإدارية بصفتها صاحبة الولاية العامة للفصل في المنازعات الإدارية، والتي تعتبر المنازعات الجبائية ومنها منازعات الضرائب المباشرة إحدى صورها، مرهون بتوافر مجموعة من الشروط، تختلف بحسب المدعى فيها المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية.

الفرع الأول: دعوى المكلف بالضريبة

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

¹ - عمار بوضياف، مرجع سابق، ص 182.

² - المادة 804 من ق.إ.م.إ.

³ - يحي بدارية، مرجع سابق، ص 140.

متعلق بإجراءات متابعة وتحصيل الضريبة، فالمشرع أتاح للمكلف أثناء مرحلة التقاضي مراجعة ومراقبة قانونية الضريبة المفروضة عليه وكذا شرعية الإجراءات المتبعة لتحصيلها وعلى هذا الأساس سيتم التطرق للحالات التي يمكن خلالها المكلف بالضريبة رفع دعواه.

أولاً- حالات رفع دعوى المكلف بالضريبة:

لقد أقر المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية¹ للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء الإداري لرفع دعواه أمام المحاكم الإدارية، باعتبار أن الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، في حالات معينة، وهذه الحالات هي:

أ- حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بصفة كاملة بالقرارات التي تصدر عن كل من المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص المتخذة طبقاً للمادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية².

ب- عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرارات المبلّغة من قبل إدارة الضرائب والمتضمنة لآراء لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية³.

ج- عدم حصول المشتكي (المكلف بالضريبة)، والذي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية خلال الآجال المخصصة للبت في الشكاوى المقدمة له و المحددة ب 06 اشهر من تاريخ استلام الشكوى⁴.

د- غياب قرار مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب للولاية في اجال شهر (01) من تاريخ تقديم الشكوى بشأن الاعتراض على إجراءات المتابعة أو الاعتراض على إجراءات

¹ - المادة 82 من ق.إ.جب.

² - المادة 95-1 من ق.إ.جب: " يتولى المدير الولائي للضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، حسب الحالة، وكل حسب مجال اختصاصه، وفي أي وقت وتلقائياً، منح تخفيض لحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتبكة عند إعدادها".

³ - المادة 81-2 من ق.إ.جب.

⁴ - يحي بدائيرية، مرجع سابق، ص141.

التحصيل الجبري، أو عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ¹.

هـ- غياب قرار مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب للولاية في أجل شهر واحد بشأن طلبات استرداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة، أو عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ في هذا الشأن².

و- عدم رضا الأشخاص المعنوية أو تجمعات الأشخاص المعنوية المشكلة بقوة القانون أو فعليا المذكورة في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية بقرار مدير كبريات المؤسسات حول شكاويهم وذلك طبقا لمقتضيات المادة 82 من نفس القانون³.

ثانيا - شروط رفع دعوى المكلف بالضريبة:

تعتبر الدعوى بمثابة رخصة تمنح للجميع دون تمييز، يتصل مباشرة أمام القضاء الإداري بتوافر شروط معينة ومحددة، سواء من حيث الأساس أو من حيث الشكل بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، لاعتباره القانون الإجرائي العام، إلا أنها تخضع لقوانين أخرى مستقلة منها القانون الضريبي، إذ اللجوء والاحتكام بالسلطة القضائية لا يمكن أن يكون هكذا دون قيد أو شرط⁴. ومن الطبيعي أن يفرض المشرع شروطا عامة لممارسة حق الادعاء أمام القضاء محددة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وإلى جانب الشروط العامة قد يفرض المشرع بعض الشروط الخاصة كتلك المحددة في قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للدعاوى الضريبية⁵.

¹ - المادة 153 مكررا 1 من ق.إ.ج: "يبث مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

يمكن للمشتكي في حالة غياب القرار في هذا الأجل أو إذا كان القرار الصادر لم يرضيه أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد (1) ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المذكور في الفقرة أعلاه.

² - المادة 154 من ق.إ.ج.

³ - المادة 173 من ق.إ.ج.

⁴ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 65.

⁵ - عمار بوضياف، مرجع سابق، ص 263.

أ - الشروط العامة لرفع دعوى الضرائب المباشرة:

بالرجوع إلى الأحكام المقررة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يتضح أن المشرع قد وضع شروطا تتعلق بالأطراف، وشروطا تتعلق بالعريضة.

1- الشروط المتعلقة بأطراف الدعوى:

لقد وضع المشرع قاعدة عامة تسري على مختلف الدعاوى والطعون المدنية والإدارية حيث نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، والتي جاءت بعنوان الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية، على الشروط الواجب توافرها في أطراف الدعوى حتى تقبل دعاويهم أمام القضاء والنظر فيها، وتتمثل هذه الشروط في كل من الصفة والمصلحة.

- شرط الصفة في التقاضي:

يقصد بالصفة في التقاضي أن يكون المدعى في وضعية ملائمة لمباشرة الدعوى، أي أن يكون في مركز قانوني سليم يخول له التوجه إلى القضاء، وأن يكون هو من يباشر الحق في الدعوى. أما صاحب الصفة في حالة الدعاوى التي ترفع من قبل الأشخاص الاعتبارية هو الشخص المؤهل لتمثيلها أمام القضاء².

- شرط المصلحة في التقاضي:

المصلحة هي الحاجة لحماية القانون أو المغنم الذي يعود على رافع الدعوى، لذلك تعتبر المصلحة مناط الدعوى، ينبغي على كل رافع دعوى إدارية أو غير إدارية أن تكون له مصلحة في إثارة النزاع، وأن عدم وجود مصلحة تعود على رافع الدعوى من وراء رفعها كفيل بعدم قبولها، لذلك قيل لا دعوى حيث لا مصلحة. وينطوي اشتراط المصلحة على وجهين أحدهما سلبي يتمثل في منع من ليس له حاجة في حماية القانون من الالتجاء إلى القضاء والثاني إيجابي هو اعتبارها شرطا لقبول دعوى كل من له فائدة من الحكم فيها.

¹ المادة 13 من ق.إ.م.إ: "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون. يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه. كما يثير تلقائيا انعدام الإذن إذا ما اشتراطه القانون".

² عمار بوضياف، مرجع سابق، ص 266.

2 - الشروط المتعلقة بالعريضة:

بالإضافة إلى الشروط التي تتعلق بأطراف الدعوى هناك شروط تتعلق بالعريضة التي ترفع بموجبها الدعوى القضائية أمام المحكمة الإدارية.

- وجوب احتواء العريضة على البيانات المحددة قانونا:

ترفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية بعريضة مكتوبة تودع بأمانة ضبط هذه الأخيرة على أنتوقع من قبل محام¹. وتكون عريضة افتتاح الدعوى بنسخ تساوي عدد المدعى عليهم. وطبقا للمادة 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية² والتي تحيل على المادة 15 من نفس القانون، والتي تنص بدورها على أنه يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبورها شكلا البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- اسم ولقب المدعي وموطنه.
- اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
- الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.
- تسجيل العريضة ودفع الرسوم:

فور إيداع العريضة بأمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة، تقيد في سجل خاص³

¹ - المادة 815 من ق.إ.م.إ.: "مع مراعاة أحكام المادة 827 أدناه، ترفع الدعوى امام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محام".

² - المادة 816 من ق.إ.م.إ.: "يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى، البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من هذا القانون".

³ - المادة 823 من ق.إ.م.إ.:

وترقم حسب ترتيب ورودها أول بأول¹، فيذكر في السجل أسماء الأطراف وألقابهم ورقم القضية وتاريخ أول جلسة، ويسجل الرقم على نسخ العريضة وتسلم نسخة لرفعها بغرض اتخاذ إجراءات التبليغ، خلال مدة لا تقل عن 20 يوما بين تاريخ تسليم التكليف بالحضور والتاريخ المحدد لأول جلسة ما لم ينص القانون أو النص الخاص على مدة اقل حينها يطبق النص الخاص. وإذا كان المعني يقيم في الخارج مدد الأجل إلى ثلاثة أشهر².

ولا تسجل العريضة بأمانة ضبط المحكمة الإدارية إلا مقابل دفع الرسم القضائي المحدد قانونا، ما عدا في الحالات التي يستفيد المدعي فيها من المساعدة القضائية، ويسلم أمين الضبط وصلا يثبت ذلك، ويرفق الوصل الدال على دفع الرسوم بملف الدعوى، وفي حال حدوث نزاع يتعلق بالرسوم يفصل رئيس المحكمة الإدارية في الإشكال المعروض أمامه بأمر غير قابل لأي طعن³.

ب- الشروط الخاصة لرفع دعاوى الضرائب المباشرة:

بالإضافة إلى الشروط العامة التي ينبغي أن تتوافر في جميع الدعاوى بمختلف أنواعها، هناك شروط خاصة بالدعوى الضريبية.

1- التظلم الإداري المسبق:

التظلم الإداري المسبق عبارة عن شكوى ترفع من قبل المكلف بالضريبة أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى لأسباب عديدة، منها شعور المكلف بالضريبة بتعسف الإدارة الضريبية في تقدير المادة الخاضعة للضريبة من أجل تصحيح حساب وعاء الضريبة المفروضة عليه، أو للاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي⁴

¹ - المادة 824 من ق.إ.م.إ.

² - المادة 16 من ق.إ.م.إ.

³ - المادتين 17 و 821 من ق.إ.م.إ.

⁴ - فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 116.

وفقا لأحكام المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية¹، ويسلم له وصل بإيداع الشكوى لدى المصلحة المختصة وفقا لأحكام المادة 71 من نفس القانون²، مع مراعاة الشروط الواجب توافرها في الشكوى، لاسيما منها الشروط المتعلقة بشكلها ومضمونها واحترام ميعادها القانوني³.

حيث أزم المشرع المكلف بالضريبة المدعي قبل التوجه إلى المحاكم الإدارية، أن يتوجه أولا إلى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى التابع له مكان فرض الضريبة حسب الحالة، حتى يتمكن بعد ذلك أن يقوم بالطعن فيه أمام القاضي الإداري، وهو ما ذهب إليه مجلس الدولة في القرار رقم 6509 بتاريخ 2003/02/25، حيث اعتبر إجراء التظلم المسبق في مادة الضرائب إجراء جوهرية من النظام العام، يؤدي رفع الدعوى دون استيفائه إلى عدم قبول الدعوى شكلا⁴.

يهدف التظلم الإداري أمام مصالح إدارة الضرائب إلى تحقيق جملة من الفوائد هي⁵:

- تبني وسيلة الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب للتقليل من عدد النزاعات الضريبية المطروحة أمام القضاء الإداري التي تؤثر سلبا لا محالة على أدائه، بسبب ضخامة حجم الملفات، في حين يمكن تسوية ذلك بطريقة ودية. من خلال تشخيص النزاع من أجل تحديد محتوى وقائع الدعوى الضريبية، فهي بهذه الكيفية تعتبر إجراء

¹- المادة 70 من ق.إ.جب: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استرداد الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج حكم تشريعي أو تنظيمي".

²- المادة 71 من ق.إ.جب: "يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة أعلاه، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل بذلك للمكلف بالضريبة".

³- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 117.

⁴- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 75، ذكره جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2014، ص 224.

⁵- عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 67.

تمهيدي لتهيئة القضية لعرضها على القضاء الإداري، إذا لم تحل على مستوى إدارة الضرائب¹.

– حماية المتقاضي، عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لا فائدة منها إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه.

– حماية الإدارة الجبائية، وذلك بمنحها مهلة لمراجعة نفسها.

– تسهيل مهمة القاضي طالما أن المناقشة القضائية سوف تنصب حصراً على مضمون القرار المطعون فيه.

2 – إرفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه:

لقبول الدعوى الضريبية من قبل المحكمة الإدارية يلزم قيام المكلف بإرفاق عريضة دعواه بالقرار المطعون فيه ما لم يوجد مانع مبرر²، وقد نصت المادة 82-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن رفع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع أمام المحكمة الإدارية، أما المادة 83-2 من نفس القانون فقد أوجبت إرفاق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن القرار المعترض عليه³. وهو الإجراء الذي أيده قضاء الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا من خلال القرار رقم 64255 الصادر بتاريخ 07/04/1990⁴، حيث جاء فيه أنه: "من المقرر قانوناً أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل، وعندما يكون تابعا لقرار نائب مدير الضرائب للولاية، يجب أن يكون مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون.

ولما كان من الثابت -في قضية الحال- أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطاعن ضده رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار نائب المدير، خرخوا

¹ - فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 124.

² - المادة 819 من ق.إ.م.إ.

³ - يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 151.

⁴ - المجلة القضائية، العدد 4، 1991، ص 232، ذكره: جمال سايس، مرجع سابق، ص 77.

القانون.

ومتى كان ذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه".

3 - تقديم الدعوى في الأجل القانوني:

ترتبط الدعوى الضريبية بمواعيد وآجال محددة لرفعها، يترتب على مخالفتها رفض الدعوى، تختلف بحسب نوع النزاع الضريبي، 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:

نص المشرع في قانون الاجراءات الجبائية¹ على ان الطعن أمام المحاكم الإدارية يجب أن يباشر في اجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الاشعار الذي يبلغ من خلاله المدير الولائي للضرائب القرار المتخذ بشأن شكاواه الى المكلف بالضريبة، سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال التي نصت عليها المادتين 76-2 و 77 من قانون الاجراءات الجبائية، كما تمنح نفس الآجال في حالة القرارات المبلغة من الادارة الضريبية بعد اخذ رأي لجان الطعن السالفة الذكر.

اما في الحالة التي لا يتلقى فيها المكلف ردا من الإدارة إليها، ترفع الدعوى بعد اربعة اشهر من انتهاء المدة الممنوحة للمدير الولائي للرد على شكاوى المكلفين بالضريبة والمقدرة بأربعة أشهر، ولقد قضت المحكمة العليا في هذا المجال بوجوب احترام الآجال القانونية للطعن، وذلك من خلال قرارها رقم 42780 المؤرخ في 15/06/1985² في قضية: (خ.ع.ق) ضد: (نائب مدير الضرائب لتلمسان)، حيث جاء فيه أنه: " من المقرر قانونا أن كل من يتقدم بشكاوى بغرض تخفيض ضريبة ولم يتسلم قرارا نائب مدير الضرائب للولاية في أجل ثلاثة أشهر (حاليا أربعة أشهر) يمكنه ان يعرض النزاع على الغرفة الإدارية

¹ - للمادة 82-1 من ق.إ.جب.

² - المجلة القضائية، 1989، العدد 4، ص 238، ذكره: جمال سايس، مرجع سابق، ص 193.

بالمجلس القضائي (المحكمة الإدارية)، ومن ثم فإذا انتهى هذا الأجل لا يجوز تمديده اعتماداً على الطعن الولائي، إذ لا يكون لهذا الأخير أي وزن بخصوص تمديد الأجل القانوني المقرر لممارسة الطعن".

- آجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي:

حسب المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار المتعلق باعتراضه على إجراءات المتابعة أو على إجراءات التحصيل الجبري في الأجل المحدد، أو إذا كان القرار الصادر لم يرضيه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد (01) ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الآجال المحددة لمدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية بحسب الحالة، للفصل في اعتراض المكلف¹.

كما نص المشرع كذلك من خلال المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، على إمكانية رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية من قبل المكلف الذي قدم طلباً لاسترداد الأشياء المحجوزة ولم يتلقى قرار الإدارة في أجل شهر من تاريخ تقديم الطلب، كما منح المشرع للمكلف نفس الآجال في الحالة التي لم يرضيه قرار الإدارة، على أن يحسب الأجل في هذه الأخيرة ابتداء من تاريخ تبليغه بالقرار.

4- توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها:

طبقاً لنص المادة 83-1 من قانون الإجراءات الجبائية فإن عريضة الدعوى يجب أن تكون موقعة من قبل صاحبها عند تقديمها من قبل وكيل، وعلى أن تطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من نفس القانون، والتي تنص على وجوب استظهار الوكيل لوكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية مصادق عليها قانوناً لدى مصالح البلدية المؤهلة، غير أنه لا يشترط على المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين ولا على الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم (أجراء المؤسسة المعنية) أو من صفاتهم حق

¹- يحي بدابرية، مرجع سابق، ص 154.

التصرف باسم المكلف بالضريبة تقديم وكالة¹. كما نص قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية أن تغطي كل العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من نفس القانون في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية باستثناء عدم التوقيع².

وتجدر الإشارة إلى أنه بتعديل نص المادة 83-1 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2008³، أصبح الإجراء المتمثل في دمج عريضة الدعوى الذي كان معمولاً به قبل سنة 2007، أصبح غير مشروط كما كان في السابق قبل سنة 2008⁴.

5 - تسبب عريضة الدعوى:

أوجب المشرع من خلال نص المادة 83-2 من قانون الإجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة ضرورة تضمين العريضة المقدمة للمحكمة الإدارية عرضاً موجزاً للوقائع والطلبات التي تتصل بموضوع النزاع والأدلة التي تؤسس عليها الدعوى أو الإحالة إلى أدلة معينة سبق الاستناد عليها أما لجان الطعن⁵. ذلك أن لتسبب العريضة الموجهة إلى القاضي الإداري طابعاً خاصاً، يختلف فيما إذا كان صاحب هذه العريضة إدارة أو مكلف بالضريبة⁶.

فإذا كانت للإدارة ونظراً لوضعيتها الممتازة، الحرية في استبدال الأوجه المثارة في النزاع سواء كانت مدعية أو مدعى عليها في أية مرحلة من مراحل الدعوى، فتستطيع تغيير الوجه لتأسيس طلبها ودفاعها، حتى ولو كان الوجه الجديد المثار ليس من النظام العام. أما المكلف بالضريبة فلا يمكنه الخروج من الإطار العام الذي رسمه وحدده في شكواه المقدمة

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 72.

² - يحي بدابرية، مرجع سابق، ص 156.

³ - المادة 29 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج. ر العدد 82 مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 2007.

⁴ - المادة 83-1 من ق.إ.ج، قبل التعديل: "يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ وتوقيعها من قبل صاحبها عند تقديم الدعوى من قبل وكيل".

⁵ - يحي بدابرية، مرجع سابق، ص 156.

⁶ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 73.

لإدارة الضرائب، مع ضرورة إرفاقه للعريضة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه¹.

الفرع الثاني: دعوى إدارة الضرائب

لا يعتبر الاحتكام إلى المحاكم الإدارية حكراً على المكلف بالضريبة فقط، بل مكن المشرع كذلك الإدارة الضريبية من عرض النزاع الضريبي على السلطة القضائية للنظر في منازعات الضرائب، وذلك في حالات محددة شرط احترام بعض الإجراءات القانونية.

أولاً - حالات رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب:

أتاح المشرع صراحة ضمن أحكام الفقرة الرابعة من المادة 81-4 من قانون الإجراءات الجبائية لكل من مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب الحق في رفع دعوى أمام المحاكم الإدارية عندما يتعلق الأمر بآراء للجان الطعن غير المؤسسة قانوناً، فيجوز لهؤلاء في هذه الحالة تعليق تنفيذ ذلك الرأي مع تبليغ المكلف بالضريبة الشاكي بذلك، على أن تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي².

وهو المبدأ الذي استقر عليه قضاء مجلس الدولة، حيث جاء في أحد قراراته صادر بتاريخ 2007/06/13 تحت رقم 033289³ في قضية مديرية الضرائب لولاية بومرداس ضد: اللجنة الولائية للطعن: " إن اجتهاد مجلس الدولة استقر على أن الطعن القضائي في قرار اللجنة (اللجنة الولائية) يوجه ضد المكلف بالضريبة إلا أن توجيه الدعوى ضد اللجنة مع إدخال المكلف بالضريبة في الخصام لا يؤثر في موضوع القضية ومن ثم لا يعتبر خرقاً للأشكال الجوهرية".

ثانياً - شروط رفع دعوى الإدارة:

بالرجوع إلى الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية يظهر أن

¹ - المادة 83-3 من ق.إ.جب.

² - يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 159.

³ - مجلة مجلس الدولة، العدد 9، 2009، ص 72، ذكره جمال سايس، مرجع سابق، ص 308.

المشروع قرن قبول الدعوى المرفوعة من قبل إدارة الضرائب بضرورة توافر مجموعة من الشروط.

أ- عدم تأسيس آراء لجان الطعن:

عندما يصدر رأي عن إحدى لجان الطعن المذكورة في المادة 81 مكرر-4 من قانون الإجراءات الجبائية مخالفا صراحة لأحكام القانون، يجوز لكل من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب تعليق تنفيذ رأي اللجنة المذكورة ثم يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية خلال الشهر الموالي لإصدار ذلك الرأي.

ب- توجيه الدعوى ضد آراء لجان الطعن:

رغم أن المشروع لم يوضح بالتحديد الجهة التي ترفع ضدها الطعن في حالة مخالفة لجان الطعن للقانون، نصت الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، على أن يرفع الطعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية، لكن بالرجوع إلى ما استقر عليه اجتهاد مجلس الدولة، يظهر أن الدعوى ترفع ضد المكلف بالضريبة، إلا أن توجيهها ضد اللجنة مع إدخال المكلف بالضريبة في الخصام لا يؤثر في النزاع. ذلك أن هذا النوع من الدعاوى هو من دعاوى الإلغاء الموضوعية، التي توجه ضد قرار وليس نزاع بين أطراف حيث يكون دور المستشار المقرر هو التحقق من أن المدعي رفع الدعوى ضد الجهة المعنية¹.

ج- ميعاد رفع الدعوى:

حسب الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الطعن ضد آراء لجان الطعن المختلفة المذكورة في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية في غضون الشهر المواليين لتاريخ اصدار ذلك الرأي من قبل الإدارة الضريبية المختصة ولكن

¹ - القرار رقم 033289 الصادر بتاريخ 2007/06/13، سابق الذكر.

يجب عليها مراعاة الإجراءات التالية¹:

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

2 - إعلامه كذلك بالأجل الممنوح له المحدد ب 20 يوم للاطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإدارية وهذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسباً، أو يعلن عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة.

د- شكل العريضة:

لابد للعريضة المودعة من قبل إدارة الضرائب استيفاء بعض الشكليات سواء تلك المنصوص عليها في قوانين الضرائب أو في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فبالنسبة للقوانين الضريبية فإن المشرع لم يحدد شكل معين للعرائض المقدمة من طرف إدارة الإدارة الضريبية إلى المحكمة الإدارية. وبذلك فإن الشكليات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية هي التي سوف تؤخذ بالحسبان، وهي تلك الشكليات المذكورة في المواد 14 و15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 75.

المبحث الثاني: سير الدعوى الضريبية والطعن في قرارات المحكمة الإدارية

تخضع إجراءات السير في الدعوى الضريبية والطعن فيها أمام جهات القضاء الإداري إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية بالأساس فيما ورد بشأنه نص، وإلى الإجراءات العادية المذكورة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما لم يرد بشأنه نص خاص.

المطلب الأول: سير الدعوى الضريبية

نتطرق في إجراءات سير الدعوى الضريبية إلى التحقيق في الدعوى الضريبية ثم نتطرق لعوارض لخصومة الضريبة وسقوطها ووصولاً إلى الفصل في الدعوى.

الفرع الأول: التحقيق في الدعوى الضريبية

فضلاً عن إجراءات التحقيق العادية المذكورة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، هناك قواعد قانونية أو إجراءات خاصة بالتحقيق في مجال الضريبة أملتها عدم المساواة في المراكز القانونية بين كل من الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

أولاً - إجراءات التحقيق العادية:

فيما عدا المواد 85، 86، 87 و 88 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تتعلق في كلها بإجراءات التحقيق والخبرة وعوارض الدعوى الضريبية، فقد ترك المشرع باقي الأحكام المتعلقة بعملية التحقيق في الدعوى الضريبية خاضعة للقانون الإجرائي العام ممثلاً في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهي نفسها إجراءات التحقيق المعمول بها في مجال المنازعات الإدارية.

أ- تعيين المقرر:

بمجرد قيد الدعوى في السجل الخاص لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، يقوم رئيس المحكمة طبقاً للمادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بتعيين التشكيلة التي ستتولى الفصل في الدعوى، ليتولى رئيسها تعيين قاضٍ مقرر أو مستشارٍ ينحصر دوره في متابعة سير ملف الدعوى من خلال الجلسات¹.

¹ - عمار بوضياف، مرجع سابق، ص 313.

ويعود للعضو المقرر في تشكيلة المحكمة الإدارية تحديد الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع بناء على ظروف كل قضية، ويجوز له طبقاً لنص المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن يطلب من الخصوم كل مستند أو وثيقة يرى أن لها فائدة في النزاع المعروض على المحكمة¹.

ب- تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات:

تتميز إجراءات التحقيق في النزاع الضريبي بالطابع الوجيهي، ذلك أن القاضي المقرر يكون ملزم بتبليغ كل مذكرة أو وثيقة من طرف إلى الطرف الآخر تحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق، ذلك أن عدم مراعاة الطابع الوجيهي لإجراءات التحقيق في القضية يجعل القرار الصادر على إثر هذا التحقيق المعيب قابلاً للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى الدرجة².

فبعد تسجيل الدعوى لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، يتم تبليغ المدير الولائي للضرائب بعريضة افتتاح الدعوى سواء برسالة مضمونة أو عن طريق المحضر القضائي إن اقتضى الأمر ذلك، لإبداء رأيه في طلبات المكلف بالضريبة، حيث يتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر³، ليقوم مدير الضرائب الولائي بدوره بإحالة العريضة عقب وصولها إليه إلى مفتش الضرائب المختص لدراستها، إن رأى أن هناك ضرورة وذلك لتقديم اقتراحاته، لأن هذا الأخير في أغلب الحالات هو الذي قام بفرض الضرائب⁴.

فكما تبلغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم، يتم أيضاً تبليغ طلبات التسوية والإعذارات وأوامر الاختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال، ويشار في تبليغ العرائض والمذكرات إلى أنه في حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 78.

² - يحيى بدائرية، مرجع سابق، ص 169.

³ - مرجع نفسه، ص 167.

⁴ - عمار بوضياف، مرجع سابق، ص 313.

يمكن اختتام التحقيق دون إشعار مسبق¹، وعندما لا يحترم أحد الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات فإنه يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إعدارا بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، وفي حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي يجوز منح أجل جديد وأخير²، وإذا لم يقدم المدعي رغم الإعدار الموجه له المذكرة الإضافية التي أعلن عنها أو لم يتم بتحضير الملف يعتبر متنازلا³، وإذا لم يقدم المدعي عليه أية مذكرة يعتبر قابلا بالوقائع الواردة بالعريضة⁴.

وتبلغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض والمذكرات للخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات، وعندما يحول عدد الوثائق أو حجمها أو خصائصها دون استخراج نسخ عنها، يبلغ جرد مفصل عنها إلى الخصوم أو ممثليهم للاطلاع عليها بأمانة الضبط وأخذ نسخ منها على نفقتهم، ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخص في حالة الضرورة الملحة بتسليم هذه الوثائق مؤقتا إلى الخصوم أو ممثليهم خلال أجل يحدده⁵.

وطبقا للمادة 846 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، عندما تكون القضية مهياة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماسه بعد دراسته من قبل القاضي المقرر.

وبعد أن تنتهي القضية للفصل فيها، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، ويبلغ هذا الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى في أجل لا يقل عن خمسة عشرة يوما قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر، وإذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق يعتبر

¹ - يحيى بدائية، مرجع سابق، ص 167.

² - المادة 840 من ق.إ.م.إ.

³ - المادة 850 من ق.إ.م.إ.

⁴ - المادة 851 من ق.إ.م.إ.

⁵ - المادتين 841 و842 من ق.إ.م.إ.

التحقيق منتهيا ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة. ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بالأول وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد، وفي هذه الحالة يرسل الملف إلى محافظ الدولة، ويأمر بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة¹.

أما إذا تبين للمحكمة بأن الإجراءات العامة للتحقيق غير كافية للفصل في عريضة الدعوى الضريبية، فإنها لا تحدد اليوم الذي تنطق فيه بالحكم إلا بعد استيفاء الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية².

ثانيا - إجراءات التحقيق الخاصة:

إذا تبين للمحكمة الإدارية من خلال دراسة عريضة المكلف بالضريبة ورد الإدارة الضريبية، ومختلف الوثائق المرفقة ومذكرات الطرفين أن معطيات المنازعة لازالت غير وافية، ولا تسمح بتكوين قناعاته لأتخاذ القرار الملائم، جاز له تلقائيا أو بطلب أحد الأطراف تعميق إجراءات التحقيق وذلك، بمراجعة التحقيق الذي يسند إلى أعوان من إدارة الضرائب غير الذين قاموا بالتحقيق الأول، كما للمحكمة أن تقضي من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الأطراف بالانتقال إلى محل النزاع لإجراء المعاينة أو بالأمر بإجراء خبرة.

أ- مراجعة التحقيق:

يمكن للقاضي الإداري إذا رأى أن المنازعة الضريبية المطروحة عليه غير جاهزة للحكم فيها، أن يأمر بمراجعة التحقيق، على يد أحد أعوان الضرائب المباشرة غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، ويكون هذا بحضور المدعي أو وكيله، وحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة. ليقوم العون المكلف بإجراء التحقيق بعد إتمام عملية التحقيق والتدقيق بتحرير محضرا يضمنه ملاحظات المدعي، ورئيس المجلس الشعبي البلدي إن اقتضت الضرورة، ويبيدي هو بدوره برأيه في

¹ - يحيى بدابرية، مرجع سابق، ص 170.

² - المواد 85 إلى 88 من ق.إ.جب.

النزاع. ليرسل بعدها الملف إلى المدير الولائي للضرائب لإبداء طلباته في الموضوع وتحويل الملف كاملاً إلى المحكمة الإدارية صاحبة الاختصاص للفصل في الموضوع¹.

ب- الانتقال إلى المعاينة:

يعتبر الانتقال إلى المعاينة دليل إثبات يسمح للقاضي بالتعرف شخصياً على النزاع المطروح أمامه. فإذا صدر قرار بالانتقال للمعاينة من المحكمة الإدارية أو من العضو المقرر، فإذا لم يحضر أحد الخصوم ولم يعينوا عنهم أحداً في الجلسة العلنية التي صدر فيها هذا القرار، فإنه يجري تبليغهم بقرار المعاينة مع تبيان يوم وساعة إجراءها، وطبقاً للمادة 149 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه في جميع الحالات يتم تحرير محضر معاينة يوقعه كل من القاضي وأمين الضبط، ويودع ضمن الأصول بأمانة الضبط. والحالات التي يمكن أن يقرر فيها هذا الإجراء في الميدان الجبائي كثيرة جداً مثل إتلاف بضاعة في محل أغلق بقرار من المدير الولائي للضرائب... الخ².

ج- الأمر بإجراء الخبرة:

تمثل الخبرة إحدى الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تآمر به المحكمة الإدارية سواء أكان ذلك تلقائياً أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو من مدير الضرائب الولائي، أو كليهما معاً، وفي الحالة التي تقوم فيها المحكمة الإدارية بالأمر بتعيين خبير فإنها تقوم بتحديد مهمة الخبير أو الخبراء حسب الحالة، وتبين لهم المهام المراد القيام بها والمدة اللازمة لإيداع تقاريرهم لدى كتابة الضبط.

1 - تعيين الخبير وردة:

تزداد أهمية الخبرة في الأمور الإدارية وخاصة في مجالي الأشغال العمومية والمنازعات الضريبية، وذلك قصد توضيح الجوانب الفنية والتقنية للنزاع المعروض واللجوء إلى الخبرة في هذا المجال تقرره المحكمة الإدارية سواء تلقائياً أو بناء على طلب الأطراف

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 79.

² - مرجع نفسه، ص 80.

المتنازعة¹.

- تعيين الخبير:

عندما تأمر المحكمة الإدارية كأصل عام بإجراء خبرة، فإنها تقوم بتعيين الخبير من ضمن القائمة المعتمدة، وتسنده له المهمة سواء كان هذا التعيين قد تم تلقائياً أو بناء على طلب أحد الأطراف²، غير انه وكاستثناء يمكن للمحكمة الإدارية أن تسند هذه المهمة إلى ثلاث خبراء، خبير تعينه المحكمة الإدارية وخبير يعينه المكلف بالضريبة وآخر تعينه الإدارة الجبائية، ومهمة الخبير هذه كقاعدة عامة لا يمكن إسنادها إلى أحد الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها، كما انه لا يمكن أن يعين كخبير كل من أدلى برأيه في القضية³.

- رد الخبير:

يحق لكل طرفي النزاع (المكلف بالضريبة والإدارة) أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، على أن يوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللاً أو مبني على سبب قرابة أو أي سبب جدي إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية أيام كاملة اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبعث في هذا الطلب بتأعاجلاً. وفي حالة رفض الخبير القيام بالمهمة المسندة إليه أو لم يؤدها يعين خبيراً آخر بدل منه⁴.

2 - إجراءات الخبرة:

تنجز الخبر عملياً تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية، الذي يقوم

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 80.

² - المادتين 86-1 و126 من ق.إ.م.إ.

³ - عبد الهادي درار، التسوية القضائية للمنازعات الجبائية، بحث منشور على موقع مجلة القانون والأعمال: www.droitentreprise.org، تاريخ الاطلاع : 2015/08/10.

⁴ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 81.

بتحديد يوم وساعة بدء العملية ويعلم بذلك المصلحة الجبائية المعنية وكذلك المشتكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، بعشرة أيام على الأقل قبل بدء العمليات وهذا طبقا لنص المادة 86 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكن أن يحضر عملية الخبرة عضوان من لجنة الطعن للدائرة إذا أحييت شكوى المكلف من قبل هذه اللجنة، وبالتالي إذا كان كذلك يستوجب أن يعلم رئيس اللجنة بيوم وساعة بدأ عملية الخبرة ضمن نفس المدة المذكورة أعلاه.

فإذا ما حل أجل إجراء عملية الخبرة يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل إدارة الضرائب وكذلك المشتكي أو ممثله. وإذا اقتضى الأمر حضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، حيث يقوم هؤلاء بالمهمة التي أنيطت إليهم من قبل المحكمة الإدارية . ليقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، كما يقوم الخبراء أيضا بتحرير إما تقارير منفردة أو تقرير مشترك.

ويودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، وبعد أن يخطر الأطراف بمحضر الخبرة والتقارير الموضوعة لدى كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية للاطلاع عليها في أجل عشرين يوما، يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط في شكل تقرير ويقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي بخصوصها ملاحظاته. غير انه إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية¹.

وفي الأخير وبعد انتهاء عملية الخبرة يقدم الخبير أو الخبراء حسب الحالة كشفا عن مصاريفهم وأتعابهم وتتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريف المحددة من الوزير المكلف بالمالية، على أن لا يؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة اشهر من غلق المحضر².

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 83.

² - المادة 86-9 من ق.إ.ج.ب.

الفرع الثاني: عوارض الخصومة الضريبية وسقوطها

من الممكن أن تتوقف الخصومة الجبائية عن السير مؤقتاً أو أن تنتهي قبل الفصل فيها لوجود عارض من العوارض القانونية، وقد تناول قانون الإجراءات الجبائية هذه العوارض من خلال سحب الطلب، في حين سكت عن مسألة سقوطها.

أولاً-عوارض الخصومة الضريبية:

تناول قانون الإجراءات الجبائية هذا الأمر من خلال ما عرفه ضمن أحكامه وتتمثل في سحب الطلب، والطلبات الفرعية لمدير الضرائب.

أ- سحب الطلب:

طبقاً لأحكام المادة 87-1 من قانون الإجراءات الجبائية فإن كل مكلف بالضريبة مشتكى يرغب في سحب طلبه أو دعواه عليه القيام بذلك قبل صدور حكم في الموضوع وذلك عن طريق تحرير رسالة موقعة بيده أو من طرف موكله، على ورق عادي دون دفع أية رسوم، وفي حالة قيام الإدارة الجبائية بتقديم طلبات فرعية فإن سحب الطلب يكون مرهون بموافقتها.

ب- التدخل في الخصومة:

أجاز المشرع تدخل أشخاص لم يكونوا أطراف أصليين في النزاع الضريبي عند رفع الدعوى وذلك بتقديم طلب من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع في مجال الضرائب ذ، على أن يحضر على ورق عادي من دون دفع أية رسوم وقبل صدور حكم في موضوع النزاع¹.

ج - الطلبات العارضة:

أجاز المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية للمدير الولائي للضرائب أن يقدم أثناء التحقيق طلبات فرعية قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى

¹ - المادة 87-2 من ق.إ.جب.

الابتدائية على أن تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي¹.

ثانيا - سقوط الخصومة الضريبية:

إن قانون الإجراءات الجبائية وقبله قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سكتا عن مسألة سقوط الخصومة الضريبية، ففي حالة صدور قرار سابق على الفصل في الموضوع أو أمر بالخبرة في المنازعة الضريبية، وتسبب المدعي في عدم تنفيذه طيلة سنتين، فإن إشكالية تطبيق الأحكام المتعلقة بسقوط الخصومة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية على منازعات الضرائب المباشرة تطرح².

غير أنه بالرجوع إلى ما أستقر عليه اجتهاد المجلس الأعلى (المحكمة العليا حاليا) في المادة الإدارية، فإن المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية (المادة 224 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حاليا) لا تطبق في المجال الإداري، كون الإجراءات في المنازعات الإدارية تكتسي طابع التحري والتحقيق، ويتولى الإشراف عليها قاض يتمتع بحرية التصرف تجاه هذه الإجراءات.

ومن تم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون، ولما كان قضاة المجلس -في قضية الحال- قضوا بسقوط إعادة السير في الدعوى طبقا للمادة 220 من قانون الإجراءات المدنية بالرغم من تمتع القاضي الإداري بحرية التصرف تجاه هذه الإجراءات يكونوا بقضائهم كما فصلوا أخطأوا بالفصل في القضية على النحو الوارد في القرار المطعون فيه³.

وهو نفس المبدأ الذي استقر عليه كل من القضاء والاجتهاد الفرنسيين، اللذين لا يقران بجواز سقوط الخصومة على مستوى القضاء الإداري على أساس أن الدعوى أمام القاضي الإداري هي ملك له وليس ملك للطرفين، كما هو عليه الحال أمام القاضي العادي، وبذلك

¹ - المادة 88 من ق.إ.جب.

² - المادة 224 من ق.إ.م.إ.

³ - قرار رقم 57024 صادر بتاريخ 1989/01/14، ذكره: جمال سايس، مرجع سابق، ص 303.

لا يمكن إلا التنازل على الدعوى فقط¹.

المطلب الثاني: قرارات المحكمة الإدارية والطعن فيها

طبقاً لأحكام المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية فإن القضايا المعروضة أمام المحكمة الإدارية بعد اكتمال باب التحقيق فيها يتم البث فيها طبقاً لأحكام الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 8 جوان سنة 1966، والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد حيز التطبيق²، على الرغم من أن المشرع قام بتعديل وتتميم قانون الإجراءات الجبائية في عدة مناسبات بعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلا أنه لم يرقم بتصحيح الوضع.

وبالتالي يتعين على رئيس تشكيلة الحكم اتخاذ جميع الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها، بحيث أنه بعد استنفاد جميع المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الطرفين، وبعد أن تصبح القضية جاهزة للفصل فيها، أي أنها لا تحتاج إلى تحقيق إضافي ويكون الأطراف فيها قد قدموا طلباتهم في الموضوع³.

يقوم المستشار المقرر بإيداع تقريره المكتوب والمتضمن عرض وقائع النزاع وتحليلها وأوجه دفاع كل طرف وطلباتهم الختامية⁴، ثم يحيله مع الملف المتكون من المستندات المقدمة من أطراف الدعوى من تقارير وإجراءات التحقيق وتقارير الخبرة إن وجدت، إلى محافظ الدولة للاطلاع عليه وتقديم تقرير في ميعاد شهر، وبعدها يقوم العضو المقرر بالاتفاق مع الرئيس بتحديد الجلسة التي يتم فيها صدور قرار المحكمة الإدارية بشأن موضوع النزاع، فيأمر بعدها الكاتب بأن يخطر النيابة العامة والأطراف المتنازعة بتاريخ الجلسة قبل ثمانية أيام على الأقل من تاريخ الانعقاد⁵.

¹ - سليم قصاص، مرجع سابق، ص 132.

² - المادة 1064 من ق.إ.م.إ. .

³ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 84.

⁴ - سليم قصاص، مرجع سابق، ص 133.

⁵ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 84.

الفرع الأول: صدور القرار ومحتواه

تعتبر أحكام المواد من 270 إلى 298 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أحكام إجرائية عامة ومشتركة فيما تعلق بالأحكام المدنية والإدارية، لذلك فإن مقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية أمام المحاكم العادية هي التي تطبق أمام المحاكم الإدارية، من حيث كيفية صدور القرار ومحتواه وكذلك، من حيث إجراءات التبليغ.

أولاً - صدور القرار الإداري:

أ - كيفية صدور القرارات عن المحكمة الإدارية:

تصدر القرارات في المادة الجبائية، كغيرها من القرارات القضائية في جلسة علنية إلا إذا رأت المحكمة الإدارية أن في العلنية خطراً على النظام العام¹، فعند انعقاد الجلسة في ميعادها المحدد، يتم السماع إلى قراءة تقرير المستشار المقرر المكتوب وملاحظات الأطراف الشفهية المقدمة سندا لمذكراتهم، وأخير طلبات محافظ الدولة، ثم تحال الدعوى حينئذ للمداولة، قصد دراسة القضية وإصدار القرار المناسب بأغلبية الأصوات، ويتم النطق بالقرار في الحال أو في تاريخ لاحق، على أن يتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة، وفي حالة التأجيل يكون النطق بالحكم خلال الجلسة الموالية، ولا يجوز تمديد المداولة إلى للضرورة الملحة، على ألا تتجاوز جلسيتين متتاليتين².

ويتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر الصادرة عن المحكمة الإدارية في المادة الجبائية إلى الخصوم في موطنهم ويكون ذلك عن طريق محضر قضائي³، بسعي من الطرف الذي صدر الحكم لصالحه، وبصفة استثنائية يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط⁴، وهو عكس ما كان معمولاً به

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 85.

² - يحيى بدائية، مرجع سابق، ص 181.

³ - المادة 894 من ق.إ.م.إ.

⁴ - المادة 895 من ق.إ.م.إ.

في قانون الإجراءات المدنية الملغى¹، حيث كان تبليغ القرارات التي تصدرها الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي إلى جميع أطراف الدعوى يتم بواسطة كاتب الضبط التابع للغرفة الإدارية، حيث اعتبر مجلس الدولة في قرار له صادر تحت رقم 12045 بتاريخ 2008/10/08 أن التبليغ عن طريق كتابة الضبط هو الإجراء الأصلي والقانوني لتبليغ القرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية².

ب- آثار صدور قرار المحكمة الإدارية:

من أهم الآثار المترتبة على صدور القرار الإداري عن المحكمة الإدارية الفاصل في المنازعة الضريبية وتبليغه وتبليغا صحيحا التنفيذ حينما يحوز هذا القرار لحجية الشيء المقضي فيه، وذلك في الحالة التي لم يتم فيها الطعن فيه بالاستئناف خلال الآجال المحددة قانونا للطعن. فإذا عدل هذا القرار ما اتخذته الإدارة، فليس من حقها التوصل من نتائجه أما إذا كان لصالحها فإن الإجراءات التي تكون قد قامت بها لتحصيل ديون الخزينة لدى المكلف تعد صحيحة وتستمر في مباشرتها إلا أنه يكون بإمكان المكلف بالضريبة وخلال الآجال القانونية أن يقوم باستئناف هذا القرار أمام مجلس الدولة كجهة مقومة لأعمال المحاكم الإدارية³ كما يجوز للإدارة الجبائية أن تستأنف الحكم وبنفس الإجراءات⁴.

وبمقتضى حجية الشيء المقضي فيه يعتبر الحكم القضائي متضمنا لقرينة لا تقبل الدليل العكسي على أساس أنه صدر صحيحا من حيث الإجراءات، وأن ما قضى به هو الحق بعينه من حيث الموضوع، مما يؤدي إلى حرمان أطراف الدعوى من اللجوء إلى القضاء ثانية، وإذا حدث ذلك فإنه يحكم بعدم جواز نظر الدعوى لسبق الفصل فيها⁵.

¹ - المادة 171 من ق.إ.م (الملغى).

² - ذكره: جمال سايس، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري، الطبعة الأولى، الجزء 2، ص 106.

³ - المادة 2 من القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي سنة 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله: "مجلس الدولة هيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية وهو تابع للسلطة القضائية...".

⁴ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 87.

⁵ - يحيى بدابريّة، مرجع سابق، ص 184.

ثانيا- محتوى قرار المحكمة الإدارية:

لقد أحالت المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالنسبة للأحكام القضائية في المادة الإدارية إلى المواد 270 إلى 298 المطبقة على المحاكم العادية، فيسبق منطوق الحكم في الدعوى الإدارية بكلمة "يقرر"¹، كما يجب أن يشمل القرار الصادر عن المحكمة الإدارية على العبارة "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية باسم الشعب الجزائري"²، أما بالنسبة للبيانات التي يحتويها القرار الإداري فقد نصت المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وتتمثل في، ذكر الجهة القضائية التي أصدرت القرار، أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية، تاريخ النطق بالقرار، اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء، اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم، أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي، أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم، الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

كما ينبغي أن يتضمن القرار أيضا الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، ويشار إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثلهم، وكذا كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس، ويجب أن يستعرض القرار كذلك بإيجاز وقائع القضية وطلبات وادعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم مع الرد على كل الطلبات والأوجه المثارة³، ويستند القاضي في قراره إلى طلبات الأطراف وهو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الوثائق المرفقة بالملف وعلى محاضر الخبرة إن وجدت، كما بإمكان القاضي الإداري الاطلاع على رأي لجان الطعن الإدارية.

ولا يجوز النطق بالقرار إلا بعد تسببه من حيث الوقائع ومن حيث القانون، كما يتضمن القرار توقيع الرئيس والقاضي المقرر وأمين الضبط، وإذا تعذر التوقيع على أصل

¹ - المادة 890 من ق.إ.م.إ.

² - المادة 275 من ق.إ.م.إ.

³ - المادة 890 من ق.إ.م.إ.

القرار من طرف القاضي الذي أصدره أو أمين الضبط، يعين رئيس المحكمة الإدارية بموجب أمر قاضيا آخر مكان القاضي الذي أصدره أو أمين ضبط آخر للتوقيع بدل أمين الضبط الذي لم يوقع ويحفظ أصل الحكم وملف القضية في أرشيف المحكمة الإدارية¹.
ويختلف منطوق القرار في الدعوى الضريبية حسب نوع النزاع، فإذا كان النزاع يدور حول وعاء الضريبة فإن القرار إما أن يكون برفض الدعوى شكلا أو لعدم التأسيس بما يبقي مبلغ الضريبة على عاتق المكلف، وليس بإمكان القاضي في هذه الحالة أن يحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرض الضريبة، أما إذا قبل القاضي دعوى المكلف شكلا ونظر في موضوعها وكان هذا الأخير مؤسسا، فإنه ينطق بالإعفاء أو التخفيض في الضرائب المتنازع فيها، وفي هذه الحالة وعند الاقتضاء تحدد أسس جديدة لفرض الضريبة أو يحدد في المنطوق مبلغ التخفيض بدقة. أما إذا كان النزاع حول تحصيل الضريبة فإن منطوق الحكم قد يكون إما برفضها شكلا وإما بإلغاء قرار إدارة الضرائب لعدم احترام إجراءات التحصيل أو لعيب في شكل سند التحصيل².

الفرع الثاني: الطعن في قرارات المحكمة الإدارية والقضاء الاستعجالي

سن المشرع طرقا قانونية للخصوم في المنازعة الضريبية، يمكن للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بمقتضاها الطعن في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية أو قرار مجلس الدولة، بحيث تعتبر طرق الطعن الطريقة المشروعة للأطراف لطرح النزاع المفصول فيه أمام مجلس الدولة،

كما أن المشرع الجزائري لم يعرف القضاء الاستعجالي، وإنما عرفه على أنه عمل قضائي الغرض منه الفصل بأقصى سرعة ممكنة وبطريقة مؤقتة في الأمور المستعجلة التي يخشى عليها من فوات الوقت، بشرط أن لا يتعرض في حكمه لأصل الحق ولا يقيد حكمه

¹ - المادتين 278 و 279 من ق.إ.م.إ.

² - يحيى بدائرية، مرجع سابق، ص 182.

هذا قاضي الموضوع عند عرضه عليه.¹

إضافة الى ذلك فإن للقضاء الاستعجالي أهمية بالغة، نظرا لكون ان طبيعة القرارات الصادرة عن مدير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب تمتاز بالتنفيذ المباشر بوسائلها الخاصة، فليس للمكلف بالضريبة ان يوقفها، إلا برفع دعوى امام قاضي المختص بالأمور المستعجلة².

أولا - الطعن بالاستئناف في قرارات المحكمة الإدارية:

يعتبر مبدأ التقاضي على درجتين من المبادئ الراسخة والأساسية التي نظمها المشرع الجزائري على غرار بقية المشرعين حماية للقاضي والمتقاضي. فطرق الطعن تمكن من مراجعة الأخطاء التي يكون قد ارتكبها القاضي الأول في الحكم الأول، سواء من قبل نفس القاضي عندما يتعلق الأمر بالطعن بالمعارضة أو التماس إعادة النظر أو اعتراض الغير خارج الخصومة، أو من قبل قاض آخر عندما يتعلق الأمر بالطعن بالاستئناف أو الطعن بالنقض³.

ويعتبر الطعن بالاستئناف طريق الطعن الوحيد المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية، وهذا ما تشير اليه المواد 90، 91 و 153 مكرر 1 من نفس القانون⁴ وكذا المادة 10 من القانون رقم 98-01 السابق الذكر، والفقرة الثانية من المادة 2 من القانون العضوي رقم 98-02 المؤرخ في 30 ماي سنة 1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية، حيث يمارس المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب حقهما في تقديم عريضة أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية في هرم القضاء الإداري، من أجل استئناف حكم المحكمة الإدارية مبينين عدم رضاها بما قضى به، وطالبن إعادة النظر في إجراءاته الشكلية والموضوعية والقانونية، أما بخصوص طرق الطعن الأخرى والمتمثلة في المعارضة ولتماس إعادة النظر وفي اعتراض الغير الخارج عن

¹ - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 106.

² - كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 52.

³ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 88.

⁴ - المواد 90، 91، 153 مكرر 1 من ق.إ.ج.

الخصومة، لم يتطرق إليها قانون الاجراءات الجبائية وبالتالي فإنها تخضع للأحكام العامة الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

كما يحق لمدير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب الحق في استئناف قرارات المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم بكل أنواعها، وفيما سيتم التعرض إلى شروط قبول الاستئناف وكذا للآثار المترتبة عليه.

أ - شروط قبول الطعن بالاستئناف:

الأصل العام أن كافة الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية قابلة للاستئناف عندما تفصل في موضوع النزاع أو في دفع شكلي أو في دفع بعدم القبول أو في أي دفع آخر ينهي الخصومة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وتتوزع شروط قبول الاستئناف بين الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف، الشروط المتعلقة بالمستأنف، وأخير بين الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات.

1- الأحكام القابلة للاستئناف:

يرفع الطعن بالاستئناف وفقا لأحكام المادتين 949 و 951 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ضد الأحكام الحضورية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة ابتدائية والفاصلة في موضوع النزاع الضريبي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك¹، وتكون غير قابلة للاستئناف الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع عن المحكمة الإدارية، بقصد البحث عن معلومات حقيقية وفنية تقنية، تساعد القاضي الإداري على بناء قناعته واستيعاب ظروف القضية، وإصدار حكم عادل كما هو الحال بالنسبة لتعيين خبير مختص في المحاسبة الضريبية، قصد مراجعة وتقدير حسابات المكلف بالضريبة، إذ لا تكون قابلة للاستئناف، إلا مع الحكم الفاصل في الموضوع، ويتم الاستئناف وفقا لأحكام المادة 952

¹ - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 171.

من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بعريضة واحدة¹.

ولا يقبل الطعن بالاستئناف إلا ضد القرارات التي لم تستجيب لدفعات المدعي، ذلك أن الاستئناف ما شرع إلا بقصد التجريح في الحكم المطعون فيه، وإذا صدر الحكم محققا كل الطلبات، فإنه لا يحق للمدعي الطعن فيه²، كون الاستئناف مرتبط بالمصلحة³.

2- الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة:

يشترط طبقا لنص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على كل شخص يريد التقاضي أمام القاضي أن تكون له الصفة والمصلحة، فيشترط في المستأنف فضلا عن الصفة في التقاضي والذي يتأكد قاضي الدرجة الأولى من توافرها، على اعتبار أن الحق في الطعن بالاستئناف كأصل عام لا يكون مقررا إلا للأشخاص الذين كانوا خصوما على مستوى الدرجة الأولى أو لذوي حقوقهم، أن تكون له مصلحة أو فائدة يجنيها من وراء مباشرة دعواه، كأن يكون مضرورا في دعوى القضاء الكامل، سواء هو ذاته أو ذوي حقوقه بعد وفاته، هذا ويعتبر شرط المصلحة شرطا عاما يتطلب في جميع الدعاوى القضائية، تطبيقا للمبدأ القائل بأن لا دعوى بدون مصلحة، فإذا لم تتوافر المصلحة الشخصية للمستأنف حكم مجلس الدولة بعدم قبول الاستئناف .

ويشترط في المصلحة في المنازعات الجبائية التي تعتبر من دعاوى القضاء الكامل (التعويض) أن تكون فعلية ومحقة ومباشرة ومشروعة أي يجب أن لا تكون المصلحة خيالية أو احتمالية أو غير مباشرة أو غير قانونية⁴.

3- الشروط الشكلية المتعلقة بطلب الاستئناف:

لقد نص قانون الإجراءات الجبائية في المادة 90 الوارد في القسم المخصص

¹ - المادة 952 من ق.إ.م.إ: "لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، ويتم الاستئناف بعريضة واحدة".

² - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 172.

³ - المادة 335-4 من ق.إ.م.إ.

⁴ - سليم قصاص، مرجع سابق، ص 142 .

للإجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة على إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية بطريق الاستئناف، وذلك أمام مجلس الدولة ضمن الشروط الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 مايو لسنة 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وسيره سابق الذكر، والذي تنص المادة 40 منه كذلك على خضوع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

- إجراءات تقديم الاستئناف وأجاله:

حتى يقبل الاستئناف يجب أن تتبع مجموعة من الإجراءات وذلك ضمن مواعيد محددة.

* إجراءات تقديم الاستئناف:

عمليا يتم رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة في شكل عريضة مكتوبة موقعة ومؤرخة تودع لدى أمانة ضبط مجلس الدولة، عن طريق محام معتمد لدى هذا الأخير، وتسجل العريضة في سجل خاص مرقم ومؤشر، ويقوم أمين الضبط بتقيد القضية حسب تاريخ ورودها في سجل خاص ويعطى لها رقم خاص على أن يقدم للمستأنف وصلا باستلام العريضة²، ويجب ان يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف أو يثبت أنه معفى من دفعه على أساس المساعدة القضائية، بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل، أو نسخة من قرار لجنة المساعدة، تحت طائلة عدم قبول الطعن بالاستئناف شكلا³.

وبعد عرض الاستئناف على رئيس مجلس الدولة يحيله على رئيس الغرفة المختصة لتعيين القاضي المقرر، الذي يقوم بعد وصول الملف إليه، بتبليغ أطراف الخصومة به ويحدد بناء على ظروف القضية أجل تقديم المذكرات الإيضاحية والملاحظات وأوجه الدفاع

¹ وردت في نص المادة عبارة "قانون الإجراءات المدنية" (الملغى) بدلا من عبارة "قانون الإجراءات المدنية والإدارية".

² عمار بوضيف، مرجع سابق، ص 360.

³ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 173.

والردود، ويجوز له 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 القانون¹.

بالإضافة إلى ما سبق يشترط في الطعن الاستئناف أن يكون فرديا، أي يجب أن يقدم لكل حكم مطعون فيه طلبا مستقلا، مع عدم تسجيل الطعن بالاستئناف أكثر من مرة واحدة في نفس القرار القضائي ذلك أن المشرع منح أطراف الحكم الحق في ممارسة حق الطعن وحدد الآجال لممارسة هذا الطعن وأن هذا الحق يستعمل مرة واحدة، وفي حالة استعماله أكثر من مرة يجعل مجلس الدولة يصرح بعدم قبوله لعدم جوازه².

* آجال تقديم الاستئناف:

من الطبيعي جدا أن يقيد المشرع الخصوم بأجل لممارسة حق الطعن بالاستئناف حفاظا على استقرار الاوضاع، ويعتبر ميعاد تقديم الاستئناف كغيره من المواعيد الإجرائية التي لا يجوز إطالتها أو تقصيرها بإرادة الخصوم، وينبغي طبقا لنص المادة 336 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التمييز بين أحكام الموضوع الحضورية التي يتم تبليغها رسميا إلى الشخص ذاته وحدد اجل الطعن بالاستئناف فيها بشهر واحد من تاريخ التبليغ، في حين مدد هذا الأجل إلى شهرين بالنسبة للأحكام التي تبلغ في الموطن المختار أو الموطن الحقيقي³.

- بيانات عريضة الاستئناف:

حددت المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتبارها مادة مشتركة تطبق على جميع الجهات القضائية سواء كانت جهات القضاء العادي أو جهات القضاء الإداري

¹- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 174.

²- قرار مجلس الدولة رقم 021485 الصادر بتاريخ 2006/01/24 عن الغرفة الثانية، ذكره: فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، ص 176.

³- عمار بوضياف، مرجع سابق، ص 359.

من الدرجة الأولى أو الدرجة الثانية وحتى جهة النقض، البيانات التي يجب أن تتضمنها عريضة الاستئناف حتى تقبل من الناحية الشكلية وهي:

- اسم ولقب المستأنف وموطنه.
- اسم ولقب وموطن المستأنف عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له وإلا كان الاستئناف غير مستوف للشروط الشكلية، وبالتالي غير مقبول.
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- تضمين عريضة الاستئناف عرضاً موجزاً للوسائل والأدلة التي يستند عليها ثم الطلبات التي يريد من خلالها الحصول على حقه.
- توقيع عريضة الاستئناف من قبل محام معتمد لدى مجلس الدولة، تحت طائلة عدم القبول طبقاً للمادة 905 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- إرفاق عريضة الاستئناف بنسخ من أصل الحكم المستأنف حسب عدد الأطراف المستأنف ضدهم.

ب- الآثار الناتجة عن رفع الاستئناف:

من الآثار الناتجة عن رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة هو عدم وقف تنفيذ الحكم أو القرار المستأنف، ونقل النزاع برمته إلى الدرجة الثانية للتقاضي، فقاضي الاستئناف يعيد النظر في كل جوانب النزاع الشكلية والموضوعية دون أن يتقيد بما توصل إليه حكم المحكمة الإدارية فله في سبيل ذلك إلغاء الحكم المستأنف كلياً أو جزئياً أو تأييده¹.

1- عدم وقف تنفيذ القرار المستأنف:

ومن أهم الآثار المترتبة على عرض الاستئناف أمام مجلس الدولة هو عدم وقف تنفيذ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية وهذا ما جاء في نص المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تقضي بأن الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف، وبالتالي

¹ - عمار بوضياف، مرجع سابق، ص 360.

يكون هذا الأخير قابلاً للتنفيذ في أي مرحلة من المراحل التي يكون عليها الاستئناف¹. إلا أن هذه القاعدة غير مطلقة، فإذا كان الحكم الابتدائي صادراً لصالح الإدارة الضريبية فإن الإشكال لا يطرح في مجال التنفيذ، لكون الطعون في قرارات المدير الولائي للضرائب لا توقف التسديد إلا في حالة طلب ذلك مع تقديم الضمان الكافي. أما إذا صدر القرار لصالح المكلف بالضريبة ضد الإدارة، إذ لا يمكن تطبيق التنفيذ في مواجهتها². فكان على المشرع سن أحكام قانونية، توقف تنفيذ الأحكام الإدارية، لغاية الفصل في موضوع الاستئناف، لتجنب الضرر الذي قد يلحق بأموال المكلف بالضريبة، ويصعب تداركه بعد صدور قرار مجلس الدولة لصالح المنفذ عليه

2 - صدور قرار مجلس الدولة وتبليغه:

إذا رأى المستشار المقرر أن القضية أصبحت جاهزة للفصل فيها، فإنه يودع تقريره ويحيل الملف وجوباً إلى محافظ الدولة مرفقاً بالوثائق الملحقة، لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ استلام الملف، الذي يجب عليه بمجرد انقضاء هذا الأجل إعادة الملف والوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر، ليتم تحديد جلسة النظر في الطعن ويتم ذلك بالاتفاق مع كل من العضو المقرر ورئيس الغرفة مع إخطار كل من الخصوم ومحافظ الدولة على أن يتم الإخطار من طرف أمانة الضبط عشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة.

وبحلول الأجل تتعدّد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية يتلوا خلالها العضو المقرر تقريره، ويجوز للخصوم عن طريق محاميهم تقديم ملاحظات شفوية على أن يتناول المدعي عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي، ثم يقدم محافظ الدولة طلباته، لتحال القضية بعد ذلك للتداول، ومنه يصدر مجلس الدولة قراره في الاستئناف ملتزماً في ذلك بالمادتين 275 و276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 184.

² عزيز أمزيان، مرجع سابق، 97.

ويتم تبليغ قرارات مجلس الدولة هذه بواسطة كتابة ضبط مجلس الدولة، إلى محامي كل من الخصمين المكلف بالضريبة ومصالحة الضرائب المعنية، وتبلغ هذه القرارات بنصها الكامل إلى الجهة التي أصدرت الحكم بواسطة محافظ الدولة¹.

2- تنفيذ قرار مجلس الدولة:

يعد تنفيذ قرارات مجلس الدولة من المراحل الأخيرة للخصومة الإدارية في مادة المنازعات الضريبية، حيث لا تنفذ هذه القرارات إلا إذا كانت ممهورة 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"،² 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.

ثانيا- الاستعجال في المادة الضريبية:

تتمتع الإدارة الضريبية بامتيازات السلطة العامة، فهي تسعى من أجل تنفيذ قراراتها إلى وسائلها الخاصة، وليس للمضروب من تلك القرارات توقيفها ولو حتى بالطعن عن طريق القضاء، ذلك أن الطعن في قرارات الإدارة الضريبية لا يوقف تنفيذها كما سبق الإشارة إليه وتقاديا للنتائج الخطيرة التي قد تترتب على هذه الخاصية، وحماية للحقوق والمراكز القانونية للأطراف المتخاصمة، ومواجهة للقضايا التي تتطلب السرعة، لا يكون أمام الطرف المتضرر من جراء هذا التنفيذ إلا اللجوء إلى القاضي المختص بأمر إيقاف التنفيذ للقرارات الإدارية بصفة استعجالية، ولكي يقوم المكلف بالضريبة بتقديم طلبه الاستعجالي أمام القاضي الإداري عليه أن يستوفي الشروط الواردة في القواعد العامة والمتمثلة في الصفة المصلحة.

وترفع الدعوى بموجب عريضة مكتوبة موقعة، مؤرخة ومودعة لدى أمانة الضبط بعدد

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 98.

² - المادة 281 من القانون 08-09، مرجع سابق.

من النسخ يقدر بعدد المدعى عليهم وإلى غير ذلك من الشروط العامة، ولكي يعقد الاختصاص للقاضي الاستعجالي لا بد من توافر جملة من الشروط سيتم إبرازها في نقطة أولى، وفي النقطة الثانية سيتم التطرق لمسألة اختصاص القضاء الاستعجالي في طلبات وقف تنفيذ القرار الإداري الصادر عن الإدارة الجبائية.

أ- شروط اختصاص القاضي الاستعجالي في المواد الإدارية:

من خلال القراءة المتأنية في مواد الاستعجال ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية، يظهر أن كي يكون القاضي الاستعجالي مختص لا بد من اجتماع جملة من الشروط هي:

1- توفر حالة الاستعجال:

إن هذا الشرط هو أساس كل أمر استعجالي كما نصت عليه صراحة المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويكون عنصر الاستعجال متوافرا كلما كان الحق مهددا بخطر حال، ممكن أن يحدث أضرارا يصعب تداركها، ويعتبر شرط الاستعجال من النظام العام لا يجوز لأطراف الدعوى الاتفاق على وجوده وعدمه، كما لا يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بأي إجراء ما لم يكن هذا الأمر مسببا على أساس توافر عنصر الاستعجال عند رفع الدعوى¹، وفي حالة عدم توافر الاستعجال في الطلب أو يكون غير مؤسس يرفض قاضي الاستعجال الطلب بأمر مسبب².

ومن تطبيقات القضاء الاستعجالي ما ورد في نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية التي تعطي للمكلف بالضريبة الذي مسه قرار الغلق المؤقت لمحله التجاري الصادر من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب إمكانية الطعن في القرار أمام رئيس المحكمة الإدارية للفصل في القضية وفقا للإجراءات الاستعجالية، وبالتالي قاضي الأمور المستعجلة هو المختص في مثل هذه القضايا، إلا أنه هناك من يرى أن الطعن هنا لا يعني

¹ - سليم قصاص، مرجع سابق، ص 150.

² - المادة 924 من ق.إ.م.إ.

قرار الغلق المؤقت وإنما يخص قرار القابض بخصوص رفض اكتتاب أجل للتسديد وذلك لسببين الأول منح المشرع للمكلف مهلة 10 أيام للتحرر من دينه أو اكتتاب أجل التسديد وبالتالي تجنب قرار الغلق، والثاني يتمثل في أن الطعن القضائي أمام القاضي الاستعجالي لا يوقف تنفيذ قرار الغلق بالتالي لا يمكن للقاضي وقف تنفيذه وإلا يكون قد خالف القانون بالتالي شرط الاستعجال في هذه الحالة يتمثل في رفض القابض لطلب المكلف بالضريبة المتضمن أجل التسديد¹.

2- عدم المساس بأصل الحق:

بالرغم من أن التدابير الاستعجالية التي يأمر بها قاضي الأمور المستعجلة تعتمد في الأساس على عنصر الخطر، الذي يمكن أن يلحق بحق المدعي، غير أنها لا تمنح ضمانات كافية للمدعي عليه، لذلك وللموازنة بين حق المدعي والمدعى عليه أوجد المشرع شرط ثاني لاستصدار الأمر الاستعجالي، يتمثل في عدم المساس بأصل الحق، وهذا ما أكدته المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فقرتها الثانية.

والمقصود بعدم المساس بأصل الحق هو عدم تعرض رئيس المحكمة الإدارية إلى موضوع المنازعة الضريبية بتقرير أو إنشاء أو إلغاء حقوق، بل يكفي بعرضها ليرى مدى توافر عنصر الاستعجال في النزاع الضريبي المطروح أمامه لاتخاذ تدابير مؤقتة من أجل الحفاظ على المراكز القانونية، ويخضع الأمر الاستعجالي الذي يصدره رئيس المحكمة الإدارية لرقابة قاضي مجلس الدولة².

3- رفع دعوى في الموضوع :

حتى يُظهر الطاعن أمام القضاء الاستعجالي جدية طلبه في اتخاذ تدبير استعجالي مؤقت من طرف القاضي الاستعجالي عليه أن يثبت أنه رفع دعوى في الموضوع من أجل الفصل في النزاع، وفي هذا الشأن استقر اجتهاد مجلس الدولة، على أن طلب وقف التنفيذ

¹ - عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 102.

² - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 143.

المرفوع أمام القضاء الاستعجالي لا يمكن النظر فيه، ما لم تكن هناك دعوى في الموضوع، وفي هذا قضى في قراره رقم 005671 الصادر بتاريخ 2002/12/17 في قضية (ض.ص) ضد إدارة الجمارك والذي جاء فيه: "حيث أن المستأنف عليه رفع دعوى استعجالية أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس وهران مطالبا وقف تنفيذ حجز تنفيذي والبيع بالمزاد إلى غاية الفصل في موضوع النزاع المطروح على الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء وهران حول قيمة الضريبة المفروضة عليه من طرف إدارة الضرائب.

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

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

حيث أن وقف تنفيذ قرار الحجز التنفيذي من اختصاص قاضي الاستعجال وهو أمر تحفظي مؤقت لا يمس أصل الحق ولا يضر بمصالح وحقوق الأطراف وعليه فإن ما أقره قضاء المجلس على صواب يستوجب المصادقة عليه.¹

ب- الحكم في الدعوى الاستعجالية والطعن فيها:

بعد توافر الشروط سابقة الذكر، وبعد دراسة ملف القضية من جميع جوانبه، من خلال الاطلاع على العرائض الكتابية والوثائق المقدمة من كلا الطرفين، يصدر قاضي الأمور المستعجلة أمره في النزاع المعروض، هذا الأمر الذي يخضع للاستئناف أمام مجلس الدولة.

1- الحكم في الدعوى الاستعجالية:

كبقية الأحكام القضائية يجب أن يتضمن الأمر الاستعجالي ثلاثة أقسام رئيسية، أهم شيء فيه التسبيب سواء كان الأمر الاستعجالي يقضي بوقف التنفيذ للقرار الإداري أو يرفض الطلب، ففي كلتا الحالتين يكون القاضي ملزما بتوضيح عنصر الاستعجال والأسباب

¹ - مجلة مجلس الدولة، 2003، عدد خاص، ص 68، ذكره: جمال سايس، مرجع سابق، ص 219.

الجدية التي أدت إلى وقف التنفيذ، وأن يراعى في أمره عدم المساس بأصل الحق، أو أن يبين أسباب الرفض في حالة الرفض¹.

والأمر الاستعجالي القاضي بوقف التنفيذ هو أمر ذو طابع وقتي تنقضي حجيته بمجرد صدور قرار المحكمة الإدارية الناظرة في الموضوع، فإذا صدر أمر استعجالي يقضي بوقف تنفيذ قرار إداري معين، ثم صدر بعد ذلك قرار في الموضوع من طرف المحكمة الإدارية يقضي بان قرار الإدارة مشروع²، فهنا يجوز للإدارة أن تنفذ قرارها لأن دعوى إلغاء القرار قد رفضت، ولا يجوز للمدعي الاحتجاج بعد ذلك بالأمر الاستعجالي.

2- الطعن في الأمر الاستعجالي:

يحدد قانون الإجراءات المدنية والإدارية طرق الطعن في مواد 949 إلى 969 وصنفها إلى طرق الطعن العادية وطرق الطعن غير العادية، لكن بخصوص الطعن في المسائل الاستعجالية لم تنص المواد 936 إلى 947 من نفس القانون إلا على طريقة واحدة هي الاستئناف³.

وتنقسم الأوامر الاستعجالية إلى أوامر قابلة للطعن فيها بالاستئناف، وذلك عند اتخاذ التدابير الضرورية للمحافظة على الحريات الأساسية المنتهكة من قبل الأشخاص المعنية العامة أو الهيئات التي تخضع في مقاضاتها لاختصاص الجهات القضائية الإدارية في ممارسة سلطاتها، متى كانت تلك الانتهاكات تشكل مساسا خطيرا وغير مشروع بتلك الحريات⁴. في حين هناك أوامر استعجالية غير قابلة للاستئناف نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادة 936 بصفة صريحة على عدم جواز الطعن بالاستئناف فيها ومنها حالة الأمر بوقف تنفيذ قرار إداري أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف

¹ - عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 107.

² - المادة 919 من ق.إ.م.إ.

³ - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الجزء الثالث، الخصومة الإدارية- الاستعجال لإداري- الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 171.

⁴ - المادة 920 من ق.إ.م.إ.

الاستعجال تبرر ذلك، والتي تعتبر الاستعجال في المادة الجبائية أحد صورها، وبالتالي فإن الأوامر الاستعجالية الصادرة في المادة الجبائية تكون غير قابلة للطعن بالاستئناف.

خلاصة الفصل:

نلخص في هذا الفصل الثاني المتعلق بالمنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية إلى أن لجوء المكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الضريبية إلى القضاء يعد ضماناً هامة منحها المشرع الجبائي له، وذلك بعد تجاوزه للمرحلة الإدارية المتمثلة في رفعه للتنظيم الإداري المسبق (الشكاية) أمام الجهة الإدارية المختصة، كما أن لجوئه لهذه الجهة القضائية الهدف منه مخاصمة القرار الإداري الصادر عن الجهة الإدارية المختصة به، وذلك عندما يشعر المكلف بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الضريبية المادية أو القانونية، ويتم ذلك بموجب رفع دعوى قضائية يطلب فيها إلغاء القرار الإداري الصادر في حقه، وأن يلتزم من القاضي الإداري الاستعجالي وقف تنفيذه مؤقتاً لحين الفصل في دعوى الموضوع.

ونظراً للدور الذي يلعبه القاضي الإداري للفصل في النزاع القائم بين أطراف النزاع الضريبي، فالدعوى الضريبية هي السلطة التي منحها المشرع للمكلف من أجل اللجوء للقضاء الإداري أو الاستعجالي للفصل في مشروعية دين الضريبة، وبالتالي فهذه الدعوى وسيلة لمنح الحماية القضائية للمكلف بالضريبة عند الاعتداء على حقوقه.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع منازعات الضرائب المباشرة بمختلف مراحلها نستخلص إن التشريع الجبائي يتميز بالتغيير المستمر والذي يؤدي حتما إلى صعوبة الإمام بمختلف نصوصه التي تتعرض للتعديل والإلغاء من حين إلى آخر وبالأخص إجراءاته النزاعية المعقدة التي تخضع إلى قواعد قانونية غير تلك المعتادة في القانون العام، والتي ينجر عنها حتما عدم التوازن في العلاقة القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة مما يولد على ذلك نشوء منازعات ضريبية.

ولقد منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة عدة سبل ليدافع بها عن حقوقه اتجاه إدارة الضرائب ومن ضمن هذه السبل، تقديم الشكوى في حالة منازعات الوعاء الضريبي، حيث نجد أنها المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ حيث تقوم على تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الضريبية.

ويقوم المكلف بالضريبة بتوجيه الشكاية إلى الجهة المختصة وفقا للشروط المحددة قانونا حيث تعتبر إجراء إلزامي، يجب على المكلف أن يتوجه بشكايته إلى كل من مدير الهيئة المكلفة بتسيير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة، ويكون ذلك وفقا لآجال المحددة في قانون الإجراءات الجبائية، فالالتجاء إلى هذه المرحلة يعطي الفرصة لإدارة الضرائب لمراجعة نفسها وتدارك الخطأ إن وجد والعدول عنه وذلك بغرض تقليل القضايا الضريبية عن الجهات القضائية والاكتفاء بحلها أمام إدارة الضرائب، وبالتالي فإن التنظيم الإداري يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية كما ينمي الثقة بين الطرفين خاصة في حالة تراجع الإدارة عن قراراتها الخاطئة.

وفي حالة عدم رضي المكلف بالضريبة عن القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب منح المشرع للمكلف بالضريبة سبيل آخر وهو اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، حيث أن هذه المرحلة هي مرحلة اختيارية، حيث يختار المكلف بين اللجوء إلى لجان الطعن أو إن يرفع النزاع مباشرة أمام القضاء، فهذه اللجان تبدي رأيا حول طلبات المكلفين التي

تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة وإما الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي.

أما فيما يخص آراء هذه اللجان الإدارية نجد أنها غير ملزمة بحيث يمكن الطعن فيها أو إرجاء تنفيذها وهذا في الحالة التي يكون فيها قرار اللجنة مخالفا لنص قانوني، فإذا كان رأي هذه اللجان غير مؤسس فإنه يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أن يرفع طعن ضد رأي هذه اللجان في غضون الشهر.

أما بالنظر إلى منازعات التحصيل الضريبي نجد أنها تتميز بنوع من الخطورة خاصة فيما يتعلق بالحجز الإداري وغلق المحل التجاري حيث تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين وذلك بتوجيه إنذار إلى المكلف بالضريبة بعد يوم كامل من تاريخ الاستحقاق، كما يمكن لإدارة الضرائب أن تلجأ إلى بيع المحل التجاري عن طريق المزاد العلني.

و منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الحق في الاعتراض على إجراءات المتابعة وهذا في شكل اعتراض على إجراءات المتابعة أو شكل اعتراض على التحصيل الجبري ويكون ذلك خلال أجل شهر من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة.

وعليه فإن جميع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب والمتعلقة بالوعاء الضريبي أو التحصيل الضريبي قابلة للطعن فيها سواء كان الطعن إداريا أو قضائيا. وكما تم الإشارة إليه سابقا بأن الطعن لا يوقف تنفيذ القرار الإداري.

كما منح المشرع الجزائري وسيلة أخيرة للمكلف بالضريبة اللجوء إليها وهي السلطة القضائية بعد عدم رضاه على قرار إدارة الضرائب على محتوى شكواه، أو بعد رد لجان الطعن الإدارية على الطعن المقدم إمامها، حيث اخضع المشرع المنازعة الضريبية لمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقا من المحكمة الإدارية ووصولاً إلى مجلس الدولة وهذا يهدف إلى جعل طرفي النزاع في وضعية مريحة وتسمح لهم بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانونا من أجل إثبات وضعيته اتجاه الطرف الآخر.

إذ لا يمكن رفع دعوى ضريبية قبل أن تسبق بتظلم إداري وإلا فإنه سيتم رفضها شكلا وهذا يدل على سعي المشرع إلى حل النزاع القائم بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة وديا.

وتتميز الإجراءات الخاصة برفع الدعوى الجبائية أمام القاضي الإداري بطبيعة خاصة ومميزة، فهي تتميز بطابع تفحصي، والأسبقية للكتابة، ومبدأ المواجهة، مما يسمح بتحقيق ضمانات كافية لطرفي النزاع.

كما يتمتع القاضي الإداري بسلطات واسعة للنظر في الدعوى والتحقيق فيها، بواسطة مختلف طرق الإثبات، من أجل بناء قناعته للحكم في المنازعة.

ومن خلال القرارات القضائية المستعان بها في هذه الدراسة، يتضح لنا بأن سلطة ورقابة القاضي الإداري هي رقابة فعلية على مشروعية قرارات إدارة الضرائب أو سندات جداول التحصيل الموجهة إلى المكلف بالضريبة، بحيث يمكنه إلغاء القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب، والتي جاءت مخالفة للقانون، كما يمكن للقاضي رفض الدعوى شكلاً بسبب عدم توفر شروطها.

وقد خلصت من خلال هذه المذكرة إلى مجموعة من النتائج:

- مواعيد تقديم الشكاية غير موحدة إذ تنقسم إلى مواعيد عامة ومواعيد استثنائية، فهذا التعدد والتنوع يؤدي إلى صعوبة إمام المكلفين بها في كثير من الحالات مما يعرض حقوقهم للضياع لذا لا بد للمشرع أن يتدخل للنص على مواعيد ثابتة وموحدة لتقديم التظلمات إلى إدارة الضرائب.
- إجراءات الرد على الشكاية المقدمة أمام الإدارة الجبائية تتميز بالبطء الشديد فالأجل الممنوح للجهة المختصة بالنظر في شكاوى المكلفين طويل جداً، كما نجد أن هذه الأجل تختلف من جهة إلى أخرى.
- التحقيق في الشكاوى الموجهة لإدارة الضرائب يكون من طرف المفتش ذاته الذي قام بتأسيس الضريبة مما يؤثر على نتيجة التحقيق.
- اختصاص لجان الطعن الإدارية محدود وطبيعة آرائها غير واضحة، بحيث يمكن إرجاء تنفيذها من طرف إدارة الضرائب عند مخالفتها للقانون، مع انها عضو في هذه اللجان.
- تشكيل لجان الطعن يفتر إلى الكفاءات المختصة في موضوع الضرائب، رغم وجود ممثل لإدارة الضرائب، كما يغلب على تشكيلها الإداريين، وغياب ممثل المكلفين بصفتهم طرف في النزاع.

- إجراءات رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية والتحقيق فيها ثم إصدار الحكم فيها تعتبر إجراءات طويلة جدا ومبالغ فيها، إذ تتميز بالغموض والتعقيد الأمر الذي يؤدي إلى تأخير عملية تقييم الضريبة ومن ثم تحصيلها.
 - القاضي الإداري تعترضه صعوبات للفصل في المنازعات، كونه يعمل في ضوء تشريعين مختلفين الأول قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والثاني قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، علاوة على الوتيرة السريعة في تغيير قوانين الضرائب والإجراءات الجبائية.
 - عدم تحكم القضاة في المادة الجبائية، بسبب عدم وجود حيز معتبر في برامج تكوين القضاة، مما يجعل مدة الفصل في المنازعة تطول.
 - وتبين لنا أيضا الانعدام التام للنصوص القانونية المنظمة لطرق الطعن، سواء كانت طرق عادية أو غير عادية في قانون الإجراءات الجبائية والتي يمكن لطرفي المنازعة الضريبية التماس إعادة النظر فيها أمام القاضي الإداري لهذا الأمر تمت الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
 - عدم وضوح طابع الاستعجال في المواد الجبائية حيث لم ينص عليه المشرع بالقدر الكافي ضمن نصوص قانون الإجراءات الجبائية رغم الإحالة الصريحة لهذا الأخير من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
 - لم يتطرق المشرع في التشريع الضريبي للدعوى تعويض في القانون الضريبي وهذا يعد تقصيرا وإجحافا في حق المكلف بالضريبة.
- علاوة إلى جانب الاستنتاجات السابقة، وفي ضوءها، نقترح ما يلي:
- العمل على تبسيط إجراءات تقديم الشكوى أمام إدارة الضرائب من خلال النص على مواعيد ثابتة وموحدة ومناسبة لتقديم التظلمات إلى الإدارة الضريبية، خاصة في مادة الوعاء الضريبي، وكذا إنشاء مكتب خاص لاستقبال المكلفين وتسجيل تظلماتهم في أسرع وقت ممكن.
 - إسناد التحقيق في الشكوى إلى جهة أو مصلحة من إدارة الضرائب غير تلك التي قامت بتأسيس الضريبة.

- ينبغي توحيد أو جمع القوانين الضريبية المتعددة والمتعلقة بالمنازعات الجبائية، في تقنين واحد وشامل لكافة النصوص والإجراءات، خاصة بعد ان تعددت التعديلات على القوانين الجبائية مرتين في السنة أحيانا.
- يجب توسيع اختصاصات اللجان الإدارية وإعطائها الفرصة الكاملة لكي تقوم بالدور المنوط بها.
- يجب إعطاء صفة الإلزام للقرارات التي تصدرها اللجان حتى تتمكن من حل كثير من المنازعات الضريبية وتخفيف العبء على الجهات القضائية.
- حل مشكلة بطئ إجراءات التقاضي حيث يجب وضع نص قانوني صريح يحدد المدة القصوى لإنهاء قضايا المكلفين، لما في ذلك من أثر في بث الاستقرار في نفوس المكلفين وتوفير الوقت والجهد والنفقات.
- تكوين قضاة متخصصين في المنازعات الضريبية للتسهيل الأمر على المتقاضين والقضاة أيضا.
- يجب النص على إجراءات التقاضي أمام الجهات القضائية بصفة كاملة ودقيقة في قانون الإجراءات الجبائية وخاصة ما يتعلق بالاستعجال الجبائي.
- ضرورة التركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة في التقليل من المنازعات الضريبية الموجودة حاليا أمام المحاكم الإدارية، وذلك من خلال الأيام الدراسية والحملات التحسيسية على مستوى كل البلديات ووسائل الإعلام المختلفة.
- العمل على شرح كل التعديلات والأحكام الضريبية التي تأتي بها القوانين المالية التكميلية للمكلفين بالضريبة من خلال الأبواب المفتوحة على الجباية.
- العمل على إيجاد وسائل لتحفيز المكلفين الملتزمين بتسديد الضرائب في وقتها، مع تشديد العقوبات على المتهربين من دفعها.
- بالنظر إلى تشكيلة اللجنة الولائية للطعن نجد أنها تضم قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا في حين يجب أن يعين من قبل رئيس المحكمة الإدارية.

قائمة المراجع

1. العيد صالح، الوجيز في شرح الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
2. جمال سايس، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري، منشورات كليك، 2013.
3. جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، 2014.
4. حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية الجزائر، 2005.
5. حسين فريجة، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، عنابة، 2008.
6. حسين فريجة، الإجراءات الادارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994.
7. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الجزء الثالث، الخصومة الإدارية- الاستعجال لإداري- الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
8. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الدعاوى وطرق الطعن الإدارية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
9. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2005.
10. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول: الإطار النظري للمنازعات الإدارية، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
11. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري. دار هومة، الجزائر، 2008.
12. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.

قائمة المراجع

13. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.

14. محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2009.

15. نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية: الخصومة- التنفيذ- التحكيم، دار الهدى، عين مليلة- الجزائر، 2008.

ثانيا- الرسائل والمذكرات الجامعية:

1. سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسنطينة، 2008.

2. يحي بدائرة، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012.

ثالثا- النصوص القانونية:

أ- الدستور:

1. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر بالمرسوم الرئاسي رقم 96-843 المؤرخ في 07 ديسمبر 1997، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر سنة 1996، جريدة رسمية عدد 76، صادر في 08 ديسمبر سنة 1996، المعدل والمتمم .

ب- النصوص التشريعية:

1. قانون عضوي رقم 98-01، مؤرخ في 30 ماي سنة 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 37، الصادرة في 1 يونيو 1998.

2. الأمر رقم 66-154 المؤرخ في جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات المدنية، المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 47، صادرة في 09 جوان سنة 1966، (ملغى).

قائمة المراجع

3. الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09/12/1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، جريدة رسمية عدد 102، مؤرخة في 22/12/1976 المعدل والمتمم.
4. قانون رقم 98-02 مؤرخ في 30 مايو سنة 1998، يتعلق بالمحاكم الإدارية، جريدة رسمية عدد 37، صادرة في 1 يونيو سنة 1998.
5. قانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 79، صادرة في 23 ديسمبر 2001.
6. قانون رقم 07-12، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، جريدة رسمية عدد 82، صادرة في 31 ديسمبر 2007.
7. القانون رقم 08-09، المؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية العدد 21، صادرة بتاريخ 23 أبريل 2008.

ج- النصوص التنظيمية :

-المراسيم التنفيذية:

1. مرسوم تنفيذي رقم 91-60، مؤرخ في 23 فبراير 1991، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية العدد 9، صادرة في 23 فبراير 1991 (ملغى).
2. مرسوم تنفيذي رقم 02-303، مؤرخ في 28 سبتمبر 2002، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية العدد 64، صادرة في 29 سبتمبر 2002.
3. مرسوم تنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 24 ذي القعدة عام 1426 الموافق 26 ديسمبر 2005، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 84، صادرة في 29 ديسمبر 2005.
4. مرسوم تنفيذي رقم 06-327، مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد المصالح الخارجية لإدارة الضرائب، جريدة رسمية عدد 59، صادرة في 24 سبتمبر 2006.

- القرارات:

1. قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21/02/2009 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.
2. مقرر رقم 16 مؤرخ في 28 ماي 1991، المتعلق بتشكيل وتنظيم اللجان الطعن الولائية.

رابعاً- المجالات القضائية:

1. المجلة القضائية، عدد 4، 1989.
2. المجلة القضائية، عدد 4، 1991.
3. المجلة القضائية، عدد4، 1992.
4. مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص، 2003.
5. مجلة مجلس الدولة، عدد3، 2003.
6. مجلة مجلس الدولة، عدد9، 2009.

خامساً- المواقع الالكترونية:

1. درار عبد الهادي، التسوية القضائية للمنازعات الجبائية، بحث منشور على موقع مجلة القانون والأعمال: www.droitentreprise.org، تاريخ الاطلاع: 2015/08/10.

فارس

شكر وتقدير

إهداء

قائمة المختصرات

1..... مقدمة

6..... الفصل الأول: منازعات الضرائب المباشرة أمام الجهات الإدارية

7..... تمهيد:

8..... المبحث الأول: النزاع في مادة الوعاء والتحصيل الضريبي

8..... المطلب الأول: النزاع في مادة الوعاء الضريبي

8..... الفرع الأول : التظلم الإداري المسبق (الشكوى)

9..... أولا- آجال تقديم الشكوى

10..... أ-الآجال العامة

11..... ب-الآجال الاستثنائية

11..... ثانيا- شروط الشكوى ومحتواها

12..... أ- شروط الشكوى

13..... ب- محتوى الشكوى

18..... الفرع الثاني: التحقيق في الشكوى واتخاذ القرار

19..... أولا- التحقيق في الشكوى

19..... أ-الزامية التحقيق

19..... ب-كيفية التحقيق

20..... ثانيا- الجهات المختصة بالبت في الشكوى وآجال البت

20..... أ- الجهات المختصة بالبت في الشكوى

27..... ب- آجال البت في الشكوى

28..... ثالثا- قرار المدير الولائي للضرائب

- أ-أوجه القرار 28
- ب-مضمون القرار 29
- ج-تبليغ القرار 30
- المطلب الثاني: النزاع في مادة التحصيل الضريبي 31
- الفرع الأول: المنازعات المتعلقة الاعتراض على إجراء المتابعة..... 32
- أولاً- الاعتراض على سند التحصيل (شكل الإجراء) 32
- ثانياً- الاعتراض على التحصيل الجبري..... 34
- الفرع الثاني: استرداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات..... 34
- الفرع الثالث: الغلق المؤقت والحجز والبيع المحجوزات 36
- أولاً- الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني..... 36
- ثانياً- الحجز 37
- ثالثاً- بيع المحجوزات..... 40
- المبحث الثاني: المنازعة أمام لجان الطعن..... 43
- المطلب الأول: المنازعة أمام لجان الطعن الإدارية 44
- الفرع الأول: تشكيل لجان الطعن الإدارية وسيرها 44
- أولاً- تشكيل لجنة الدائرة للطعن وسيرها..... 44
- أ- تشكيل لجنة الدائرة للطعن 44
- ب-تسيير لجنة الطعن للدائرة..... 46
- ثانياً- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن وسيرها 47
- أ- تشكيل اللجنة الولائية للطعن..... 47
- ب-سير اللجنة الولائية للطعن 48
- ثالثاً- تشكيلة اللجنة المركزية للطعن وسيرها 48
- أ-تشكيل اللجنة المركزية للطعن 48

- ب-سير اللجنة المركزية للطعن.....50
- الفرع الثاني: اختصاص اللجان وآرائها.....50
- أولا- اختصاصات اللجان الإدارية للطعن.....50
- أ- اختصاصات لجنة الدائرة للطعن.....50
- ب- اختصاصات اللجنة الولائية للطعن.....51
- ج- اختصاصات اللجنة المركزية للطعن.....51
- ثانيا- آراء لجان الطعن الإدارية.....51
- المطلب الثاني: لجان الطعن الولائية.....53
- الفرع الأول: تقديم الطلبات.....53
- أولا- طلبات المكلفين بالضريبة.....54
- أ- الشروط الشكلية.....54
- ب- الشروط الموضوعية.....54
- ثانيا- طلبات قابضي الضرائب.....55
- الفرع الثاني: اختصاص النظر في الطعون الولائية.....56
- أولا- لجنة الطعن الولائية بالمديرية الولائية للضرائب.....56
- أ- تشكيل اللجنة.....57
- ب- سير أعمال اللجنة الولائية.....57
- ثانيا- اللجنة الجهوية للطعن الولائي.....58
- أ- تشكيلة اللجنة.....58
- ب- سير اللجنة.....58
- الفرع الثالث: اجتماع لجان الطعن الولائي والطبيعة القانونية لآرائها.....59
- أولا- اجتماع لجان الطعن الولائي.....59
- ثانيا- الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولائي.....60

62..... خلاصة الفصل

63..... الفصل الثاني: المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية

64..... تمهيد

65..... المبحث الأول: رفع الدعوى الضريبية.

65..... المطلب الأول: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية ومسألة الاختصاص

65..... الفرع الأول: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية.

65..... أولا - أنواع الدعاوى الإدارية.

66..... ثانيا - الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل.

67..... الفرع الثاني: مسألة الاختصاص

67..... أولا - الاختصاص النوعي.

68..... ثانيا- الاختصاص الإقليمي.

69..... المطلب الثاني: حالات وشروط رفع الدعوى الضريبية.

69..... الفرع الأول: دعوى المكلف بالضريبة.

70..... أولا- حالات رفع دعوى المكلف بالضريبة.

71..... ثانيا- شروط رفع دعوى المكلف بالضريبة.

72..... أ - الشروط العامة لرفع دعوى الضرائب المباشرة.

74..... ب- الشروط الخاصة لرفع دعاوى الضرائب المباشرة.

80..... الفرع الثاني: دعوى إدارة الضرائب

80..... أولا- حالات رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب.

80..... ثانيا- شروط رفع دعوى الإدارة.

81..... أ- عدم تأسيس آراء لجان الطعن

81..... ب- توجيه الدعوى ضد آراء لجان الطعن

81..... ج- ميعاد رفع الدعوى.

82..... د- شكل العريضة.

- المبحث الثاني: سير الدعوى الضريبية والطعن في قرارات المحكمة الإدارية 83
- المطلب الأول: سير الدعوى الضريبية..... 83
- الفرع الأول: التحقيق في الدعوى الضريبية 83
- أولاً- إجراءات التحقيق العادية..... 83
- أ- تعيين المقرر 83
- ب- تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات 84
- ثانياً- إجراءات التحقيق الخاصة..... 86
- أ- مراجعة التحقيق..... 86
- ب- الانتقال إلى المعاينة..... 87
- ج- الأمر بإجراء الخبرة..... 87
- الفرع الثاني: عوارض الخصومة الضريبية وسقوطها 90
- أولاً- عوارض الخصومة الضريبية..... 90
- أ- سحب الطلب 90
- ب- التدخل في الخصومة..... 90
- ج- الطلبات العارضة..... 90
- ثانياً- سقوط الخصومة الضريبية..... 91
- المطلب الثاني: قرارات المحكمة الإدارية والطعن فيها..... 92
- الفرع الأول: صدور القرار ومحتواه..... 93
- أولاً- صدور القرار الإداري..... 93
- أ- كيفية صدور القرارات عن المحكمة الإدارية 93
- ب- آثار صدور قرار المحكمة الإدارية 94
- ثانياً- محتوى قرار المحكمة الإدارية..... 95
- الفرع الثاني: الطعن في قرارات المحكمة الإدارية والقضاء الاستعجالي..... 96
- أولاً- الطعن بالاستئناف في قرارات المحكمة الإدارية..... 97
- أ- شروط قبول الطعن بالاستئناف..... 98
- ب- الآثار الناتجة عن رفع الاستئناف..... 102

104.....	ثانيا- الاستعجال في المادة الضريبية.....
105 ..	أ- شروط اختصاص القاضي الاستعجالي في المواد الإدارية ..
107.....	ب- الحكم في الدعوى الاستعجالية والظعن فيها.....
110.....	خلاصة الفصل.....
111.....	الخاتمة.....
117.....	قائمة المراجع.....
121.....	فهرس الموضوعات.....

الملخص:

أن منازعات الضرائب المباشرة تمر بمرحلتين أساسيتين الأولى أمام الجهات الادارية والتي تشمل منازعات الوعاء والتحصيل الضريبي حيث يتم الطعن فيها على مستويين: الأول يكون عن طريق تقديم المكلف بالضريبة تظلمه أمام نفس الجهة المصدرة القرار الخاص بالشكوى، وفقاً لشروط وآجال محددة قانوناً، كما أعطى له المشرع حق الاعتراض على إجراءات التحصيل التي تعد من بين الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

أما المستوى الثاني يلجأ اليه المكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه بقرار الإدارة الضريبية بخصوص الشكوى، حيث يمكنه تقديم طعن أمام لجان الطعن الادارية، والتي يكون اللجوء إليها اختياري. أما المرحلة الثانية فتكون أمام الجهات القضائية، حيث يعتبر لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء ضماناً هامة منحها المشرع له، وذلك بعد تجاوزه للمرحلة الإدارية وعدم رضاه بالقرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية ولجان الطعن بخصوص شكواه، حيث يقوم المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية برفع دعوى قضائية لدى المحكمة الادارية يطلب من خلالها إلغاء القرار الإداري الصادر في حقه، وأن يلتزم من القاضي الإداري الاستعجالي وقف تنفيذه مؤقتاً لحين الفصل في دعوى الموضوع.

Résumé :