

جامعة 08 ماي 1945 قالمة

كلية الحقوق و العلوم السياسية



تخصص قانون عام (منازعات إدارية)

قسم العلوم القانونية و الإدارية

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون

الموضوع :

تسوية منازعات وحاء الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري

تحت إشرافه:

إعداد الطالبين :

الدكتور: محمد علي حسون

- عائشة مسيود

- فتيحة حوامرية

تتشكل لجنة المناقشة

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية	الصورة
1	د/ محمد علي حسون	08 ماي 1945 قالمة	أستاذ محاضر	مشرفا
2	د/ أحمد فنيديس	08 ماي 1945 قالمة	أستاذ محاضر	رئيسا
3	د/ مسعود بوصنوبرة	08 ماي 1945 قالمة	أستاذ محاضر	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2014 - 2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر

نحمد الله حمد الشاكرين ونثني عليه ثناء الذاكرين أن وفقنا وأعاننا على إتمام هذا العمل المتواضع حتى رأى النور.

نتقدم بتحيةة شكر و عرفان إلى الذي أمدنا بالنصائح والتوجيهات القيمة الأستاذ المشرف
الدكتور محمد علي حسون نتوجه إليكم أستاذنا الفاضل بجزيل شكرنا وعميق امتناننا
وفائق احترامنا جزيت خير الجزاء.

وشكر خاص و خالص لا تصبغه روح المجاملة و إنما هو حقيقة تود أقلامنا تدوينها
عرفانا لأساتذتنا الكرام الذين كانوا لنا عوناً ومنبعاً ننهل منه العلم، ومثلاً للعمل الدؤوب
والبناء الهادف، نقدم بأسمى عبارات الشكر والامتنان والتقدير إلى جميع أساتذتنا الأفاضل
في كلية الحقوق قسم العلوم القانونية والإدارية ونخص بالذكر الأساتذة الذين جادوا علينا
بالمعلومات والنصائح القيمة وبما يشحذ الهمة ويحفزنا لبذل المزيد من العطاء ترغيباً في
تحصيل العلم : الدكتور أحمد فنيديس الأستاذ زهير خميسي، الأستاذة سامية نويري،
الأستاذة مريم فلكاوي.

كما نتقدم بجزيل الشكر لأساتذتنا الأفاضل الدكاترة أعضاء لجنة المناقشة كل على
حدى لتفضلهم مناقشة هذ المذكرة المتواضعة ولكل من ساعدنا ومد لنا يد العون
من قريب أو من بعيد.

مقدمة

إن سعي الجزائر لتحقيق تنمية شاملة ومتعددة في مختلف المجالات جعلها تتبنى عدة آليات حيث نجدها تعتمد في هيكلها القاعدي للنظام الجبائي على الإيرادات البترولية أساسا ثم الجباية العادية، ظلت الجزائر على هذا النهج إلى غاية سنة 1986 أين عرفت المداخل البترولية انخفاضا نتيجة الانخفاض المتوالي لأسعار البترول، ما نتج عنه عجز في ميزانية الدولة فاضطرت السلطات إلى اتخاذ إجراءات وتدابير لتحقيق الاستقرار والتوازن فكانت ملزمة باعتماد آليات أخرى لتمويل الخزينة العمومية، من بينها الضرائب والرسوم التي تعد من أهم الموارد المالية الرئيسية لميزانية الدولة، وأحد أهم الوسائل الأساسية التي يتم الاعتماد عليها لتسيير مختلف القطاعات كونها تتميز بالاستقرار والثبات.

الملاحظ أنه منذ دخول الجزائر اقتصاد السوق والتحول الذي شهدته بانتقالها من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأسمالي وانضمامها إلى منظمة الاتحاد الأوروبي، اضطرت إلى تغيير الآليات والقوانين نتيجة الضغوطات الممارسة عليها، من ذلك انتهج المشرع الجزائري إصلاحات وتعديلات جذرية داخل النظام الجبائي بموجب القانون 90-36 المؤرخ 1990/12/31 المتضمن قانون المالية، الذي عقبته عدة تعديلات لاحقة أضرت بالقوانين الجبائية نتجت عنه صعوبة في إمام المكلفين بالضريبة وكذا الإدارات الجبائية لغموض محتوى هذه النصوص، ولرفع هذا اللبس تم إصدار تعليمات ومذكرات تشرح هذه القواعد القانونية، ترتب عن ذلك اختلاف في تطبيقها، نتج عنه فوارق واختلافات في فرض الضريبة وتحصيلها من طرف إدارة الضرائب التي خولها المشرع من السلطات والامتيازات العامة بما يكفي لأداء وظيفتها تلك، وفي المقابل سن ضمانات للخاضعين للضريبة لحمايتهم من كل تعسف قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية ضد حقوقهم المالية، غير أن هذه الأخيرة عند قيامها بتأسيس الوعاء الضريبي قد تخل ببعض الضمانات القانونية المخولة للمكلفين بالضريبة مما يؤدي إلى نشوء نزاع بين الطرفين.

يعرف النزاع الضريبي بأنه مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها الفصل في النزاعات التي تنشأ عن تطبيق القوانين الضريبية من طرف الإدارة الضريبية على المكلفين بالضريبة الذين يطلبون منها تعديل الضريبة المبالغ فيها أو إلغائها، ويصنف هذا النزاع إلى صنفين هامين هما منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل.

يقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس الجمع بين نوعين من الضرائب، ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة لأنهما تعتبران وسيلتين متكاملتين لتتبع عنصرى الدخل ورأس المال .

سنقتصر في دراستنا هذه على منازعات الوعاء في مادة الضرائب المباشرة، التي تعتبر من أهم المنازعات الجبائية، تعرف بأنها نزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا لهذه الضريبة.

إن النزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين اثني ن، إمان الم كلف لا ينازع في العناصر التي اعتمدها الإدارة الضريبية وهنا يطالب بإسقاط جزئي في مبلغها، ويكون في هذه الحالة أمام نزاع في الوقائع، وإمان أن ينازع مبدأ خضوعه للضريبة أي يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها وهنا يطالب بإسقاطها كليا وبالتالي يكون أمام نزاع قانوني.

تعرف الضريبة المباشرة حسب المعيار الإداري بأنها الضريبة التي يتم حسابها وتصويتها وملاحقة المكلفين بدفعها من قبل إدارة الضرائب.

أما حسب المعيار القانوني فتعتبر ضريبة تفرض بموجب وثيقة محضرة ومعدة سلفا من قبل الإدارة يحدد فيها الشخص والوعاء الضريبي (سلع، رؤوس أموال، دخل، راتب... إلخ) و كذلك مقدار الدين الضريبي بحيث تتمكن الإدارة بناء على هذه الوثيقة من ملاحقة المكلفين بالضريبة أمام الجهات المختصة في حالة امتناعهم عن تسديد مستحقاتهم.

لتسوية نزاع وعاء الضريبة المباشرة يقتضي ذلك المرور بمرحلتين:

مرحلة إدارية تتمثل في وجوب عرض المكلف بالضريبة النزاع عن طريق تقديم شكوى إلزامية أمام إدارة الضرائب ذاتها، ثم اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة كطريق طعن اختياري.

ومرحلة قضائية يتم فيها رفع دعوى قضائية أمام الجه ات القضائية الإدارية المختصة.

أهمية الدراسة:

تظهر أهمية دراسة هذا الموضوع في إبراز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة والتقليل من سلطة الإدارة وإجفافها تجاههم وإظهار مدى تطبيق النصوص والإجراءات القانونية عند قيام النزاع الضريبي ومدى نجاعتها في تسويته إداريا وقضائيا .

مبررات اختيار الموضوع:

المبررات الذاتية:

تعود المبررات الذاتية لاختيار هذا الموضوع إلى:

- الواقع العملي المعقد في مجال تسوية المنازعات الضريبية وتأثيرها على الذمة المالية للمكلفين بالضريبة.

- الرغبة الشخصية في البحث في مجال المنازعات الإدارية عموما، وتناول هذا الموضوع بالأخص كان نتيجة تنامي الرغبة في الإحاطة به على إثر تناوله كمقياس خلال السنة الدراسية النظرية .

المبررات الموضوعية: تتمثل في :

- محاولة تسليط الضوء على هذا النوع من المنازعات نظرا لتميزه بإجراءات خاصة ومختلفة عن باقي المنازعات الإدارية الأخرى.

- تبيان اتجاه المشرع الجزائري من بعض الإجراءات الإدارية والقضائية، وتوضيح موقف القضاء الإداري من خلال عرض بعض القرارات.

- كثرة التعديلات التي أدرجها المشرع الجزائري على قانون الإجراءات الجبائية بموجب قوانين المالية ولاسيما قانون المالية للسنة الجارية 2015 .

- بالإضافة إلى كثرة هذه المنازعات على مستوى الإدارة أو القضاء.

الهدف من الدراسة:

إن الهدف من دراسة موضوع تسوية منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري هو:

- محاولة تحيين موضوع البحث من خلال التعرض له ذلك بالرجوع للنصوص القانونية الجديدة المتعلقة به.

- تبيان مختلف الضمانات القانونية الممنوحة للمكلفين بالضريبة اتجاه الإدارة الضريبية.

- محاولة نشر الوعي الضريبي بين المكلفين وتعزيز الثقة في الإدارة و ذلك بإبراز مختلف المراحل التي تمر بها المنازعة الضريبية وأهم الإجراءات الواجب اتباعها.

- إبراز دور القضاء الإداري الجزائري في تسوية النزاع الضريبي.

- محاولة تكوين رصيد علمي للباحث، ولكل من يعنيه موضوع البحث، بدراسة أكاديمية متخصصة.

الدراسات السابقة:

نظرا للأهمية البالغة لموضوع المنازعات الضريبية بصفة عامة نجد أن العديد من الباحثين والدارسين تطرقوا إليه، فهناك دراسات تناولت هذا الموضوع من الجانب الجزائي، وهناك من اشتملت دراسته على موضوع منازعات الوعاء والتحصيل، في حين أن البعض اقتصر في دراسته على نوع واحد من المنازعات، والبعض الآخر حصر موضوعه على دراسة مرحلة واحدة من مراحل تسوية هذه المنازعات.

من بين المؤلفات التي اعتمدها في بحثنا هذا كتاب بعنوان "إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر" تعرض فيه إلى الإجراءات الإدارية والقضائية المتبعة لحل النزاع الضريبي غير أنه غير محين مع النصوص القانونية الجديدة التي جات بعد إصداره.

أما فيما يخص رسائل الدكتوراه فنجد رسالة لعليان عليان بعنوان "الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري" كلية الحقوق ، يوسف بن خدة، جامعة الجزائر 1، 2008-2009، تعرض من خلالها إلى أهم الشكليات المميزة للدعوى الضريبية.

بالنسبة لرسائل الماجستير نجد رسالة للأستاذ فنيديس أحمد بعنوان "إجراءات منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر" بجامعة 08 ماي 1945 قالمة، 2005-2006.

بالإضافة لرسالة لسليم قصاص بعنوان المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري قانون الأعمال بجامعة منتوري قسنطينة ، 2007-2008، تعرض كلا الباحثين إلى مختلف طرق الطعن في المنازعات الضريبية في مجال الضرائب المباشرة.

المنهج المتبع :

لإثراء موضوع دراستنا واستيفاء مضمونه اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي يمكننا من وصف العناصر المدروسة وبيّن العلاقات القائمة بينها من أجل الوصول إلى الهدف الرئيسي من الدراسة، والمنهج التحليلي من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع والقرارات القضائية المطبقة عند الفصل في المنازعة الضريبية وكذا مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية النزاع الضريبي بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية الذي يعتبر الإطار الأساسي المنظم لإجراءات المنازعة الضريبية الضرائب، بالإضافة للهنج المقارن وذلك من منطلق أنّ الموضوع يوجب مقارنة ما أقره القضاء الإداري الفرنسي باعتباره الأصل التاريخي بما هو مطبق في القضاء الإداري في الجزائر.

طرح الإشكالية:

إلى أي مدى يمكن اعتبار إجراءات تسوية منازعات الوعاء الضريبي كفيلة بضمان حقوق المكلفين بالضريبة وإنصافهم في حال تعسف الإدارة الجبائية وحقوق الخزينة العمومية بما يحقق العدالة الضريبية بينهما؟

للإجابة على هذه الإشكالية ارتأينا تقسيم موضوع دراستنا إلى فصلين، حيث تناولنا التسوية الإدارية في الفصل الأول بمختلف إجراءاتها أما في الفصل الثاني تناولنا التسوية القضائية حسب التعديلات الأخيرة لقانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول

التسوية الإدارية

إن الخلاف في الدعوى الضريبية لا يدور حول خصومة متكافئة لأن طرفيها الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة¹ و هما طرفان غير متكافئين، لذلك ارتأى المشرع أن يجعل بداية حل النزاع القائم بينهما للإدارة الجبائية، وذلك عن طريق التظلم إليها بموجب شكوى²، تعتبر هذه الأخيرة إجراء إلزامي يتضمن إعلان الرغبة من المكلف بالضريبة إلى الإدارة يطلب منها التراجع عن فرض الضريبة المفروضة عليه من حيث وعائها، إذا ارتأى أن الإدارة الضريبية قد أخطأت في حقه بفرض ضرائب زائدة أو لعدم إفادته من نص تشريعي أو تنظيمي يخوله الاستفادة من حق معين سواء إعفاء، تخفيض أو تأجيل³، يترتب على عدم القيام به رفض الدعوى شكلا⁴.

¹ - فاطمة زعزوعة: (- تعريف الإدارة الضريبية: "جهاز فني يشمل مختلف مصالح الضرائب التي تتبع وزارة المالية وجميع فروعها يكلف بتطبيق التشريع الضريبي، و يتولى فرض الضرائب و تحصيلها لتوريدها للخزينة العمومية، يخضع تنظيمه إلى مبدأ مركزية التوجيه حيث تتولى الإدارة المركزية مهام التخطيط و الرقابة و إصدار المناشير و التعليمات التنفيذية و التفسيرية من أجل تطبيق القانون، في حين تتولى الإدارة التنفيذية أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط و تحصيل الضريبة".

- تعريف المكلف بالضريبة: شخص طبيعي أو معنوي يعنيه القانون بدفع الضريبة، يقع عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة، نتيجة لقيامه بنشاط محدد أو نتيجة الأرباح أو فوائد يحصل عليها من رؤوس أمواله.)، (الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013، ص16-19) .

² - مالك عليان: الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، يوسف بن خدة، جامعة الجزائر، 1، 2008 - 2009، ص137.

* - فضيل كوسة: (تعريف الشكوى: مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية، ترفع من طرف المكلف بالضريبة أمام السلطة الضريبية المعنية لأسباب عديدة منها إذا شعر بتعسف في تقدير المادة الخاضعة للضريبة من أجل تصحيح حساب وعاء الضريبة المفروضة عليه، أو الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي)، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص116-117.

³ - عبد العزيز نويري: محاضرات في مقياس المنازعات الضريبية، مقالة على طلبه ماستر2، تخصص منازعات إدارية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2013-2014، بدون صفحة.

⁴ - عمار بوضياف: المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني، الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، الطبعة الأولى، الجسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2013، ص367.

توجه جميع الشكاوى إلى إدارة الضرائب للنظر والبت فيها، إذا لم يرض المشتكي بقرارها يمكنه اللجوء اختياريًا إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.

تعرف هذه المرحلة بالطعن الإداري، يسمح هذا الأخير بفتح مجال واسع للحوار بين كلا الطرفين بهدف الوصول لحل ودي للخلاف قبل أن يصبح نزاعًا قضائيًا، كما يساهم في تخفيض الضغط الكبير الذي تعرفه الجهات القضائية¹، حيث أنه يعطي فرصة للإدارة لتصحيح أخطائها وهفواتها بنفسها دون اللجوء إلى هيئة أخرى، ويخفف على المكلف من عبء اللجوء إلى القضاء من الناحية المادية، وريح الوقت بتجنب طول الإجراءات².

في هذا الإطار نطرح التساؤل التالي:

كيف تتم التسوية الإدارية في حال رفض المكلف بالضريبة للأساس المعتمد لحساب وعائه الضريبي؟ هذا ما سنتولى الإجابة عليه في هذا الفصل من خلال التطرق إلى مختلف المسائل المتعلقة بمرحلة ما قبل رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء، وتتعلق هذه المسائل برفع المكلف بالضريبة لشكاوى إلى إدارة الضرائب في المبحث الأول وأيضًا اتصاله بمختلف لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة عندما لا يرضيه قرار الإدارة الضريبية رداً على شكايته أو عند عدم ردها عليه في المبحث الثاني.

المبحث الأول

تقديم الشكاوى إلى إدارة الضرائب

إن أول إجراء يتخذه المكلف بالضريبة في حالة رفضه لقرار الإدارة الضريبية المتعلق بحساب وعاء ضريبته أو طريقته أو عند تقادمها هو تقديمه لشكاوى إلى إدارة الضرائب مصدرة القرار قبل

¹ - فتيحة شهبوب رحمانى: المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، يوسف بن خدة، جامعة الجزائر، 2008 - 2009، ص11.

² - فاتح خلوفي: الخصوصية الإجرائية للمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير في القانون الإداري والمؤسسات الدستورية، كلية الحقوق و العلوم الإنسانية، السنة الجامعية، 2005 - 2006، ص37.

اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية أو القضاء¹، لا تعتبر هذه الشكوى طعنا إداريا مسبقا بل تمثل المرحلة الأولى

من الطعن النزاعي².

نظرا لخصوصية هذا الإجراء في مجال المنازعة الضريبية، سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى شروط تقديمه في مطلب أول والتحقيق فيه وإصدار القرار في مطلب ثان.

المطلب الأول

شروط الشكوى

نص المشرع الجزائي على عدة شروط يجب أن تتضمنها الشكوى الضريبية المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب، منها ما يتعلق بالشكل ومنها ما يتعلق بالمحتوى وأخرى تتعلق بالميعاد.

الفرع الأول: الشروط الشكلية و الموضوعية.

سنتعرض من خلال هذا الفرع إلى الشروط الشكلية و الموضوعية التي تشتمل عليها الشكوى.

أولاً: الشروط الشكلية.

لقد وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية الواجب توافرها في الشكوى الضريبية التي يشترط فيها أن تقدم في شكل رسالة عادية، وأن تكون مكتوبة، فردية، ومنفردة بالنسبة لكل بلدية³.

¹ - دالية متينة: التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، محكمة شلغوم العيد، الدفعة 18، 2007 - 2010، ص 16.

² - فتحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص 15.

³ - المادة 73: 1 - يجب أن تكون الشكاوى فردية. غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية.

2- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.

3- يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة.

1/ تحرير الشكوى: يتطلب تحرير الشكوى الضريبية الشروط التالية.

أ- أن تكون الشكوى مكتوبة: تبين المادة 73 السالفة الذكر بأن الشكوى يجب أن تكون مكتوبة، والنص على الكتابة هنا غير ضروري، لأن وجوب الكتابة مرتبط طبيعياً بشروط الشكل الأخرى الواجبة بواسطة النصوص القانونية، وخاصة ذلك المتعلق بتوقيع صاحب الشكوى باليد.

ب - أن تقدم على ورق عادي: لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع طبقاً لما نصت عليه الفقرة 02 من المادة 73 السالف ذكرها، على خلاف ما كان عليه الوضع سابقاً حيث كان المشرع يشترط دمج الشكوى.

ج - أن تقدم في رسالة بسيطة: لا توجد أية قاعدة تلزم بأن ترسل الشكوى بواسطة رسالة موصى عليها غير أنه يفضل أن تكون الرسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام¹.

2/ أن تكون الشكوى فردية:²

الأصل أن لا ترفع الشكوى إلا من طرف المكلف بالضريبة نفسه، أو بمعنى المدين بها شخصياً بهدف الحفاظ على سرية ضريبة الدخل، غير أنه استثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة

4- تحت طائلة عدم القبول ، يجب أن تتضمن كل شكوى :

* ذكر الضريبة المعترض عليها.

* بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار. و في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

* عرض ملخص لوسائل و استنتاجات الطرف.

* توقيع صاحبها باليد...)، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015 (المادة 40 من القانون رقم 01- 21 المؤرخ في 22

ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2015).

¹ - أحمد فنيديس: منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2014،

73.

² - المادة 01/73 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يحتجون على الضرائب المفروضة على الشركة تقديم شكوى جماعية كما هو الحال في شركة التضامن¹.

3/ أن تكون الشكوى منفردة:²

يشترط تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة، أي أن تتعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات الثابتة في البلدية المذكورة في البداي بتسهيل التحقيق في الشكاوى فيما يخص منازعات الضرائب المباشرة⁴.

تجدر الإشارة إلى أنه إذا كانت البيانات السابقة مقررة تحت طائلة عدم القبول، فإن المادة 83/ 04 من قانون الإجراءات الجبائية⁵ تجيز تدارك العيوب الشكلية التي تسببت في رفض الشكوى من طرف مدير الضرائب بالولاية في العريضة المودعة لدى المحكمة الإدارية، باستثناء انعدام التوقيع على الشكوى الأصلية⁶.

ثاني: الشروط الموضوعية.

يجب أن تحتوي الشكوى تحت طائلة عدم القبول على عدة بيانات تتمثل في:

¹ يحي بدائرية : الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرات ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم الساسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011، ص47-48.

² المادة 03/73: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

³ حسين فريجة : الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، طبعة 1994، منشورات دحلب، ص37.

⁴ أحمد فنيديس: منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص74.

⁵ المادة 83 / 04 : (باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية، المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية ...) ، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁶ عبد العزيز أمقران: عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، العدد3، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، الجزائر، 2003، ص13-14.

1/ عرض ملخص استنتاجات و طلبات الطرف.

يجب أن تتضمن الشكوى عرضاً موجزاً للطلبات الأساسية التي يثبت عليها، بشرط أن يكون موضوعها متوافقاً وطبيعة الضريبة المتنازع عليها، وهنا نميز بين نوعين من هذه الطلبات:

أ - طلبات تصحيح الأخطاء البسيطة : وفيها عرض موجز لأسباب الشكاية من خلالها يتجلى الخطأ مع طلب تصحيحه.

ب - طلبات إعادة النظر في تقييم الضريبة: وفيها نميز بين حالتين هما:

* إذا كانت الضريبة قد فرضت وفقاً لإجراءات التقدير الإداري و تم رفضها من طرف المكلف هنا يقع

عبء الإثبات عليه، بالتالي يجب عليه تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير.

* أما إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الاستمرارية فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأمالك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة، وهو من عليه البحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات في موضوع النزاع¹.

بمعنى أننا نميز بين ما إذا كان موضوع الشكوى هو مجرد تصحيح أخطاء مادية ارتكبتها إدارة الضرائب، أو أن موضوعها هو مخاصمة تقدير الإدارة الضريبية للوعاء الضريبي، في الحالة الأولى يكفي أن يأتي عرض أوجه وطلبات المكلف بصورة موجزة على أساس أن الأخطاء ظاهرة ولا تحتاج إلى تدقيق كأن يقع الخطأ في شخص المكلف بالضريبة، أما في الحالة الثانية فيقوم بعرض أوجهه بصورة دقيقة ويعرض فيها ما يثبت مزاعمه².

¹ - مصطفى غرمة: حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013 - 2014، ص18.

² - فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق ص 24.

2/ عرض ملخص دفوع الطرف ووسائله.

يجب على المكلف بالضريبة أن يستعرض الوسائل والحجج و الدلائل المدعمة للأسانيد الواقعية و القانونية المدعمة للشكوى بحيث تكون مسببة تسببياً كافياً¹، هذا الشرط المنصوص عليه بموجب المادة 04/73 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية له أهمية مزدوجة تتمثل في إلزام الإدارة على:

أ- التحقق من نوع الشكوى المعروضة عليها فيها إذا كانت شكوى نزاعية أو طلب للحصول على التخفيض.

ب- تقويم الأسباب الفعلية والقانونية التي على أساسها قدم الطلب حتى تتمكن من ذكر الأسباب على دراية كاملة².

بالتالي يجب أن تتضمن كل شكوى طلبات المكلف الضريبي تحت طائلة عدم قبولها، وعليه أن يحدد الهدف الحقيقي من ورائها، و هو غير ملزم بتحديد مبلغ التخفيض بدقة، لكن يجب عليه أن يحدد بشكل واضح ما إذا كان يطلب التخفيض أو الإعفاء أو استرجاع جزء من مبلغ الضريبة المعترض عليها لأنه أمام القاضي لا يمكنه تقديم طلبات جديدة خارج تلك الواردة في شكواه، إلا أنه يمكن أن تتضمن شكواه طلبات ملحقة مثل منح أجل للدفع³.

¹ - عبد العزيز نويري: مرجع سابق، بدون صفحة .

² - أحمد فنيدس: إجراءات منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية كلية الحقوق و العلوم والآداب و العلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، شعبة قانون عام، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2005-2006، ص76.

³ - فنيدس أحمد: منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص78-79.

* - أحمد جبوري، جلول بن خاوة: (منح أجل للدفع أو ما يعرف بالتأجيل القانوني للدفع) : يقصد به وقف تنفيذ القرار

الإداري القاضي بفرض الضريبة، وهو استثناء على قاعدة امتياز الأسبقية الذي تتمتع به الإدارة العمومية في تنفيذ قراراتها.)، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، 2005-2008،

ص51.

3/ توقيع الشكوى بيد محررها¹.

يعتبر توقيع الشكوى بيد محررها أهم شرط بحيث لا يمكن التغاضي عنه إلا في حالة الأشخاص الأميين والذين لا يحسنون القراءة والكتابة، لكن في هذه الحالة وجب الإشارة إلى أسمائهم وألقابهم بدقة و أن يتم توقيعها من قبل وكيل ينوب عنهم².

بالتالي فإن القاعدة العامة أن يتم توقيع الشكوى باليد من طرف صاحبها³، واستثناء توقع من طرف وكيل بشرط أن يكون ذلك بموجب وكالة قانونية، يعفى من هذا الشرط المحامين المسجلين قانونا في قائمة المحامين، والأشخاص الذين لهم وفقا لوظائفهم صفة الحق في التصرف باسم المكلف الضريبي، ويجب أن تكون هذه الوكالة محررة على ورق مدموغ و مسجل قبل تقديم الشكوى⁴.

بالرجوع إلى الاجتهاد القضائي في فرنسا نجد أن شكلية التوقيع هي كتابة اسم المكلف العائلي على الشكاية بطريقة تظهر أنه هو من حررها، و لم يظهر في تاريخ هذا الاجتهاد أية حالة رفضت فيها شكوى بسبب عدم احتواء التوقيع على الاسم العائلي للمكلف، ويقع على الإدارة عبء إثبات أن التوقيع ليس له، في حالة وقوع اختلاف بعض الشيء في توقيعه⁵.

4/ ذكر الضريبة المعترض عليها.

¹ - المادة 04/73 فقرة 04: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق .

² - بوبكر عبد الغني حركات، أنس قروش: تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 15، 2006 - 2007، ص23.

³ - المادة 04/73 فقرة 04: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁴ - المادة 75: (يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية...)

غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا على إجراء المؤسسة المعنية. و الأمر كذلك، إذا كان الموقع قد أعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى ... و يجب تحت طائلة البطلان، أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ و مسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها...، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق .

⁵ - سليم قصاص: المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007 - 2008، ص33.

يتعين على المكلف بالضريبة أن يحدد في طلباته طبيعة الضريبة المتنازع فيها، وممثلاً على ذلك تبيان ما إذا كانت تخص ضرائب مباشرة و رسوم مماثلة، أو الرسوم و الغرامات الخاصة به أو غرامات التأخير المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة¹.

5/ بيان رقم المادة من الجدول الضريبي.

يشترط في الشكوى الضريبية أن تتضمن بيان رقم المادة من الجدول الضريبي التي سجلت تحتها الضريبة إذا تعلق الأمر بضريبة منشأة عن طريق جدول، أما إذا لم تكن الضريبة موضوع تأسيس جدول للضرائب المقتطعة من المصدر، فترفع الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع².

6/ تعيين موطن المشتكي.

حسب المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية يشترط على المشتكي ذكر موطنه في الجزائر بدقة، وإذا كان مقيماً بالخارج عليه أن يتخذ موطناً له بالجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب³، كأن يكون موطن وكيله العادي أو محاميه⁴.

ما تجدر الإشارة إليه أنه يمكن للمكلف بالضريبة إتمام ملف شكواه في أجل ثلاثين يوماً يسري من تاريخ استلام الاستدعاء الموجه له من الإدارة الجبائية قصد إتمام ملف الشكوى و تقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه لدعم نزاعه، وفي حالة عدم امتثال المكلف لذلك بعد انتهاء الأجل تصبح شكواه غير مقبولة وتصدر الإدارة الجبائية قرارها بالرفض⁵، وعليه بعد أن كانت الشكوى ترفض شكلاً لعدم توفر بعض الشروط التي يمكن تصحيحها، من بينها

¹ - نور الدين شادلي: مراقبة ومنازعات الضريبة، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، مجمع هليوبوليس، يومي 21 و22 أبريل 2008، ص 77.

² - دالية متينة: مرجع سابق، ص 19.

³ - عزيز أمزيان: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 15.

⁴ - عبد العزيز نويري: مرجع سابق، بدون صفحة.

⁵ - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة: المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، وزارة المالية، 2014.

عدم اكتمال ملف الشكوى مما يفوت عليه فرصة الطعن أمام الإدارة الجبائية و عرض وسائله ودفوعه، أصبح بإمكان هذه الأخيرة مطالبته بإتمام ملفه ويعتبر ذلك ضماناً هامة منحها المشرع للمكلف بالضريبة¹، وهذا ما أقرته المادة 04/73 من قانون الإجراءات الجبائية².

يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 السالفة الذكر، في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية لما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من مدير الضرائب الولاية باستثناء التوقيع على الدعوى الأولية.

بالرجوع إلى المشرع الفرنسي نجد أنه يلزم الإدارة بدعوة المكلف لتصحيح الشكوى في حالة سهوه عن التوقيع بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام خلال أجل ثلاثين يوماً³.

الفرع الثاني: آجال تقديم الشكوى.

يسمى ميعاد الشكوى الضريبية كذلك بالميعاد الإداري، ويعني المدة الزمنية لرفع الشكوى أمام إدارة الضرائب، لمخاصمة قرارها أو سند التحصيل قبل اللجوء إلى القاضي الإداري، يعتبر هذا الشرط إلزامياً ومن النظام العام⁴.

لقد حدد المشرع الجزائري بصراحة آجال تقديم الشكوى في مجال منازعات الوعاء نظراً لخصوصيتها وطبيعة المعنيين بها، وقد قسمها إلى آجال عامة وأخرى خاصة .

¹ - فتيحة شهبوب رحماني: مرجع سابق، ص 27.

² - المادة 04/73: "... غير أن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، لتكملة ملف الشكوى وتقديم وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه، في أجل ثلاثين (30) يوماً، اعتباراً من تاريخ الاستلام . ولا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و77 إلا اعتباراً من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة. وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين (30) يوماً المذكور أعلاه أو كان الرد ناقصاً، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب بتبليغ قرار الرفض بعدم القبول..." ، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

³ - أحمد فنيديس: إجراءات منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 61 .

⁴ - فضيل كوسة: الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 117.

أولاً: الآجال العامة.

لقد حددت المادة 01/72 من قانون الإجراءات الجبائية الحالي الآجال العامة لتقديم الشكوى، حيث يتم قبولها إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية لإدراج الجدول في التحصيل أو حدوث الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى، وعليه فإن الجدول الذي أدرج للتحصيل مثلاً في شهر فيفري 2010، فإن الأجل المحدد لرفع الشكوى يسري لغاية 31 ديسمبر 2011¹، وهو ما قضت به المحكمة العليا في قرارها رقم 42780 الصادر بتاريخ 15/06/1985 بخصوص قضية (خ.ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، " فوفقاً لما هو ثابت في قضية الحال فإن المدين بالضريبة سدد دينه بتاريخ 26/01/1982، بعد التبليغ الذي استلمه في 28/12/1981، في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23/12/1983، أي بعد انقضاء الآجال المنصوص عليها قانوناً والمحددة في 31/12/1982، حيث صادقت عليه المحكمة بعد التصريح بعدم قبول الدعوى لفوات الآجال المحددة"².

أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فتكون الآجال كالاتي:

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

* أما إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة كما هو الحال في القضية السابقة الذكر ، ولم يسبق ذلك التبليغ الواجب التسديد فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع³.

ثانياً: الآجال الخاصة.

لقد أورد المشرع الجزائري بعض الاستثناءات على قاعدة الأجل العام يكمن أساس وجودها في نقطة انطلاق الأجل، لأن الأصل في بداية حساب الميعاد يكون من تاريخ ادراج

¹ - زينب العمري : النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي لمذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2013 - 2014، ص 12.

² - بوبكر عبد الغني حركات، أنس قروش: مرجع سابق، ص 24 .

³ - زينب العمري: مرجع سابق، ص 12.

جدول الضرائب في التحصيل ، ولكن بعض الأحداث تغير من ذلك، وهو ما ورد من خلال الفقرات 2، 3، 4 من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية ، وتمثل في الأحداث الآتية¹:

1/ حالة الخطأ في توجيه الإنذارات².

تتمثل هذه الحالة في وقوع أخطاء في الارسال سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو ظهور جديد في الملف ، يسري الأجل فيها من تلقي المكلف بالضريبة للإنذارات الجديدة الموجهة له من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها³.

2/ حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة⁴.

نص المشرع في هذا الشأن على انقضاء الأجل في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف الضريبي من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار، بالتالي تكون العبرة في حساب الآجال هنا من تاريخ العلم بالخطأ من جانب المكلف أو بوجود حالة الازدواج في فرض الضريبة⁵، وتكون الضريبة المباشرة مفروضة خطأ عند غياب الوعاء الضريبي تماما، بينما تكون في حالة الازدواج عندما تفرض ضريبتين لهما نفس الموضوع باسم مكلف واحد مع أنها ضريبة واحدة هي التي تعتبر قانونية⁶.

3 / الحالة التي تستوجب فيها الضريبة وضع جدول⁷:

يتم فرض بعض الضرائب دون أن تكون موضوعة في شكل جدول ضريبي، ويكون ذلك في حالتين :

¹- يحي بدابرية: مرجع سابق ، ص43.

²- المادة 02/72 فقرة 01: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

³- سليم قصاص: مرجع سابق، ص28.

⁴- المادة 02/72 فقرة 02: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁵- عمار بوضياف: المرجع في المنازعات الإدارية، ص366.

⁶- سليم قصاص: مرجع سابق، ص28.

⁷- المادة 03/72: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

* حالة الاقتراع من المنبع أو من المصدر كما هو الأمر بالنسبة للضرائب على الأجور، فتكون نقطة انطلاق الأجل ابتداء من السنة التي تم فيها الاقتراع من المنبع طبقاً لنص المادة 03/ 72 فقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية.

* حالة التسديدات الفورية لبعض أنواع الضرائب و التي تكون بموجب التصريحات من طرف المكلفين بها على مستوى قباضات الضرائب كالتصريح بالرسم على النشاط المهني في هذه الحالة يبدأ الميعاد من تاريخ التسديد حسب نص المادة 03/ 72 فقرة 02 من نفس القانون¹، فالجدول الذي أدرج للتحصيل في شهر فيفري 2012 يسري الأجل المحدد لرفع الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر 2013، فبداية الأجل تكون من تاريخ إحالة الجدول للتحصيل وليس قرار فرض الضريبة².

4/ حالة الشكاوى المتعلقة بتقييم أرقام أعمال المستغلين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة³:

لقد استحدثت هذه الحالة بموجب قانون المالية لسنة 2009 حيث أضاف الفقرة 05 للمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، وقد شكلت هذه الحالة خروجاً صريحاً على القاعدة العامة لآجال الشكوى، وارتبط الاستثناء هذه المرة بنوع الضريبة فاعتمد المشرع مدة ستة (06) أشهر كأجل لتقديم الشكوى يسري من تاريخ الإشعار النهائي للنظام الجزافي، وبهذا التعديل وضع الاستثناء في أجل تقديم الشكوى لأول مرة من طرف المشرع الجزائري، ولعل ذلك يعود لبساطة النظام الضريبي المتعلق بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

تحسب الآجال بغض النظر عن عدد الأيام أو الشهور التي تشكل المدة، أي إيداع الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي انطلق فيها الميعاد وعلى المكلف أن يثبت أنه أودعها في الأجل القانوني بكل الوسائل⁴، وفي حالة ما إذا كان آخر يوم من الأجل يوم عطلة فإنه من الممكن قبول الشكوى، و بما أنه ليس من الممكن أن تكون السلطة جوازية للإدارة بهذا الشأن فإنه يتحتم إعمال نصوص قانون الإجراءات

¹ يحي بدابرية: مرجع سابق، ص 43.

² حيزية بن ساسي: الشكاية الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013 - 2014، ص 20.

³ - المادة 05/72: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁴ - سليم قصاص: مرجع سابق، ص 30.

المدنية و الإدارية باعتبارها قواعد عامة تطبق في حالة عدم وجود قواعد خاصة تقيدها¹، وبالتالي يتم تمديد الأجل إلى أول عمل موالي إذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس يوم عمل كلي أو جزئي².

في حين أقر مجلس الدولة الفرنسي في اجتهاده مايلي: "...إذا كان يوم 31 ديسمبر أجل انتهاء الشكوى يصادف يوم الأحد الذي هو يوم عطلة، فهذا لا يمدد آجال رفع الشكوى"³.

كما أقر أيضا أن للمكلف بدفع الضريبة الحق في تكوين شكايته حتى منتصف الليل من يوم انتهاء الأجل، لكن عليه أن يثبت بأنه أودع شكايته على العاشرة ليلا في صندوق مديرية الضرائب من اليوم المحدد لانتهاء ميعد الشكوى⁴.

في حالة ما إذا تم توجيه الشكوى إلى المسؤولين المباشرين للمدير الولائي (كالمدير الجهوي، المدير العام) أو إلى الأعوان المختصين الموضوعين تحت مسؤولية المدير الولائي، كنائب المدير، رئيس المفتشية، أو قابض الضرائب، فإنها تعد مقدمة في آجالها المحددة بشرط أن يتم تحويلها إلى صاحب الاختصاص الأصلي⁵.

قبل تعديل المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية السالفة الذكر بموجب قانون المالية لسنة 1991 كان المشرع يحدد أجل تقديم الشكوى إلى غاية 31 مارس من السنة الموالية لسنة تحصيل الجدول أو حصول الأحداث التي تسببت في المنازعات، مما يعني أن المشرع قد مدد المدة و أعطى مهلة أطول من ذي قبل للمكلف لرفع شكواه، لإدراكه لعدم وعي هذا الأخير بالقوانين الضريبية⁶، والهدف من ذلك هو السماح له بجمع كل الوثائق الضرورية

1 - يحي بدايرية: مرجع سابق، ص46.

2- المادة 03/405: من القانون رقم 08 - 09 المؤرخ 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية عدد21، المؤرخة 2008/04/23.

3- فضيل كوسة: الدعوى الضريبية وإثباتها في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مرجع سابق، ص119-120.

4 - حسين فريجة: الإجراءات الإدارية والقضائية، مرجع سابق، ص40.

5- عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص13-14.

6- حسين فريجة: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص21.

لتدعيم شكواه، ولعل هذا التمديد من شأنه أن يزيد في ضمانات المكلف أمام الإدارة الجبائية¹.

تجدر الإشارة إلى أن المكلف يمكنه تقديم الشكوى في مجال طلب التخفيض أو الإعفاء إلى إدارة الضرائب دون أجل محدد، وقد تم تقوي هذا الإجراء لمساعدة المكلف بالضريبة عند حلول أزمة أو ضيق به، على أن يتمتع بسلوك حسن تجاه الإدارة الجبائية².

يعتبر أجل الشكوى من النظام العام يثيره القاضي من تلقاء نفسه في أي مرحلة كانت عليها الدعوى³.

الملاحظ أن المكلفين بالضريبة يتحكمون مبدئيا في الشكوى الضريبية و في آجال رفعها أمام الجهات الضريبية المختصة، والدليل على ذلك قلة القرارات الصادرة برفع دعوى لعدم تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب أو تقديمها خارج الآجال القانونية، ومع ذلك تم العثور على بعض القرارات منها القرار الصادر عن مجلس الدولة رقم 027413 الصادر 2006/07/12 الذي جاء فيه : "حيث أن النزاع القائم...نزاع يتعلق بالوعاء وحيث أن منازعات الوعاء تخضع لإجراءات خاصة تعتبر من النظام العام، منها ما يخص ميعاد تقديم التظلم المسبق (الشكوى الضريبية) الذي يجب أن يرفع في آجال محددة بالمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية..."⁴.

ما يشار إليه أن المشرع الجزائري استعمل من خلال مختلف فقرات المادة 72 عبارة "السنة الثانية من السنة التي تلي السنة..."، في حين أن النص الأصلي قبل إلغائه من قانون الضرائب المباشرة رقم 90 - 36 المتمثل في المادة 331، وتحويل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية استعمل فيه المشرع عبارة : "السنة التي تلي سنة..."، وبرأينا أن النص الأصلي أكثر دقة ووضوحا لأنه قد يساء فهم وتطبيق النص الجديد فيتعدى أو يصل ميعاد تقديم شكوى ضريبية معينة تم تبليغ سند تحصيلها للمعني مثلا في شهر فيفري 2012 إلى

¹ - فتيحة شهبوب رحمانى : مرجع سابق، ص21.

² - بوبكر عبد الغني حركات، أنس قروش: مرجع سابق، ص25 .

³ - سليم قضااص: مرجع سابق، ص30.

⁴ - فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص22.

الفصل الأول التسوية الإدارية

31 ديسمبر 2014، على أساس أن 2014 هي السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل باعتبار أن السنة الأولى التي تلت سنة التبليغ هي 2013¹.

بغرض الإلمام أكثر بأجال إيداع الشكوى الضريبية، ارتأينا تفصيلها وفقا للجدول الآتي:

الأساس القانوني	الأجال	طبيعة الشكوى
المادة 01/72	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل	ضرائب محصلة عن طريق الجدول
المادة 02/72	31 ديسمبر من السنة الثانية التي استلم خلالها المكلف بالضريبة انذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال	الخطأ في إرسال الإنذارات
المادة 02/72	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها، بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار	ضرائب مفروضة بغير أساس قانوني نتيجة خطأ أو تكرار
المادة 03/72	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقنطاعات 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع فيها الضريبة برسما	ضرائب لا تستوجب وضع جدول
المادة 05/72	أجل ستة أشهر ابتداء من تاريخ الاشعار النهائي الجزافي	الشكاوى المتعلقة بتقييم أرقام أعمال المستغلين التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة

¹ - يحي بدائرية: مرجع سابق، ص43.

المطلب الثاني

سلطة البت في الشكوى وإصدار القرار

إن الأصل العام في مسار الشكوى المقدمة إلى إدارة الضرائب هو النظر والبت فيها من طرف المدير الولائي للضرائب مع إشراك كل من له علاقة بالتحقيق في موضوع الدعوى¹، غير أن هناك حالات تشارك فيها جهات أخرى مختصة، وذلك تماشياً مع آخر التعديلات التي شهدتها المنظومة الجبائية، حيث تم استحداث هيئات جديدة على مستوى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تجسدت أساساً في مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب للولاية والمركز الجوارى للضرائب التي منحها المشرع الجزائري صلاحيات النظر في الشكوى والفصل فيها، وبذلك لم يعد المدير الولائي ينفرد لوحده بسلطة النطق بالرفض أو القبول الجزئي للقرار².

بالتالي يمكن التمييز في هذا الإطار بين ثلاثة أنواع من الشكاوى من حيث الجهة المختصة والمكلفة قانوناً بدراستها والبت فيها³، وعليه سنقسم هذا المطلب إلى فرعين نتعرض في الفرع الأول إلى سلطة البت في الشكوى، أما الفرع الثاني نخصصه للتحقيق وإصدار القرار المتعلق بها.

الفرع الأول: سلطة البت في الشكوى.

يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة⁴، حيث يتم توجيه الشكاوى حسب الحالة إلى مدير الضرائب بالولاية أو إلى رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة⁵، تتولى كل سلطة من هذه السلطات النظر والبت في الشكاوى التابعة لمجال اختصاصها، وبالتالي سنتطرق إلى اختصاص كل سلطة فيما يلي.

¹ - العيد صالح: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 91.

² - المادة 01/79: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

³ - سليم قصاص: مرجع سابق، ص 41.

⁴ - المادة 01/76: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁵ - المادة 71: من نفس القانون.

أولاً: اختصاص مدير الضرائب بالولاية.

يختص مدير الضرائب بالولاية بالبت في الشكاوى النزاعية وفي طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي¹، كما يختص بالبت في بعض الشكاوى النزاعية آخذا بالرأي المطابق للإدارة المركزية².

1/ اختصاص مدير الضرائب بالولاية بالبت في الشكاوى النزاعية و طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة.

يختص مدير الضرائب بالولاية بالبت في الشكاوى النزاعية و في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي (150.000.000 دج)³، على خلاف ما كان عليه الوضع في قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014 الملغى حيث كان المدير يختص بالفصل في الشكاوى المتعلقة بالأعمال التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق و الغرامات خمسون مليون دينار (50.000.000 دج) في منازعات الوعاء⁴.

يبت كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب باسم مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى النزاعية و في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة التابعة لمجال اختصاصهما وهو ما سنوضحه فيما يلي.

أ/ اختصاص رئيس مركز الضرائب.

¹ - المادة 01/77: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

² - المادة 79: من نفس القانون.

³ - المادة 01/77: من نفس القانون.

⁴ - المادة 01/77: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014، (المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2014).

يختص رئيس مركز الضرائب بالبت باسم مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى النزاعية وفي طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، حيث يمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار (50.000.000 دج) أو يساويها. وكذا في طلبات استرداد ديون الرسم على القيمة المضافة التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار (50.000.000 دج) أو يساويها¹.

ما يلاحظ في هذا الشأن أن المشرع قد وسع في نطاق اختصاص رئيس مركز الضرائب حيث كان سابقا يختص بالنطق بقرارات التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض بقضايا ذات مبلغ إجمالي أقصاه عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج)².

ب/ اختصاص رئيس المركز الجوارى للضرائب.

يختص رئيس المركز الجوارى بالبت باسم مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى النزاعية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، حيث يمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)³، مما يعني أن المشرع وسع أيضا في سلطة اختصاصه لأنه كان في السابق يتمتع بصلاحيات البت في القضايا التي يكون مبلغها الإجمالي خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج)⁴.

بالنسبة لآجال البت فيبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاصهم في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكاوى.

¹ - المادة 02/77: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

² - المادة 02/79: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014، مرجع سابق.

³ - المادة 03/77: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁴ - المادة 02/79: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014، مرجع سابق.

يحدد الأجل بستة (06) أشهر عندما تكون الشكاوى تابعة لاختصاص مدير الضرائب بالولاية ويقلص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة¹.

فيما يتعلق بتفويض الاختصاص فيمكن لمدير الضرائب بالولاية تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، يمنح التفويض بموجب مقرر صادر عن المدير العام للضرائب.

كما يمكن لكل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهما، وشروط منح التفويض تحدد بموجب مقرر من المدير العام للضرائب².

تمارس صلاحيات تفويض الإمضاء المخولة لكل من مدير الضرائب بالولاية، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة، على شكاوى نزاعية وكذا على طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة³.

الملاحظ أن التعديل الأخير لقانون الإجراءات الجبائية خول سلطة تحديد شروط منح تفويض الاختصاص و تفويض الإمضاء للمدير العام للضرائب وذلك بموجب مقرر، ولم يحدد العتبة المالية للقضايا المفوض فيها وأيضا رتب الأعوان المعنيين بالتفويض، على خلاف ما كان عليه الوضع في القانون السابق حيث كان المدير الولائي يفوض كل سلطة قراره أو جزء منها لقبول أو رفض الشكاوى للأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل، في القضايا التي لا يتجاوز مبلغها من الحقوق والغرامات مليوني دينار (2.000.000 دج)، كما يتمتع رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب على التوالي بنفس الصلاحية لتسوية القضايا التي لا يتجاوز مبلغها من الحقوق والغرامات مليون دينار (1.000.000 دج) و خمسمائة ألف دينار (500.000 دج)⁴.

¹ - المادة 01/78: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

² - المادة 02/78 : من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

³ - المادة 03/78: من نفس القانون.

⁴ - المادة 78: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014، مرجع سابق.

في رأينا أنه كان من الأفضل لو بين المشرع رتب الأعوان المعنيين بالتفويض وقيمة المبالغ التي يتم التفويض فيها كما كان عليه الوضع قبل التعديل.

2/ اختصاص مدير الضرائب بالولاية بالبت في الشكاوى النزاعية و طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة التي تتطلب الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.

يجب على مدير الضرائب بالولاية الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل شكاوى نزاعية أو طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة عندما تتجاوز مبالغها مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج)¹، ويحدد الأجل في هذه الحالة بثمانية أشهر (08) أشهر²، في حين كانت قيمة المبالغ التي يختص سابقا بالفصل في قضاياها في هذا المجال يفوق خمسين مليون دينار (50.00.000 دج)³.

ثانيا: اختصاص مدير المؤسسات الكبرى.

إن مدير كبريات المؤسسات يتمتع بصلاحيات البت في الشكاوى و طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، كما يخول له البت في طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة التي تتطلب رأي الإدارة المركزية.

1/ اختصاص مدير المؤسسات الكبرى بالبت في الشكاوى النزاعية و طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة.

يختص مدير كبريات المؤسسات بالبت في كل الشكاوى و طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين الذين تم ذكرهم حصريا في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015⁴، في أجل ستة (06) أشهر يبدأ حسابها من تاريخ تقديم الشكوى، ويمدد

¹ - المادة 01/79: من قانون الإجراء.

² - المادة 02/76: من نفس القانون.

³ - المادة 77: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014، مرجع سابق.

⁴ - المادة 160: " تعين الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى كمحل لإيداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم بالنسبة إلى:

هذا الأجل إلى ثمانية (08) أشهر عندما تتعلق الشكاوى بقضايا يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات ثلاثمائة مليون (300.000.000 دج)¹.

يجوز لمدير كبريات المؤسسات تفويض سلطته في البت في الشكاوى النزاعية وطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة للأعوان الذين يخضعون لسلطته، تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر من المدير العام للضرائب².

ما نشير إليه في هذا الإطار أنه قبل تعديل قانون الإجراءات الجبائية الحالي كان مدير كبريات المؤسسات يختص بالفصل في القضايا التي يتجاوز مبلغها مائة مليون دينار (100.000.000 دج) فقط³.
2/ اختصاص مدير المؤسسات الكبرى بالبت في طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة التي تتطلب أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية.

يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) عندما تتعلق طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة بمبالغ تتجاوز ثلاثمائة

الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا، العاملة في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 13 ذي الحجة عام 1406 الموافق ل19 أوت =سنة 1986 والمتعلق بأعمال التتقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب، المعدل والمتمم، وكذا النشاطات الملحق بها.

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار (100.000.000 دج).

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

- الشركات في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 156-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. "، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق .

¹ - المادة 05/172: من نفس القانون .

² - المادة 06/172: من نفس القانون .

³ - المادة 05/172: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014، مرجع سابق .

مليون دينار (300.000.000 دج)¹، وقد كان هذا المبلغ سابقا محددا بمائة مليون دينار (100.00.00 دج)².

ثالثا: اختصاص الإدارة المركزية.

تختص الإدارة المركزية هي الأخرى بالبت في الشكاوى النزاعية وطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة.

1/ اختصاص الإدارة المركزية بالبت في الشكاوى النزاعية.

تختص المديرية العامة للضرائب بالولاية بتقديم رأيها في كل الشكاوى النزاعية عندما تتجاوز مبالغها مائة وخمسون مليون دينار (150.000.000 دج) حيث تمارس في هذا الإطار وظيفة استشارية تقدمها للمدير الولائي للضرائب الذي يبت في هذه الشكاوى، بشرط أخذه بالرأي المطابق للإدارة المركزية³.

كما تقدم الإدارة المركزية الرأي المطابق لمدير كبريات المؤسسات عندما تتعلق هذه الشكاوى بالقضايا التي تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثمائة مليون (300.000.000 دج)⁴. يجب أن ترسل القرارات النزاعية الصادرة في هذا الإطار إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام⁵.

لكن قبل تعديل قانون الإجراءات الجبائية المعمول به حاليا كان المشرع يلزم المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية في الشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات وغرامات الوعاء الضريبي خمسين مليون دينار (50.000.000 دج).

¹ - المادة 05/172: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

² - المادة 08/172: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014، مرجع سابق.

³ - المادة 01/79: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁴ - المادة 05/172: من نفس القانون.

⁵ - المادة 05/77: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

دج) ¹، و بالنسبة مدير كبريات المؤسسات فقد كان يلزمه بالأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية في الشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات وغرامات الوعاء الضريبي مائة مليون دينار (100.000.000 دج)².

2/ اختصاص الإدارة المركزية بالبت في طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة.

تقدم الإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) الرأي المطابق للمدير الولائي للضرائب فيما يتعلق بطلبات استرداد مبالغ على الرسم على القيمة المضافة بمبالغ تتجاوز مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج).

كما تقدم رأيها لمدير كبريات المؤسسات عندما تتعلق طلبات استرداد مبالغ على الرسم على القيمة المضافة بمبالغ تتجاوز ثلاثمائة مليون دينار (300.000.000 دج)³.
في حين أن قيمة المبالغ المالية التي كانت الإدارة المركزية تبدي رأيها فيها سابقا كانت أقل مما هي عليه حاليا، حيث كانت تبدي رأيها في الطلبات التي يختص بالفصل فيها مدير الضرائب بالولاية التي يتجاوز مبلغها خمسين مليون دينار (50.000.000 دج)⁴، كما كانت تبدي رأيها في الطلبات التي يختص بالبت فيها مدير كبريات المؤسسات التي يتعدى مبلغها مائة مليون دينار (100.000.000 دج)⁵.
لمزيد من التوضيح ارتأينا وضع الجدول الآتي:

¹ - المادة 77: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014، مرجع سابق.

² - المادة 05/172: من نفس القانون.

³ - المادة 05/172: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015.

⁴ - المادة 03/77: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014.

⁵ - المادة 08/172: من نفس القانون.

الفصل الأول التسوية الإدارية

آجال الـبـت	مبلغ الحصص الضريبية محل الاعتراض	الجهة المختصة بالفصل في الشكاوى
06 أشهر	الشكاوى النزاعية و طلبات الرسم على القيمة المضافة $\leq 150.000.000$ دج	مدير الضرائب بالولاية
08 أشهر	الشكاوى النزاعية و طلبات الرسم على القيمة المضافة التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية $> 150.000.000$ دج	
04 أشهر	الشكاوى النزاعية و طلبات الرسم على القيمة المضافة $\leq 50.000.000$ دج	رئيس مركز الضرائب
04 أشهر	الشكاوى النزاعية و طلبات الرسم على القيمة المضافة $\leq 20.000.000$ دج	رئيس المركز الجواري للضرائب
06 أشهر	الشكاوى النزاعية $> 300.000.000$ دج	مدير كبريات المؤسسات
08 أشهر	طلبات الرسم على القيمة المضافة $> 300.000.000$ دج	
08 أشهر	إيداء الرأي في الشكاوى النزاعية و طلبات الرسم على القيمة المضافة التي يختص بالفصل فيها مدير الضرائب بالولاية التي تفوق $> 150.000.000$ دج	الإدارة المركزية
08 أشهر	إيداء الرأي في الشكاوى النزاعية و طلبات الرسم على القيمة المضافة التي يختص بالفصل فيها مدير كبريات المؤسسات التي تفوق $> 300.000.000$ دج	

جدول توضيحي للجهة المختصة بالفصل في الشكاوى النزاعية و آجال البت فيها

الفرع الثاني : التحقيق وإصدار القرار.

بعد تلقي الشكوى من طرف السلطة الضريبية المختصة وقبل اتخاذ أي قرار فيها بالقبول أو الرفض، يجب عليها أن تحقق فيها ويعتبر هذا الإجراء جد مهم في مجال الضرائب نظرا للطابع التقني المعقد الذي يتميز به النزاع الضريبي، حيث يسمح بالتأكد من صحة طلبات المكلف بالضريبة واتخاذ قرار فاصل في شكواه .

سنحاول فيما يأتي توضيح كيفية التحقيق في الشكوى واتخاذ القرار المتعلق بها.

أولاً: التحقيق في الشكوى.

تمر الشكوى في نزاع الوعاء بمراحل خاصة للتحقيق تناولتها مجموع النصوص الضريبية حيث أنه بعد تلقي الإدارة الجبائية لشكوى المكلف الضريبي وتسليمه وصل بعد تسجيلها في سجل خاص¹بأنواع الطلب، في هذه الحالة تسجل في القسم الخاص بالشكوى والذي يحتوي على خانة لقرار السلطة الضريبية المختصة تترك فارغة الى حين صدوره²، يتم إنشاء بعد ذلك ملف الشكوى، الذي يسل إلى المفتشية لإجراء عملية التحقيق لاستخراج العناصر التي تثبت وجود التخفيض، الإلغاء، أو الرفض³.

بعد إحالة الملف الخاص بالشكوى إلى مفتش أو مراقب الضرائب المباشرة الذي يتبعه مكان فرض الضريبة المتنازع عليها للتحقيق فيها⁴، يكون المفتش المكلف بالتحقيق هو المفتش الرئيسي أحيانا يمكنه أن يسند مهام التحقيق إلى الأعوان الموجودين تحت سلطته والذين لهم على الأقل رتبة مراقب ويتمتعون بنفس السلطات تجاه المكلف بالضريبة التي يتمتع بها

¹ - إلهام خرشى: النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب و العلوم الاجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، مجمع هيلوبوليس، قالمة، يومي 21 و 22 أفريل 2008، ص 12.

² - دالية متينة: مرجع سابق، ص 23.

³ - أحمد جبوري، جلول بن خاوة: مرجع سابق، ص 24.

⁴ - حسين فريجة: الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة ، مرجع سابق ، ص 41.

المفتش¹، يتم الرد على طلب المعني بعد دراسة شكاواه وما تتضمنه من وثائق ثبوتية بدءاً بالجانب الشكلي لإثبات أو رفض الشكوى شكلاً مع التذكير بالسند القانوني، بعدها يتم التطرق لكيفية اعتماد أساس الضريبة وطريقة حسابها مع تقديم الاقتراحات المتضمنة للرفض في الحالة التي تكون الضريبة مؤسسة قانوناً، أو القبول بالتخفيض إذا رأى بأنها مفروضة على أساس خاطئ أو وجود خطأ في الحساب، بعدها تقدم الشكوى إلى رئيس المفتشية لدراستها وتوقيعها ثم تحول إلى مديرية الضرائب للفصل فيها على أساس دراسة المفتش².

يقوم مفتش الضرائب المختص إقليمياً والقائم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع و يتم ذلك بعدة طرق ، إذ بإمكانه أن يستدعي صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للمنازعة المطروحة، كما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان، وله حق الاطلاع³ لدى الإدارات العمومية على الوثائق التي يرى أنها تساعد في تحقيقه وحتى لدى الخواص المتعاملين مع هذا المكلف كما يمكن للمفتش اللجوء إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في الشكوى، بعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية، يحرر مفتش الضرائب تقريراً مبدئياً يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقاً للمعطيات الموجودة لديه وطبقاً للنصوص القانونية السارية المفعول، مع ذكر كل الأدلة التي بني عليه تقدير ضريبة المكلف محل النزاع، و يوجهه إلى المدير الولائي

¹ - فريدة سقلاب، حكيمة دموش: إجراءات الطعن الإداري في مجال المنازعات الجبائية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب و العلوم الاجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، مجمع هيليوبوليس، قالمة ، يومي 21 و 22 أبريل 2008، ص 178 .

¹ - دالية متينة: مرجع سابق ، ص 23.

³ - عبد الرزاق عباس: (تعريف حق الاطلاع: هو حق مخول للإدارة الجبائية تستعمله قبل وخلال الرقابة الجبائية حيث يمكنها من تحصيل المعلومات من مصادر خارجية مهما كانت وسيلة حفظها، وذلك قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، كما يمكنها من التعرف على مجمل الوثائق المحاسبية المسوكة من طرف المكلف بالضريبة أو الشركاء للتحقق من صحة الضرائب وتصريحات المكلفين الآخرين، يستعمل هذا الحق بعين المكان أو عن طريق المراسلات، من بين الخاضعين لهذا الحق الإدارات العمومية والمؤسسات الخاصة والبنوك.)، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة ، الجزائر، 2012، ص 30-31.

= نظم المشرع هذا الحق بموجب المواد من 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

للضرائب لاتخاذ القرار المناسب، دون أن يكون هذا الأخير ملزماً بما توصل إليه مفتش الضرائب¹.

يجب أن يشمل التحقيق في جميع الحالات شكل ومحتوى الشكوى، فمن ناحية الشكل إذا ارتأى مفتش الضرائب بأن الشكوى مشوبة بعيب شكلي يطلب من المكلف تصحيحه، كما يمكنه رفضها مباشرة إذا كانت مشوبة بعيب لا يمكن تصحيحه²، لكن حتى لو كانت هذه الشكوى مرفوضة شكلاً إلا أنه يجب أن تفحص من حيث المحتوى، والسلطات الضريبية المختصة هي المؤهلة على ما إذا كانت غير مقبولة، والأكثر من ذلك يمكنهم تطبيق إجراء التخفيض المباشر للشكاوى المعترف بتأسيسها طبقاً للمادة 01/95* من قانون الإجراءات الجبائية³.

فيما يتعلق بالشكايات المقبولة شكلاً يتولى مدير الضرائب للولاية إجراء تحقيق فيها عن طريق مصلحه، و بعد قيامه بجمع المعلومات والتحريات يحرر تقريراً ويبيث فيه المقترحات التي يراها مناسبة لحل النزاع، ويرسل الملف إلى مديرية الولاية ليتخذ بشأنه مدير الضرائب للولاية القرار⁴، إذا كانت الشكوى صحيحة يتم الإشارة في الإطار الخاص من ورقة التحقيق إلى الوصف "طلب مقبول"⁵.

¹ - مختار تريش: دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص 36.

² - حسين فريجة: إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، 23 - 24.

* - المادة 01/95: "يتولى المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، حسب الحالة، وكل حسب مجال اختصاصه، وفي أي وقت و تلقائياً، منح تخفيض للحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتكبة عند اعدادها"، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

³ - أحمد فنيديس: محاضرات في مقياس المنازعة الضريبية لقاءة على طلبة ماستر 2، تخصص منازعات إدارية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2014 - 2015، ص 22 - 23.

⁴ - حسين فريجة: الإجراءات الإدارية و القضائية، مرجع سابق، ص 41 - 42.

⁵ - أحمد فنيديس: محاضرات في مقياس المنازعة الضريبية لقاءة على طلبة ماستر 2، مرجع سابق، ص 22.

ثانياً: إصدار القرار.

لقد خول المشرع الضريبي سلطة إصدار القرار المتعلق بالرد على شكوى المكلف بالضريبة لكل من المدير الولائي للضرائب ، رئيس مركز الضرائب ، رئيس المركز الجوارى للضرائب ، مدير كبريات المؤسسات كل حسب اختصاصه ، يأخذ هذا القرار أحد الأشكال التالية¹:

1/ القبول الكلي:

في هذه الحالة يتم قبول الشكوى كلياً و إعفاء المكلف من دفع الضريبة المباشرة المفروضة عليه ، وتتولى الجهة المختصة بنظر الشكوى تحرير قرار يوجه إلى قابض الضرائب المختص، حتى يتمكن هذا الأخير من عدم التحصيل أو إعادة مبلغ التخفيضات إذا كان المبلغ قد حصل فعلاً من المكلف² .

2 / الرفض الكلي:

يحق للجهة المختصة بنظر شكوى المكلف الضريبي أن تفصل بالرفض المطلق للشكوى من خلال عدم الاستجابة لكل طلباته³، بشرط توضيح أسباب الرفض في القرار المتخذ⁴ لأن التسبب يحقق حماية للجهة المصدرة للقرار، ويعد ضماناً للمكلف المعني بالضريبة حيث يطلع من خلاله على جملة الأسباب التي أدت لرفض شكواه، كما يحقق فوائد للجنة الطعن الإدارية المختصة وللقضاء⁵.

¹ - فتحة شهبوب رحماني: مرجع سابق، ص 41.

² - فريجة حسين: إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 27.

³ - يحي بدائرية: مرجع سابق، ص 57 .

⁴ - حسين فريجة: الإجراءات الإدارية والقضائية، مرجع سابق، ص 44 .

⁵ - بوضياف عمار: المرجع في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 369.

3/ التخفيض أو القبول الجزئي:

تكون هذه الحالة عند اكتشاف مفتش الضرائب صحة شكوى المكلف بالضريبة في شق واحد وغير صائبة في شقها الثاني، فتقوم الجهة المختصة بقبولها في جزء منها ورفضها في الجزء الآخر وتتولى إصدار قرار بالتخفيض الجزئي¹.

4/ سكوت الإدارة و عدم ردها على الشكوى:

عمليا يقل حدوث هذه الصورة لكن التفسير القانوني للسكوت هو رفض الإدارة للشكوى، أي رفضها ضمنيا.

من خلال هذه الحالات المحتملة لمحتوى القرار الفاصل في الشكوى يتحدد مصيرها فقد ألزم القانون أن تبين القرارات الصادرة مهما كانت طبيعتها الأسباب وأحكام المواد التي بني على أساسها القرار²، بالتالي يجب أن يكون القرار المتخذ من قبل السلطات الضريبية له مبرراته، بمعنى أن توضح الأسباب التي بني على أساسها القرار بصورة مختصرة، بحيث تكون دقيقة و محددة عن طريق استخدام مصطلحات سهلة و مفهومة لدى المكلف بالضريبة طبقا لما نصت عليه المادة 77/05³.

رغم أن المشرع الجزائري كان صريحا فيما يتعلق بتسبيب القرار، إلا أنه لم يحدد أي جزاء على تخلف هذا الإجراء الذي يعد ضمانا أساسية بالنسبة للمكلف الذي بانعدامه يجرّد قرار المتعلق بالشكوى من محتواه⁴.

بالرجوع إلى التطبيق القضائي الفرنسي نجد أنه كان صارما بهذا الشأن وهو ما يتجلى من خلال قرار مجلس الدولة المؤرخ في 09/12/1979، الذي جاء فيه: "أن رفض مدير الضرائب تسبيب قرار الرفض يجعل المشتكي غير عالم بأسباب رفض شكواه مما ينتج عنه

¹ - فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص44.

² - حيزية بن ساسي: مرجع سابق، ص34.

³ - أحمد فنيديس: محاضرات في مقياس المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص23.

⁴ - إلهام خرشي: النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق، مرجع سابق، ص164.

عدم سريان آجال الطعن القضائي لعدم تمكين المكلف من مناقشة أسباب الرفض أمام القضاء¹.

بعد صدور قرار الإدارة الضريبية المتعلق بالشكوى يتم تبليغه للمعني أو وكيله بموجب رسالة مضمونة الاستلام، يؤخذ هذا التاريخ بعين الاعتبار لحساب أجل الطعن في القرار أمام لجان الطعن الإدارية أو القضاء².

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضيه قرار الإدارة الضريبية أن يسلك إما طريق الطعن أمام لجان الطعن الإدارية في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المادة 81 مكرر فقرة 01 ، 02 ، 03 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015 كطريق طعن اختياري، أو رفع دعوى قضائية مباشرة أمام المحكمة الإدارية³.

المبحث الثاني

الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

والرسم على القيمة المضافة

تكفل القانون الجزائري بوضع إطار جماعي في المرحلة الإدارية تمثل في اللجان الإدارية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، تختص هذه الأخيرة بتلقي الطعون من المكلف بالضريبة أو الإدارة على حد سواء⁴ حيث تقوم بدراسة الطعون التي يقدمها كلاهما⁵، يعد اللجوء إليها إجراء خاصا في مجال المنازعة الضريبية دون غيرها⁶، كما أنها تعتبر وسيلة اختيارية إذ بإمكان

1 - يحي بدائرية: مرجع سابق، ص 58 .

2 - عمار بوضياف : المرجع في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 369.

3 - رابح قنطار: النزاع الجبائي، نشرة القضاة، العدد 53، 1998، ص 29 .

4 - عمار بوضياف: المرجع في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 370.

5 - عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص 35.

6 - فريدة سقلاب، حكيمة دموش: مرجع سابق، ص 181.

المكلف صرف النظر عنها واللجوء إلى القضاء الإداري مباشرة، غير أنه متى اختار إراديا طريق الطعن القضائي فلا يجوز له اللجوء لهذه اللجان بعد ذلك¹.

إن الهدف من إنشاء هذه اللجان هو محاولة وضع حد للنزاع الضريبي في بدايته دون وصوله للقضاء من خلال العمل على تقريب وجهات نظر الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، المحافظة على توازن القوى بينهما².

تعتبر هذه اللجان ذات ولاية قضائية لأنها تختص بالنظر في المنازعات التي تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، مما يترتب عليه ضرورة اتباع هذه اللجان للأصول العامة للتقاضي والقواعد الإجرائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ما لم يرد به نص خاص في قانون الإجراءات الجبائية أو النصوص التنظيمية³.

لقد نظم المشرع الضريبي لجان الطعن الإدارية من حيث تشكيلتها وسير أعمالها وحدد اختصاصاتها بموجب المواد 80 و81 و81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015.

سنعرض من خلال هذا المبحث إلى تنظيم و اختصاصات هذه اللجان في مطلب أول، وإلى إجراءات الطعن أمامها وطبيعة الآراء الصادرة عنها في المطلب الثاني.

¹ - عمار بوضياف: المرجع في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص370.

² - سليم قصاص: مرجع سابق، ص66.

³ - شهرزاد بلمقراني: لجان الطعن في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص7.

المطلب الأول

تنظيم واختصاصات لجان الطعن الإدارية

توجد ثلاثة أنواع من اللجان في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة وهي على التوالي لجنة الطعن على مستوى الدائرة، لجنة الطعن على مستوى الولاية، وأخرى على المستوى المركزي، يتوزع الاختصاص بينها بالنظر إلى قيمة الضريبة المفروضة على المكلف بها¹. بالتالي سوف نتناول تنظيم هذه اللجان من خلال التطرق إلى تشكيلتها وسير أعمالها في الفرع الأول و أيضا إلى اختصاصاتها في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تنظيم لجان الطعن الإدارية.

إن تشكيله واختصاصات لجان الطعن الإدارية في منازعات الضرائب تختلف حسب نوع اللجنة وتبعاً لنوع الضريبة، حيث نجد نوعين من اللجان المنصوص عليها قانوناً، لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيم المضافة وهي لجنة الدائرة ، اللجنة الولائية واللجنة المركزية وتوجد أيضا لجان المصالحة الولائية والخاصة بحقوق التسجيل، غير أننا سنتطرق إلى اللجان الثلاثة الأولى فقط لأن دراستنا مخصصة لمنازعات الضرائب المباشرة دون الضرائب الأخرى².

في هذا السياق نطرح التساؤل التالي: ماهي تشكيله هذه اللجان؟ وفيما تتمثل شروط العضوية فيها ومهام والتزامات أعضائها؟ وكيف تتم إجراءات سير أعمالها؟

هذا ما سنتولى الإجابة عليه فيما يلي:

¹ - فتيحة مقراني: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، 2005-2008، الجزائر، ص14.

² - سليم قصاص: مرجع سابق، ص 68 .

أولاً: تشكيلة لجان الطعن الإدارية.

أحدثت اللجان الإدارية للطعن للبت في النزاعات التي تستمر بين المكلف والإدارة بسبب عدم التوصل إلى اتفاق يرضي كليهما¹، ومن المعلوم أن هذه اللجان تضم ممثلين عن المكلفين بالضريبة و ممثلين عن القضاء وممثلين عن الإدارة الجبائية²، فهل المشرع الجزائري بقي محافظاً على تشكيلة هذه اللجان أم أنه خصها بتعديل؟

للإجابة على هذا التساؤل سنسلط الضوء على دراسة تشكيلة كل لجنة على حدى، وما تتضمنه من شروط خاصة بالعضوية فيها ومهام والتزامات أعضائها.

1/ لجنة الدائرة للطعن.

كانت هذه اللجنة في الماضي تسمى باللجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة، لكن بعد تعديل قانون المالية لسنة 1994 بالمرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ 1993/12/29 أصبحت تسمى لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة³.

حسب نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية للسنة الجارية فإنه تنشأ لدى كل دائرة لجنة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة.

أ - تشكيلة لجنة الدائرة للطعن: تتكون هذه اللجنة من :

— رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيساً.

— رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه، لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.

— رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليمياً أو حسب الحالة ، مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب.

¹ - شهرزاد بلمقراني: مرجع سابق، ص 8.

² - فافا بوقبرين وأخريات: المنازعات الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، مجلس قضاء المسيلة، المدرسة العليا للقضاء، مديرية التربصات، الدفعة الثالثة عشر، 2004 - 2005، ص 55.

³ - زينب العمري: مرجع سابق، ص 16.

— عضوين كاملي العضوية وعضوين مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية.

في حالة عدم وجود لا اتحادات مهنية ولا جمعيات فإنه يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب للجنة¹.

الملاحظ على تشكيلة هذه اللجنة أنه يغلب عليها الطابع الإداري بالنظر لطغيان الأعضاء الإداريين على ممثلي الجمعيات أو الاتحادات المهنية، مع تراجع مبدأ الحياد بإلغاء عضوية القاضي².

ب- شروط العضوية في لجنة الدائرة للطعن.

يستوجب أداء لجنة الدائرة لعملها وجود أعضاء من أجل القيام بالمهام الموكلة لها، يشترط فيهم توافر شروط معينة نص عليها قانون الإجراءات الجبائية تتمثل في:

— يجب أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية.

— يجب أن يكون سنهم 25 سنة على الأقل.

— يجب أن يتمتعوا بحقوقهم المدنية.

يتم تعيين الأعضاء خلال الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية، حيث يعينون من قبل رئيس المجلس الشعبي البلدي، تكون مدة عهدتهم هي نفس مدة عهدة رئيس المجلس الشعبي البلدي. أما في حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل لنصف أعضائها على الأقل فإنه تتم تعيينات جديدة وتكون بنفس الشروط السابقة الذكر³.

إذا أجرينا مقارنة بين لجنة الطعن للضرائب المباشرة في الجزائر ولجنة الطعن البلدية في فرنسا من حيث الشروط الواجب توافرها في العضو، نجد أن المشرع الفرنسي قد اشترط أن يكون العضو في اللجنة البلدية من بين المكلفين بدفع الضريبة القدامى، هذا ما أغفله المشرع الضريبي الجزائري الذي اكتفى

¹ - المادة 81 مكرر: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

² - إلهام خرشي: التظلم الإداري المسبق في النازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 166.

³ - المادة 81 مكرر/01: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

باشتراط أن يكون العضو الذي يختاره رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بدفع الضريبة. وبالنسبة للجهة المختصة بالتعيين فنجد أن مدير الضرائب للولاية هو من يعين أعضاء اللجنة البلدية في التشريع الفرنسي، أما في الجزائر فيعينهم رئيس المجلس الشعبي البلدي¹.

ج- مهام والتزامات أعضاء لجنة الدائرة للطعن.

يتولى مهام الكاتب موظف للضرائب (أو من إدارة الضرائب) له على الأقل رتبة مفتش يعينه المدير الولائي أو رئيس المركز الجوارى للضرائب وذلك حسب الحالة.

إن أعضاء اللجنة ملزمون بواجب السر المهني المنصوص عليه في المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية²، لأن العضو بسبب مشاركته في عضوية اللجنة يمكنه الاطلاع على معلومات تخص إدارة معينة أو أرباح تاجر لذلك فهو ملزم بالمحافظة على أسرار هؤلاء المكلفين بالضريبة³، بالتالي يتعرض للعقوبات المقررة في المادة 301⁴ من قانون العقوبات كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي⁵.

¹ - حسين فريجة: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص35-36.

² - شهرزاد بلمقراني: مرجع سابق، ص18.

³ - فريدة سقلاب، حكيمة دموش: مرجع سابق، ص183.

⁴ - المادة 301 من الأمر رقم 66 - 156: "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج... وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة، على أسرار أدلي بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يتوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها ويصرح لهم بذلك"، المؤرخ 18 صفر 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

⁵ - المادة 65: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

2/ اللجنة الولائية للطعن.

أحدث المشرع الجزائري هذا النوع من اللجان لتخفيف العبء عن المكلف بالضريبة في الحالات التي تكون فيها قدراته المالية لا تسمح له بتبرئة ذمته من خلال تسديد ما عليه، هنا يلجأ إلى اللجنة الولائية يلتمس منها المساعدة أو الإعفاء من الضرائب المؤسسة عليه قانوناً¹.

أ- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن.

حسب ما نصت عليه المادة 81 مكرر في فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية أنه تنشأ لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتتشكل كل من :

— قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً رئيساً.

— 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 إقليمياً لهذه الولاية.

— خمسة 05 أعضاء دائمي العضوية وخمسة 05 أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية.

في حالة غياب هذه الجمعيات أو الاتحادات يتم اختيار أعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء بشرط أن يكونوا حائزين على الأقل على معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة، ممثل عن الغرفة الفلاحية.

¹ - زينب العمري: مرجع سابق، ص 17.

يلاحظ على هذه التشكيلة أنها تشكيلة متوازنة إذا ما قورنت بتشكيلة لجنة الدائرة، حيث يتساوى تقريبا عدد ممثلي المكلفين مع عدد ممثلي الإدارة زيادة على منح رئاستها لقااض، وهذا ما يعطي نوعا من الضمانات للمكلف بالضريبة و تحقيق التوازن في المراكز القانونية¹.

ب- شروط العضوية في اللجنة الولائية للطعن:

حدد القانون الجزائري الشروط الواجب توافرها في أعضاء اللجنة الولائية للطعن وتتمثل في الآتي:

— يجب أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية.

— يجب أن يكون سنهم خمسا وعشرين (25) سنة على الأقل، وأن يتمتعوا بحقوقهم المدنية.

يتم تعيين أعضاء لجنة الطعن الولائية بعد انتخاب أعضاء المجلس الشعبي الولائي خلال الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية الولائية، وتكون مدة عهدهم هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي الولائي .

في حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل لنصف أعضائها يتم القيام بتعيينات جديدة من نفس الشروط المذكورة سابقا².

ج- مهام والتزامات أعضاء اللجنة الولائية للطعن:

يقوم بمهام الكاتب موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش يعينه حسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب.

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه في المادة 65 من القانون السالف ذكره.

¹-سليم قصاص: مرجع سابق، ص163.

²- المادة 81 مكرر 02: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

3/ اللجنة المركزية للطعن.

كانت اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة تتكون من شخصيات سامية من الحزب والدولة، حيث أنشأت هذه اللجنة لدى وزارة المالية لتتظّر في الطعون المقدمة إليها من طرف المكلفين، تم إنشائها بموجب الأمر رقم 68-654 المتعلق بقانون المالية لسنة 1969، وكذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بموجب الأمر 76-101 الصادر بتاريخ 1976/12/09¹.

تحتل اللجنة المركزية للطعن أعلى مرتبة في ترتيب لجان الطعن الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة².

أ- تشكيّة اللجنة المركزية للطعن .

تحدث لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تتشكل من:

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

¹ - حسين فريجة: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 41-42.

² - شهرزاد بلمقراني: مرجع سابق، ص 14.

ممثّل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.

— المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقرراً¹.

يلاحظ على تشكيلة اللجنة المركزية أنها لا تحتوى على ممثلي المكلفين بالضريبة مما يؤدي إلى المساس بحقوقهم.

ب- شروط العضوية في اللجنة المركزية.

تضم اللجنة المركزية للضرائب المباشرة ممثلي عدة وزارات وهم برتبة مدير على الأقل يشترط في هؤلاء المحافظة على المبادئ السياسية الأساسية التي تنتهجها الدولة من أجل الاستقرار العام والنهوض بالاقتصاد والتنمية².

ج- مهام والتزامات أعضاء اللجنة المركزية للطعن.

لقد أخضع قانون الإجراءات الجبائية أعضاء اللجنة المركزية للطعن في مادة الضرائب المباشرة إلى الالتزام بالسر المهني.

تتكفل بكتابة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، ويعين المدير العام للضرائب أعضاءها³.

ثانياً: سير أعمال لجان الطعن الإدارية.

لقد منح المشرع الجزائري لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة على اختلاف أنواعها إجراءات خصوصية لسير أعمالها، هذا ما سننقله توضيحه في العناصر التالية:

¹ - المادة 81 مكرر 03: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

² - حسين فريجة: إجراءات المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 43.

³ - أحمد فنيدس : محاضرات في مقياس منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 30.

1/ إجراءات سير أعمال لجنة الدائرة للطعن.

إذا توافرت الشروط الخاصة بأعضاء اللجنة ذاتها وبطلب من المكلف المقدم للطعن أمام هذه اللجنة، تجمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها بشرط اكتمال النصاب القانوني¹، واجتماع هذه اللجنة يكون مرة واحد في الشهر²، ولا يصح هذا الاجتماع إلا بحضور أغلبية الأعضاء لذلك يجب أن يبلغ عدد الأعضاء الحاضرين النصاب القانوني المحدد بثلاثي 3/2 الأعضاء³، تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها⁴.

2/ إجراءات سير أعمال اللجنة الولائية للطعن.

تعقد اللجنة اجتماعها بدعوة من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ولا يصح اجتماعها إلا إذا توفر النصاب القانوني⁵.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها⁶.

3/ إجراءات سير أعمال اللجنة المركزية للطعن.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل، ولا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء، ويتم تبليغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل عشرة (10) أيام من تاريخ

¹ - دالية متينة: مرجع سابق، ص 41.

² - المادة 81 مكرر 01: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق .

³ - عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص 38 .

⁴ - المادة 81 مكرر 01: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁵ - حسين طاهري: المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، طبعة منقحة، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة، الجزائر، ص 15.

⁶ - المادة 81 مكرر 02: من الإجراءات قانون الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

اجتماعها، ولها أن تستدعي المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع.

يمكن للجنة أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني أو مدير المؤسسات الكبرى حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة¹.

الجدير بالإشارة أنه رغم التعديلات المتلاحقة لقوانين المالية وحتى الجبائية في السنوات الأخيرة ظلت تشكيلة مختلف اللجان على حالها لم يطرأ عليها أي تغيير.

الفرع الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية.

لقد حصر المشرع الجزائري اختصاصات لجان الطعن الإدارية من حيث المجالات التي يمكن التدخل فيها، حيث يقتصر تدخلها في مجال نزاع الوعاء دون نزاع التحصيل في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة².

لكي تختص هذه اللجان يجب أن يكون المكلف بالضريبة قد اختار اللجوء إليها، و لم يقدم طعنا بخصوص النزاع أمام الجهات القضائية المختصة في أجل 04 أشهر ابتداء من تاريخ تلقيه لقرار الإدارة الضريبية، سواء بالرفض كليا أو جزئيا، أو في حالة عدم ردها.

يختلف اختصاص كل لجنة حسب قيمة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة هذا ما سريين فيمايلي³:

1 / اختصاص لجنة الدائرة للطعن.

تختص لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة بالنظر في طعون المكلفين بالضريبة، سواء الذين تلقوا قرارا بالرفض الكلي

¹ - المادة 81 مكرر 03: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

² - سليم قصاص: مرجع سابق، ص72.

³ - فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص18.

أو الجزئي لشكواهم أو الذين لم يصدر بشأن شكواهم أي رد، بشرط أن يحترم آجال تقديم الطعون وأن لا يكون المكلف بالضريبة قد رفع طعنا أمام المحكمة الإدارية¹.

يجب أن ترمي طلبات المكلفين بالضريبة إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو في حساب الضريبة، وإما الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي².

كما يجب أن تشمل هذه الطلبات أقساط الضرائب المباشرة التي تساوي أو تقل عن 2.000.000 دج بالإضافة إلى الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب³.

تتمثل فائدة المكلف بالضريبة الذي يلجأ إلى هذه اللجنة في الاستفادة من هذا الإجراء المرن، حيث تتدخل هذه الأخيرة في الحوار بين وبعين الإدارة الضريبية الذي من شأنه تمكين المدير الولائي للضرائب من إجراء فحص ثان للشكوى المقدمة له والرجوع عن قراره الأول إن اقتضى الأمر ذلك، ويبقى باب اللجوء إلى القضاء المختص مفتوحا⁴.

2/ اختصاص لجنة الولاية للتعين.

إن موضوع اختصاص هذه اللجنة مماثل لاختصاص لجنة الدائرة، أي أنها تنظر في الطلبات الرامية إما لتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي.

كما ينعقد الاختصاص لهذه اللجنة بموجب تعديل قانون الإجراءات الجبائية الساري المفعول بالنظر في الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق و

¹ - أحمد فنيديس: محاضرات في مقياس المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص31.

² - يوسف دلاندة: قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 88 .

³ - المادة 81 مكرر 01 : من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁴ - عائشة شابي، مروة بن سديرة: الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص قانون أعمال (النظام القانوني للاستثمار) كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2013 - 2014، ص 48-49.

الغرامات مليوني دينار (2.000.000 دج) وتقل عن سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) أو تساويها، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي¹، في حين أن المبلغ قبل تعديل القانون كان محددًا بأكثر من مليوني دينار (2.000.000 دج) ويقل عن (20.000.00 دج)²، مما يعني أن المشرع الضريبي قد وسع في نطاق اختصاصها هذه اللجنة.

3/ اختصاص اللجنة المركزية للطعن.

إن اختصاص اللجنة المركزية من حيث الموضوع مماثل لاختصاص اللجنتين السابقتين، غير أنها تختلف عنهما من حيث الحصة الضريبية، حيث تبدي هذه اللجنة رأيها في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التي يفوق مبلغها الإجمالي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) أو تساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي³، لكن قبل تعديل قانون الإجراءات الجبائية الساري المفعول كان المبلغ يفوق عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)⁴، وهذا يعني أنه تم التوسيع في مجال اختصاصها هي الأخرى.

المطلب الثاني

إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية وطبيعة آرائها

لقد أجاز المشرع الضريبي في المادة 80/ 01 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة⁵.

¹ - المادة 81 مكرر 02: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

² - المادة 81 مكرر 02: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014، مرجع سابق.

³ - المادة 81 مكرر 03: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁴ - المادة 81 مكرر 03: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014، مرجع سابق.

⁵ - أحمد فنيدس: منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 118.

الفرع الأول: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية.

إن الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن يتطلب شروطا لا بد من توفرها لقبول طعن المكلف بالضريبة.

أولاً: شروط قبول الطعن.

يخضع الطعن أمام لجان الطعن الإدارية إلى نفس الشروط الشكلية و الموضوعية وكذا الآجال التي تخضع لها الشكوى الضريبية المنصوص عليها في المادة 73 و المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015 والاستثناء إنما جاء تطبيقاً لأحكام المادة 01/81 من نفس القانون.

مما يعني أنه يشترط لقبول طلب الطعن استيفائه لنفس الشروط المتوفرة في الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب ممثلة في مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة و يرفق الطلب بنسخة من قرار الرفض الكلي أو الجزئي الصادر عن إدارة الضرائب المختصة¹، وأن يكون المكلف قد تقدم بالشكوى أولاً ولم يجهل الأمر إلى المحاكم الإدارية، كما يلزم بعرض دفوعه التي جعلته يعترض على الضريبة المفروضة عليه وتحديد موضوع الشكوى في الطلب المقدم إلى اللجان الإدارية للطعن²، ويتعين عليه تضمين طعنه بجميع الوثائق الأساسية والمبررة لحججه، ويتم تقديم هذا الطعن خلال أجل أربعة(04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة أو انتهاء الأجل المقرر لردّها³.

ثانياً: كيفية تقديم الرأي.

بعد إرسال المكلف بالضريبة لطحنه إلى رئيس اللجنة المختصة وعرض الأسباب التي جعلته يرفض الأساس المعتمد لحساب وعائه الضريبي، تقوم اللجنة بالاطلاع على الوثائق المقدمة من قبل

¹ - مصطفى غرمة: مرجع سابق، ص22.

² - أحمد فنيديس: منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص119.

³ - المادة 01/80: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

طرفي النزاع، وتفحص الملفات من كل جوانبها للتأكد من قابلية الفصل فيها¹، بعد تأكدها من أن الملفات أصبحت جاهزة للفصل فيها تعقد جلساتها لتبدي رأيها في النزاعات المطروحة أمامها².

تتم دراسة ومناقشة الطعن من عدة رئيسية تشمل أصل الضريبة محل الطعن وأوجه النزاع المثارة من قبل المكلف بالإضافة إلى استنتاجات أعضاء اللجنة المعنية³، تستدعي اللجنة المختصة المكلفين بالضريبة المعنيين لسماع أقوالهم، ويحدد تاريخ اجتماعها من طرف رئيسها ولا يصح هذا الاجتماع إلا بحضور الأغلبية⁴.

الفرع الثاني: صدور وتبليغ آراء لجان الطعن الإدارية.

سنتعرض في هذا الإطار إلى كيفية صدور آراء لجان الطعن الإدارية في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة وطرق تبليغها.

أولاً: صدور آراء لجان الطعن الإدارية.

إن لجان الطعن الإدارية ملزمة بإبداء رأيها حول الطلبات المقدمة لها من طرف المكلف بالضريبة، فبعد عقدها لاجتماعها وإبداء كل عضو رأيه في القضية المطروحة أمامه وتقديم وفي الأدلة والأسانيد تناقش اللجنة المختصة هذه الآراء وبعد المداولة تصدر رأيها بأغلبية أصوات الحاضرين و في حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس حسب ما نصت عليه المادة 81 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية⁵.

يجب أن يشتمل رأي اللجنة على جملة من البيانات تتمثل في:

- ذكر اسم الرئيس وأسماء الأعضاء المداولين.

- تاريخ المصادقة على الرأي.

¹ - مصطفى غرمة: مرجع سابق، ص 26.

² - عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص 44.

³ - يحي بدائرية: مرجع سابق، ص 117.

⁴ - المادة 81 مكرر: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁵ - بوبكر عبد الغني حركات، أنس قروش: مرجع سابق، ص 31.

- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع.

- الحثيات والاعتبارات التي بني عليها النزاع مع تسببيه¹.

بالنسبة لآجال صدور الرأي فتلزم اللجان بإصدار آرائها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، في حالة عدم إبداء اللجنة لرأيها خلال هذا الأجل يعتبر صمتها رفضاً ضمناً للطعن وفي هذه الحالة يحق للمكلف بالضريبة رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية².

لقد أزم المشرع الضريبي لجان الطعن الإدارية بتعليل آرائها، كما أوجبها في حالة عدم المصادقة على تقرير إدارة الضرائب تحديد قيمة مبالغ التخفيض أو الإعفاء الممنوح للمكلف بالضريبة طبقاً لما نصت عليه المادة 81/ 03 من نفس القانون³.

فيما يخص توقيع رأي اللجنة الصادر بشأن الطعن فيتم إمضائه من طرف رئيسها بواسطة الكاتب⁴.

ثانياً: تبليغ آراء لجان الطعن الإدارية.

بعد صدور آراء اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة تبلغ هذه الآراء إلى المكلف بالضريبة وكذلك للإدارة الجبائية ويتم التبليغ كالاتي:

1/ تبليغ آراء اللجان إلى الإدارة الجبائية.

أ- تبلغ آراء لجنة الدائرة التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة⁵.

¹ - سليم قصاص: مرجع سابق، ص76.

² - المادة 02/81: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

³ - يحي بدائرية: مرجع سابق، ص118.

⁴ - المادة 81 مكرر03: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁵ - المادة 81 مكرر01: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

ب- تبلغ آراء اللجنة الولائية الممضاة من طرف رئيسها بواسطة الكاتب، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى رئيس مركز الضرائب خلال عشرة (10) أيام ابتداء من اختتام أشغال اللجنة¹.

ج- تبلغ آراء اللجنة المركزية التي يمضيها الرئيس بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص أو إلى مدير المؤسسات الكبرى في أجل عشرين (20) يوماً ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة².

إذا كانت آراء هذه اللجان مخالفة للقانون فيحق لهذه السلطات الضريبية حسب الحالة رفع طعن ضد رأي اللجنة أمام المحكمة الإدارية في غضون الشهرين المواليين لتاريخ استلام ذلك الرأي، مع وقف تنفيذ ذلك الرأي شريطة إبلاغ المعني بالأمر³.

2/ تبليغ آراء اللجان إلى المكلف بالضريبة.

في حالة صدور رأي اللجان المتضمن للتخفيض أو الإعفاء من الضريبة يتم تبليغه إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس.

كما يبلغ القرار المتخذ بشأن الشكوى للمكلف بالضريبة من طرف مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة، وحددت آجال تبليغ المكلف بالضريبة في جميع الحالات بأجل شهر من صدور الرأي.

ما تجدر الإشارة إليه فيما يخص الطبيعة القانونية لرأي لجان الطعن الإدارية نجد أن الفقه قد اختلف حوله سابقاً، إذ أن هناك من اعتبره رأي استشاري ليس له طابع القرار الإلزامي وإنما مجرد آراء، ولكن الرأي الراجح يذهب إلى أن الرأي الصادر عن هذه اللجان سواء على مستوى الدائرة أو الولاية أو المركز هو رأي إلزامي للإدارة الجبائية لأن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب ومدير كبريات المؤسسات يتولون إصدار القرار كل حسب اختصاصه بحيث

¹ - المادة 81 مكرر 02: من نفس القانون.

² - المادة 81 مكرر 03: من نفس القانون.

³ - المادة 04/81: من نفس القانون.

يكون مطابقاً لرأي لجنة الطعن الإدارية المختصة، كما أن هذه الآراء لما تصدر تكون معللة، وفي الحالة العكسية يتم تأجيل تنفيذ رأي هذه اللجان إذا كان يخالف القانون، وذلك بعد ابلاغ المكلف بالضريبة المعني بالأمر¹.

أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فلا تعد آراء هذه اللجان ملزمة له حيث يمكنه الطعن فيها أمام المحكمة الإدارية إذا لم ترضه ويكون ذلك خلال أجل أربعة أشهر من تاريخ استلام الإشعار المتعلق بالقرار المتخذ بشأن شكاواه والمبلغ له من إدارة الضرائب المعنية بعد أخذ رأي اللجنة المختصة².

هذا ما أكدته المشرع الضريبي حيث نص على أنه: "عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك.

في هذه الحالة، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهرين المواليين لتاريخ استلام ذلك الرأي"³.

بالتالي فإن آراء اللجان لا تسمو لمرتبة القرار، غير أنها تعد ملزمة التطبيق من قبل إدارة الضرائب⁴، إلا إذا كان رأي اللجنة يشكل خرقاً للقانون⁵.

¹ - فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص 21.

² - المادة 82: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

³ - المادة 04/81: من نفس القانون.

⁴ - عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص 44-45.

⁵ - شهرزاد بلمقراني: مرجع سابق، ص 43.

الفصل الثاني

التسوية القضائية

تطبيقاً لمبدأ المشروعية المكرس دستورياً أخضع المشرع أعمال الإدارة إلى رقابة القضاء الذي يعد إحدى الوسائل الهامة المقررة لحماية هذا المبدأ، و تطبيقاً له يحق لكل مكلف بالضريبة شعر بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الضريبية اللجوء إلى القضاء الإداري لمخاصمة الإدارة المعنية بموجب دعوى قضائية¹.

في هذا الإطار حاولت التشريعات الجبائية معالجة المنازعات التي تقوم بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة والمتعلقة بالوعاء الضريبي عن طريق تقديم هذا الأخير لشكوى إلى مصدر القرار أو إلى لجنة طعن إدارية، هادفة من وراء ذلك إلى تخفيف العبء عن القضاء وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى هذا من جهة، ومن جهة أخرى لإعطاء فرصة للإدارة الضريبية لمراجعة نفسها وتدارك الخطأ إن وجد والعدول عنه، إضافة إلى توفير الوقت للمكلف بالضريبة وللمصاريف التي يتحملها في سبيل رفع الدعوى الضريبية²، ومع ذلك فإن هذا الضمان الممنوح للمكلف بالضريبة غير كاف لأن الإدارة قد لا تعترف بما وقع منها من أخطاء، بالإضافة إلى عدم شعور المكلفين بالاطمئنان على حقوقهم على أساس أن الإدارة هي خصم و حكم في نفس الوقت³، لذلك خول المشرع الجزائري لهم الحق في اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية وكاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم والتي أسفرت عن قرارات لا ترضيهم⁴، بالتالي إذا لم يتمكن المكلف من استيفاء حقه في المرحلة الإدارية فعليه الانتقال إلى المرحلة القضائية وهذا هو الامتياز القضائي الممنوح له في هذه المرحلة التي تعتبر حاسمة في حل النزاع الضريبي ما بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة⁵، على أساس أن القاضي هو الضمان الأخير للمكلف وهو الذي من شأنه أن يحقق له العدالة الضريبية⁶.

¹- **لحسن كويسي:** الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012 - 2013، ص5.

²- **حدة سوفلي:** عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص60.

³- **سليم قصاص:** مرجع سابق، ص83.

⁴- **يحي بدائرية:** مرجع سابق، ص134.

⁵- **مصطفى غرمة:** مرجع سابق، ص30.

⁶- **فتيحة شهبوب رحمان:** مرجع سابق، ص63.

إن إشكالية الاختصاص بالنظر في المنازعات الجبائية المطروحة في بعض الدول كالمغرب وفرنسا غير واردة بالنسبة للقوانين الضريبية الجزائرية، لأن الاختصاص لحل النزاع الخاص بالوعاء الضريبي المتعلق بالضرائب المباشرة يؤول إلى المحكمة الإدارية ومجلس الدولة تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين¹. في هذا الإطار نطرح الإشكالية التالية :

ماهي الإجراءات والقواعد التي تحكم منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري ؟

وهوما سنتولى الإجابة عليه من خلال هذا الفصل الذي ارتأينا تقسيمه إلى مبحثين نتعرض من خلالهما إلى عرض نزاع الوعاء الضريبي أمام المحكمة الإدارية كجهة قضائية أول درجة في مبحث أول أما المبحث الثاني نتطرق فيه إلى عرض هذا النزاع أمام مجلس الدولة كجهة استئناف.

المبحث الأول

الطعن أمام المحكمة الإدارية

تعتبر المحاكم الإدارية الهيكل القاعدي لنظام القضاء الإداري وصاحبة الولاية العامة بالفصل في كل المنازعات الإدارية دون سواها، وتطبيقاً للمعيار العضوي فهي تختص بالنظر في النزاعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب والرسوم وفقاً لما نصت عليه المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سواء تمت مباشرة الدعوى من قبل المكلف أو من الإدارة²، لأن الدولة ممثلة في وزير المالية طرفاً في النزاع، ولو أن النصوص الخاصة بالضرائب تكتفي بتمثيل مدير الضرائب على مستوى الولاية بوصفه الجهة التي توجه لها الشكاوى* (ومن ثمة الدعاوى)³، كما ينعقد الاختصاص لها بالفصل في الدعوى الضريبية سواء كانت الجهة المصدرة للقرار محلية أو مركزية وهو ما يؤكد انتماء هذه الدعوى لدعاوى القضاء الكامل وذلك إعمالاً لنص المادة 02/802 من نفس القانون⁴، وهوما أقره قانون الإجراءات الجبائية الساري العمل به، حيث نص على أنه يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية في القرارات الصادرة

¹ - عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص 58.

² - حدة سوفي: مرجع سابق، ص 61.

³ - مسعود شيهوب: المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، نظرية الاختصاص، طبعة خامسة منقحة وفقاً للتعديلات المستحدثة بقانون إجراءات مدنية وإدارية والنصوص الخاصة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2009، ص 38-39.

* (ما نشير إليه أنه لم يبق مدير الضرائب للولاية الجهة الوحيدة التي توجه لها الشكاوى).

⁴ - يحي بدائرية: مرجع سابق، ص 136.

عن السلطات الضريبية، بالإضافة إلى القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية.¹ وكقاعدة عامة لا يرتب الطعن أمام هذه الجهة أثراً موقفاً لتنفيذ القرار المطعون فيه.²

وعليه سنتعرض من خلال هذا المبحث إلى رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية في مطلب أول، وإلى مختلف إجراءات سيرها إلى غاية الفصل فيها في مطلب ثاني.

المطلب الأول

رفع الدعوى

ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية من طرف المكلف بالضريبة، أو من طرف إدارة الضرائب بعريضة تكون مستوفية للقواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا القواعد الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية، وما سنوضحه فيما يلي:³

الفرع الأول: حالات رفع الدعوى.

يتم مباشرة الدعوى الضريبية في مجال منازعات الوعاء في مادة الضرائب المباشرة إما من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب ويكون ذلك في حالات معينة تختلف باختلاف رافع الدعوى.

أولاً: حالات رفع دعوى المكلف بالضريبة.

لقد أقر القانون للمكلف بالضريبة حق اللجوء للقضاء الإداري بعد أن يكون قد استنفذ المرحلة الإدارية في الحالات الآتية:⁴

1/ حالة صدور قرارات مدير كبريات المؤسسات، مدير الضرائب للولاية، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص طبقاً لما نصت عليه المادة 01/82 من قانون الإجراءات الجبائية.⁵

¹ - المادة 01/82: قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق، ص 34.

² - زينب العمري: مرجع سابق، ص 50.

³ - فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص 36.

⁴ - فافابوقيرين وزميلاتها: مرجع سابق، ص 62.

⁵ - عبد الهادي درار: مقال بعنوان التسوية القضائية للمنازعات الجبائية، مجلة القانون والأعمال، جامعة الحسن الأول سلطان، 27 نوفمبر 2014، www. Droit entreprist.org/web/28=2018، يوم 04 أبريل 2015، الساعة: 14:10.

2/ حالة صدور قرارات لجان الطعن الإدارية المبلغة له من طرف إدارة الضرائب¹.

3/ حالة عدم استلام المشتكي إشعار بالقرار المتعلق بشكواه بعد انتهاء الآجال المحددة للبت في الشكوى النزاعية أو الطعن أمام لجان الطعن الإدارية².

ما يمكن ملاحظته أنه بالنظر إلى هذه الحالات التي مكن المشرع المكلف بالضريبة على أساسها من اللجوء للقضاء الإداري، إلا أنه لم يوضح صراحة الجهة التي ترفع ضدها الدعوى، خاصة أن الأمر لم يبق كما في السابق حيث كان المدير الولائي للضرائب الجهة الوحيدة التي تتلقى شكاوى المكلفين، حيث أنه بموجب التنظيم الهيكلي والمصلحي الجديد للإدارة الجبائية، نجد أنه تم تمكين سلطات ضريبية أخرى من البت في شكاوى المكلفين³.

ثانياً: حالات رفع دعوى إدارة الضرائب.

إن اللجوء إلى المحكمة الإدارية ليس حكراً على المكلف بالضريبة، بل يجوز لإدارة الضرائب أيضاً أن تلجأ إليها، ويكون ذلك في حالة ما إذا كان رأي لجان الطعن الإدارية سواء المركزية أو الولائية أو على مستوى الدائرة غير مؤسس، حيث يتولى كل من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة تعليق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، ويقوم برفع طعنه أمام المحكمة الإدارية في أجل الشهرين المواليين لتاريخ إصدار ذلك الرأي طبقاً لما نصت عليه المادة 04/81 من نفس القانون⁴.

هذا ما أكدته قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2011/10/13، في قضية (مدير الضرائب لولاية باتنة ضد (ع-ع و من معه)، التي استأنفت بموجبها مديرية الضرائب لولاية باتنة دعواها الرامية إلى إلغاء قرار لجنة الدائرة للطعن الصادر في 2009/11/16 كونه جاء مخالفاً لأحكام المادة 03/81 من قانون الإجراءات الجبائية على أساس أنه غير مسبب، والتي قضى فيها المجلس بما يلي: "حيث أنه بعد الاطلاع على قرار لجنة دائرة أولاد سي سليمان للطعن الصادر بتاريخ 2009/11/16 والقاضي بتخفيض

¹ - المادة 01/82: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

² - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة: مرجع سابق.

³ - يحي بدائرية: مرجع سابق، ص 142-143.

⁴ - عبد الرحمن بن عدة: منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، بن عكنون، جامعة الجزائر 2011، ص 1، ص 131.

قدره 170.946.00 دج لفائدة المستأنف عليه (ع-ع) تبين أنه جاء خاليا من كل تسبيب و مخالفا بذلك أحكام المادة 03/81 من قانون الإجراءات الجبائية مما يجعله عرضة للإلغاء¹.

الفرع الثاني: شروط رفع الدعوى.

يلعب القاضي في ميدان المنازعات الإدارية المتعلقة بالقضايا الجبائية دورا فعالا خاصة في تخفيض عبء عدم المساواة في مواجهة المكلف للإدارة الجبائية، الذي غالبا ما يقع عليه عبء تقديم دليل على أن الإدارة تصرفت بصورة غير مشروعة، ومن مسؤولية القاضي الإداري على مجريات الدعوى أن يطلب من الإدارة تقديم كل الوثائق التي اتخذت كأساس لاتخاذ القرار المطعون فيه، قصد نقل عبء الإثبات من المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية عند رفع الدعوى، غير أنه قبل الفصل في موضوع الدعوى لا بد أن تكون هذه الأخيرة مقبولة شكلا².

في هذا الإطار قيد المشرع الجزائري المدعي سواء كان المكلف أو الإدارة الضريبية أثناء رفع الدعوى الضريبية بجملة من الشروط والإجراءات القانونية التي وجب عليه احترامها، والتي تم النص عليها في كل من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية³.

بالتالي سنتعرض من خلال هذا الفرع إلى الشروط المتعلقة بعريضة الدعوى وأخرى خاصة برفع الدعوى بالإضافة إلى ميعاد رفعها .

أولا: شروط متعلقة بعريضة الدعوى.

تحرك الدعوى الضريبية بعريضة افتتاحية أمام المحكمة الإدارية، حيث تودع وتسجل بأمانة ضبط تلك المحكمة سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب⁴.

¹ - يوسف دلاندة : مرجع سابق، ص18.

² - عبد الرحمن بن عدة: مرجع سابق، ص133.

³ - زينب العمري: مرجع سابق، ص50.

⁴ - أحمد فنيدس: منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص138.

1/عريضة المكلف بالضريبة.

لقد نص المشرع الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية على بعض الشكليات الواجب احترامها أثناء تقديم العريضة، حيث تقسم إلى شروط شكلية وأخرى موضوعية تتمثل فيما يلي¹:

أ- الشروط الشكلية للعريضة.

تخضع عريضة الدعوى الضريبية كسائر الدعاوى القضائية للشروط العامة الواردة بالمواد 14، 15، 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالإضافة للشروط الخاصة المنصوص عليها في أحكام المادتين 75 و83 من قانون الإجراءات الجبائية، وهو ما سنوضحه فيما يلي²:

* الشروط العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يشترط في العريضة المقدمة أمام المحكمة الإدارية أن تكون مكتوبة، موقعة ومؤرخة من المدعي أو وكيله أو بواسطة محام بعدد من النسخ يساوي عدد الأطراف³.

وبالرجوع لأحكام المادة 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها قد أحالتنا على الأحكام العامة المتعلقة برفع الدعاوى أمام المحاكم العادية وهي الشكليات المنصوص عليها في المادة 15 من نفس القانون والمتمثلة فيما يلي :

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- اسم و لقب المدعي وموطنه.
- اسم و لقب المدعى عليه و موطنه، فإن لم يكن له موطن معلوم فآخر موطن له.
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
- الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

¹- زينب العمري: مرجع سابق، ص53

²- فضيل كوسة: الدعوى الضريبية و اثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص55.

³- المادة 14: من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق .

يترتب على تخلف أي شرط من هذه الشروط عدم قبول الدعوى شكلاً¹.

كما يجب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول بالقرار الإداري المطعون فيه ما لم يوجد مبرر².

نص المشرع على إلزامية هذه البيانات خدمة لمصالح الأطراف في تحضير دفاعهم وتسهيل عملية

الاتصال بهم والفصل في قضيتهم ضمن الآجال.

بعدها تقيد العريضة في سجل خاص بعد دفع الرسوم القضائية المحددة قانوناً وفقاً لما نصت عليه

أحكام المادتين 16 و 17 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

* الشروط الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية.

أوجب المشرع الضريبي عند تقديم عريضة الدعوى الضريبية توفر بعض الشكليات التي يلزم احترامها نوجزها فيما يأتي:

✓ توقيع العريضة.

يشترط في عريضة الدعوى الضريبية أن تكون موقعة من طرف صاحبها أو من له وكالة قانونية

كمحام مقيد في نقابة المحامين لأن الإضاء يوضح بأن المكلف تقدم إلى القضاء بإرادته الحرة، يترتب على تخلف هذا الشرط عدم قبول الدعوى شكلاً من طرف المحكمة الإدارية⁴. وهو ما أقره قانون الإجراءات

الجزائية الجزائي الذي نص صراحة على إلزامية التوقيع بقوله: "يجب أن تتضمن الشكوى توقيع

صاحبها تحت طائلة عدم القبول"⁵، وقد استثنى إمكانية تصحيح تخلف شرط التوقيع من العيوب الشكلية

¹ - المادة 15: منقانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

² - المادة 819: من نفس القانون.

³ - زينب العمري: مرجع سابق، ص 47.

⁴ - حسين فريجة: الإجراءات الإدارية والقضائية، مرجع سابق، ص 91.

⁵ - المادة 04/73 فقرة 4: من قانون الإجراءات الجزائية لسنة 2015، مرجع سابق.

المنصوص عليها في المادة 73 منه، والتي يمكن أن تغلّى في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل إدارة الضرائب¹.

كقاعدة عامة يجب توقيع العريضة من قبل صاحبها و هو ما أشارت إليه المادة 01/83 من قانون الإجراءات الجبائية، غير أنه في حالة تقديمها من قبل وكيل فتطبق أحكام المادة 75 نفس القانون والتي تقضي بأنه يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية، غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين وعلى إجراء المؤسسة المعنية²، بالتالي إذا رفعت الدعوى من قبل محام مسجل قانوناً في نقابة المحامين، أو من الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف الضريبي، فهنا لا يشترط تقديم الوكالة³.

أما بخصوص شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ فلم يعد المشرع يشترط ذلك انطلاقاً من التعديل الوارد على نص المادة 01/83 من القانون السالف الذكر بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008،

حيث كان نص المادة قبل التعديل كالآتي: " يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ وتوقيعها من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى، وتطبق أحكام المادة 75 أعلاه".

في حين بعد التعديل أصبح النص كالآتي: " يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل، وتطبق، في هذه الحالة، أحكام المادة 75 أعلاه".

بهذا التعديل لم يعد التساؤل مطروحاً بشأن مدى تأثير مراعاة هذا الشرط على قبول عريضة الدعوى، وما نتج عنه من تضارب في التطبيق القضائي من خلال قرارات مجلس الدولة والغرفة الإدارية للمحكمة العليا سابقاً⁴.

ب- الشروط الموضوعية للعريضة.

تتنوع هذه الشروط بدورها إلى شروط عامة و شروط خاصة و هو ما سنتولى تبيانه.

¹ - المادة 04/83: من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق .

² - لحسن كويسي: مرجع سابق، ص14.

³ - عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص72.

⁴ - يحي بدائرية: مرجع سابق، ص156.

***الشروط العامة.**

إن الدعوى الضريبية لا تقبل شكلا إلا إذا تم رفعها من قبل ذي صفة ومصلحة طبقا لأحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالفة الذكر، كما يجب أن تتضمن عريضة الدعوى الضريبية البيانات العامة ممثلة في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى واسم ولقب المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني وموطنه، الإدارة الجبائية، مقرها، موضوع الدعوى¹.

***الشروط الخاصة.**

يتعين على المكلف بالضريبة قبل أن يقوم بأي طعن أمام القضاء في قرارات الإدارة الضريبية، أن يقدم شكوى إلى إدارة الضرائب نفسها كشرط إلزامي وسابق لقبول أي طعن قضائي². كما نص المشرع الضريبي على جملة من الشروط الموضوعية التي يجب توافرها في عريضة الدعوى الضريبية وهي كالاتي:

✓ يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرض صريح للوسائل.

يجب أن تحتوي عريضة الدعوى على عرض موجز للوقائع المدعى بها التي تتصل بالنزاع وخاصة الأدلة التي تثبت صحة الادعاءات، كما يجب أن يتم تسبيب العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية بفحوى الشكوى المقدمة إلى مدير الضرائب طبقا لنص المادة 02/83* من قانون الإجراءات الجبائية .

غير أنه يمكن للمكلف تقديم أسباب جديدة في العريضة في حدود التخفيض المطالب به في الشكوى شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة الافتتاحية، بمعنى أن يعرض الأوجه الجديدة وليس الطلبات الجديدة³.

¹- زينب العمري: مرجع سابق، ص 54.

²* (نشير إلى أنه يجب تعديل نص المادة لتشمل بالإضافة إلى مدير الضرائب بالولاية رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات أو الاقتصار على استعمال عبارة إدارة الضرائب).

²- فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص 15 .

³- بوبكر عبد الغني حركات، أنس قروش: مرجع سابق، ص 40.

✓ يجب إرفاق العريضة بإشعار تبليغ القرار المعترض عليه.

يجب أن تكون العريضة مرفقة بنسخة من الإشعار لتبليغ القرار المعترض عليه وفقا لنص المادة

02/83 من القانون السالف الذكر.

في هذا الإطار أصدرت المحكمة العليا قرار بتاريخ 1990/04/07 جاء فيه ما يلي:

" من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض الوسائل وعندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية، يجب أن يكون مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ خطأ في تطبيق القانون "، في هذه القضية نجد أن قضاة المجلس قبلوا بالعريضة الافتتاحية رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير الولائي و به قد تم خرق القانون¹.

2/ عريضة الإدارة الجبائية.

لم يتضمن قانون الإجراءات الجبائية شروط شكلية خاصة يجب توافرها في العريضة الافتتاحية المقدمة من الإدارة الجبائية، بالتالي وجب الرجوع إلى القواعد العامة التي تنظم شكليات رفع الدعوى أمام القضاء، طبقا لما نصت عليه المواد 12، 13 من قانون الإجراءات الجبائية التي بينت كيفية تقديم العريضة الافتتاحية للدعوى، حيث تقدم العريضة مكتوبة، مؤرخة، وموقعة من المدعي أو وكيله لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية ويتم تقييدها من طرف أمين الضبط في سجل خاص وفقا لترتيب ورودها مع بيان أسماء الأطراف ورقم القضية وتاريخ الجلسة، وعلى المدعي بعد قيد الدعوى واستلام وصل بذلك تبليغ المدعى عليه بموجب تكليف بالحضور إلى الجلسة².

غير أن هناك من يرى أن على الإدارة أثناء عرضها النزاع على المحكمة الإدارية أن تبين بوضوح موقفها من المشكلة المطروحة عليها سواء بدفاعها عن مواقفها السابقة المقررة من طرف مصالحها، أو بتقديمها لحجج جديدة تخص موضوع النزاع المطروح عليها³.

¹ - مصطفى غرمة: مرجع سابق، ص36.

² - فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص42.

³ - عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص76.

تعفى إدارة الضرائب من التمثيل الوجوبي بمحام الادعاء أو الدفاع، وتوقع العرائض ومذكرات الدفاع المقدمة من قبلها من طرف الممثل القانوني لها¹.

ما نشير إليه في هذا الصدد أنه يمكن تدارك العيوب الشكلية التي يمكن أن ترد في عريضة افتتاح الدعوى في مجال منازعات الضرائب المباشرة و تصحح ما عدا شرط التوقيع على العريضة الأولية².

ثانيا: شروط متعلقة برفع الدعوى.

يقصد بالشروط المتعلقة برفع الدعوى تلك الشروط التي يشترطها القانون ويتثبت من وجودها وصحتها قاضي الاختصاص متى تقبل الدعوى الإدارية بصفة عامة، والدعوى الضريبية بصفة خاصة وقد عدتها المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بقولها:

" لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون³.

1/ الصفة.

لقد عرف الفقه الصفة بأنها قدرة الشخص على المثل أمام القضاء في الدعوى كمدعي أو مدعى عليه، فهي بالنسبة للشخص الطبيعي تتمثل في كونه أصيلا أو وكيلًا، أو ممثلا قانونيا أو وصيا، وبالنسبة للجهة الإدارية تتمثل في كونها صاحبة الاختصاص في التعبير عن الجهاز أو الشخص المعنوي العام المدعي أو المدعى عليه في الدعوى، والذي تكون له القدرة الواقعية على مواجهة الدعوى قانونا⁴، وهي تعتبر من النظام العام يثيرها القاضي تلقائيا.

لقد رأينا فيما سبق أن للمكلف بالضريبة الحق في أن يطعن في قرارات الإدارة الضريبية المتخذة ردا على شكواه، كما له أن يطعن أيضا في القرارات المبلغة من طرف الإدارة الضريبية والمتعلقة بأخذ رأي لجان الطعن الإدارية أمام المحكمة الإدارية المختصة، وإذا تم تقديم الدعوى من طرف وكيل فعليه

¹ - أحمد فنيديس: مرجع سابق، ص43.

² - فاتح خلوفي: مرجع سابق، ص62.

³ - مسعود شيهوب : المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، الهيئات والإجراءات، طبعة خامسة منقحة وفقا للتعديلات المستحدثة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد و النصوص الخاصة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2009، ص304.

⁴ - أحمد قيش، محمد زنون: المنازعات الجبائية المحلية، الكتاب الثالث، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، المغرب، 2014، ص161.

بيان وكالته القانونية تحت طائلة رفض الدعوى شكلا، أما إذا كان محاميا فيمكن رفع الدعوى باسم موكله ويعفى من تقديم الوكالة، كذلك الأمر بالنسبة للأشخاص الذين يستمدون مهامهم وصفاتهم الحق في التقاضي باسم المكلف بالضريبة.

فيما يخص الإدارة الضريبية فقد حولها المشرع الضريبي الحق في اللجوء للقضاء وذلك في حالة طعنهما في رأي لجان الطعن الإدارية طبقا لما نصت عليه المادة 04/80 من قانون الإجراءات الجبائية السالفة الذكر¹.

2/ المصلحة:

تطبيقا لقاعدة " لا دعوى بدون مصلحة" فإن الدعوى الإدارية الضريبية لا تقبل إلا إذا كان للطاعن مصلحة².

لقد نص المشرع صراحة على أنه لا تقبل أي دعوى لا يكون لصاحبها مصلحة يقرها القانون بالتالي لقيام الدعوى الإدارية يقتضي ذلك وجود مصلحة، ويقال عادة المصلحة مناط الدعوى³.

وتعرف المصلحة بأنها الفائدة التي يسعى المدعي إلى تحقيقها في الدعوى التي يقيمها، فقد تتمثل المصلحة في حماية حق رافع الدعوى أو الحصول على تعويض مادي أو أدبي إذا توافرت الأسباب القانونية⁴.

تتميز المصلحة بخصائص تتمثل في كونها شخصية ومباشرة قائمة وحالة، سواء كانت مادية أو معنوية.

وشرط المصلحة لا يتوفر إذا لم يؤثر القرار المطعون فيه في المركز القانوني للطاعن بصورة مباشرة

¹ - فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص 87.

² - محمد الصغير بعلي: الوسيط في المنازعات الإدارية طبقا للقانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية - الجديد، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2009، ص 163.

³ - حسين فريجة: المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص 354.

⁴ - أحمد قيلش، محمد زنون: مرجع سابق، ص 164.

و فعلية، وهو ما يحدده القاضي الإداري¹.

3/ الأهلية:

يقصد بأهلية التقاضي المكنة أو القدرة على مباشرة الدعوى، وتثبت الأهلية بالنسبة للشخص الطبيعي ببلوغه سن الرشد 19 سنة كاملة وأن يكون متمتعاً بقواه العقلية ولم يحجر عليه ويكون كامل الأهلية لمباشرة حقوقه المدنية طبقاً للمادة 40 من القانون المدني.

أما بالنسبة لأهلية التقاضي للشخص الإداري العام فتصبح له كنتيجة لتمتعه بشخصيته المعنوية العامة، التي تمكنه من القيام برفع الدعوى القضائية كمدعي ومدعى عليه²، والمقصود هنا هو أهلية الأداء (أهلية التصرف) أمام القضاء والأهلية ليست شرط لقبول الدعوى، إنما هي شرط لصحة إجراءاتها، فإذا باشر الدعوى من هو ليس أهلاً لمباشرتها كانت دعواه مقبولة ولكن إجراءات الخصومة تكون باطلة وهو ما أكده المشرع الجزائري في المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث جعلها ضمن الدفع ببطلان الإجراءات وجعلها من النظام العام يثيرها القاضي تلقائياً طبقاً لنص المادة 65 من نفس القانون³.

ثالثاً: شروط متعلقة بالميعاد.

إن مسألة المواعيد في منازعات الضرائب المباشرة سواء أثناء المرحلة الإدارية أو المرحلة القضائية، مسألة بالغة الأهمية لأنه بناء عليها يتوقف مدى صحة الإجراءات من عدمه⁴.

الأصل العام في المنازعات الجبائية أن لها مواعيد محددة ترفع خلالها الدعوى الضريبية أمام القضاء، وهذه المواعيد محددة قانوناً، تجاوزها يجعل الدعوى مرفوضة شكلاً⁵، لأن شرط الميعاد من

¹ - محمد الصغير بعلي: الوسيط في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص163.

² - عمر بوجادي: اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص99-101.

³ - مسعود شيهوب: المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص304.

⁴ - فاتح خلوفي: مرجع سابق، ص64.

⁵ - مصطفى غرمة: مرجع سابق، ص36.

النظام العام وهو لزومي لنظر القضاء في الدعوى، وبالتالي يمكن إثارته تلقائيا في أي مرحلة من مراحل التقاضي¹.

لقد منح المشرع هذا الأجل لتفادي الازدواج في اللجوء للعدالة من قبل طرفي النزاع، بالتالي يقتضي منا تحديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية التمييز ما إذا كانت الدعوى مرفوعة من طرف المكلف أو الإدارة الضريبية² وهو ما سنوضحه فيما يلي:

1/ ميعاد رفع دعوى المكلف بالضريبة.

لقد نصت المادة 01/82 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب المتعلقة بالشكاوى موضوع المنازعات التي يرفضها المعنيون بالأمر، بالإضافة إلى القرارات المتخذة مباشرة فيما يخص نقل الحصص وفقا لأحكام المادة 95 من نفس القانون أمام المحكمة الإدارية، في أجل 4 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغه مدير الضرائب بالولاية للمكلف بالضريبة المتخذ بشأن شكواه، سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة في المادتين 02/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية خلال نفس الأجل المذكور أعلاه، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة، الولاية واللجنة المركزية³.

يستشف من نص هذه المادة أن الأصل العام لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يكون في أجل أربعة أشهر (04) ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة في المادة 76 فقرة 2 و 77 قانون الإجراءات الجبائية⁴.

¹ - فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص 73.

² - سليم قصاص : مرجع سابق، ص 103.

³ - بوبكر عبد الغني حركات، قروش أنس: مرجع سابق، ص 103.

⁴ - صالحى العيد: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 104.

مما يعني أنه تم ربط سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء بتاريخ تبليغ الإدارة الضريبية للقرار الإداري الفاصل في الشكوى سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الأجل الممنوح لها للفصل في شكوى المكلف بالضريبة ما لم يختار المكلف اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية¹.

غير أنه إذا اختار المكلف بالضريبة طريق الطعن أمام هذه اللجان، فإن طعنه هذا لا يمكن أن يتوازي مع إحالة القضية على العدالة، بالتالي يكون ميعاد الطعن أمام المحكمة الإدارية ممكناً في هذه الحالة خلال مدة أربعة أشهر من تاريخ تبليغ القرار الصادر بهذا الشأن من طرف الإدارة الضريبية بعد أخذ رأي اللجان تباعاً².

بخصوص حالة سكوت الإدارة عن الرد على شكوى المكلف بالضريبة طيلة الأجل المقرر لجوابها فتشير هذه الحالة اشكالا حقيقيا و تساؤلا على النحو التالي:

هل حساب المدة المقررة لرفع الدعوى يكون من تاريخ انقضاء المهلة المخصصة للإدارة للرد أم يظل مفتوحا في انتظار صدور قرارها؟ وهل الإدارة ملزمة بالرد ولا تكتفي بالسكوت³؟

بالرجوع للمادة 82 قانون الإجراءات الجبائية نجد الفقرة 02 منها نصت على أنه: "يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و77 أعلاه، أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه".

بالتالي نجد أن هذا النص قد أجاز للمكلف الضريبي رفع دعواه خلال مدة أربعة (04) أشهر الموالية لانقضاء الأجل المقرر لجواب الإدارة الضريبية على شكواه⁴.

في هذا الشأن يرى الأستاذ عبد العزيز أمقران أنه يمكن للمكلف انتظار صدور قرار من إدارة الضرائب حتى بعد انتهاء مدة أربعة (04) أشهر المقررة لها ورفع دعواه وتكون مقبولة.

هذا ما أقره مجلس الدولة في القرار رقم 185670 الصادر في 2000/6/12 الذي جاء فيه: " في حالة سكوت إدارة الضرائب عن الاحتجاج بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 339 في فقرتها

¹ - فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص73.

² - صالحى العيد: مرجع سابق، 2014، ص104-105.

³ - حسين طاهري: مرجع سابق، ص23.

⁴ - سليم قصاص : مرجع سابق، ص108.

الأولى فإن المكلف بالضريبة له الحق أن يرفع دعواه القضائية في أجل أقصاه 8 أشهر ابتداء من تاريخ رفع تظلمه أمام مدير الضرائب¹.

هناك حالة أخرى تتعلق بإصدار إدارة الضرائب للرد على الشكوى بعد المدة المحددة لذلك هل تبليغ القرار في هذه الحالة يفتح أجلا جديدا للطعن أمام القضاء أم أنه ليس لهذا التبليغ أي أثر على شرط الميعاد؟

لقد أجاب المشرع الضريبي على هذا التساؤل بإقراره بأن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة في المادتين 02/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية².

وهو ما يتأكد من خلال القرار الصادر عن الغرفة الثالثة لمجلس الدولة رقم 001600 الصادر في 2001/4/23، الذي نص فيه صراحة على أن أجل أربعة (04) أشهر لا يسري في حالة جواب إدارة الضرائب بقرار رفض مكتوب إلا من تاريخ التبليغ وجاء فيه: " حيث أنه متى كان ثابتا بصفة قطعية أن هناك قرارا مكتوبا بالرفض، مبلغ للمكلف بالضريبة، فإن الأجل الذي يحسب منتاريخه يكون تطبيقا سليما للقانون ويتعين تأييد القرار المستأنف الذي طبق القانون هكذا وقبول الدعوى شكلا"³.

تعتبر آجال رفع الدعوى الضريبية من النظام العام وهو ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 2006/01/24 جاء فيه أن: " التظلم الموجه إلى مدير الضرائب بتاريخ 2003/01/11، بعد تبليغه بقرار الرفض الصادر بتاريخ 2002/05/20 المبلغ له في 2002/05/26 جاء خارج الأجل القانوني، و أن تبليغه بقرار رفض ثاني بتاريخ 2003/06/02 الذي جاء فيه أن شكايته سبق الفصل فيها بقرار في 2002/05/20 لا يعيد فتح الآجال"⁴.

لذلك يلزم المكلف بالضريبة باحترام ميعاد رفع دعواه لأن إهماله لهذا الإجراء سيؤدي لا محالة إلى عدم قبول دعواه الضريبية بسبب رفعها إما قبل أو بعد فوات الأجل القانوني، فتكون دعواه سابقة لأوانها كما

1- عبد العزيز أمقران: عن عريضة الدعوى الضريبية في منازعات الضريبة، مرجع سابق، ص 27.

2- المادة 01/82: من قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2015، مرجع سابق.

3- أحمد جبوري، جلول بن خاوة: مرجع سابق، ص 31.

4- مالك عليان : مرجع سابق، ص 171- 172.

في حالة طعنه في قرار مدير الضرائب للولاية قبل انقضاء الأجل المقرر لجوابه على الشكوى ويصرح بعدم قبولها.¹

هذاما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 001113 الصادر عن الغرفة الرابعة بتاريخ 2001/02/19، والذي جاء فيه: " حيث انه من الثابت وغير المنازع فيه أن المستأنف عليه قدم تظلمه بتاريخ 1997/01/18 وهذا التظلم استلم من طرف الإدارة الجباية بتاريخ 1997/02/17. وطبقا للمادة 334 من قانون الضرائب المباشرة تمنح مهلة أربعة أشهر لمدير الضرائب للرد على تظلمات المكلفين بالضريبة أي أنه إلى غاية 1998/06/17".

لكن حيث أن المستأنف عليه رفع دعوى قضائية دون انتظار مهلة أربعة أشهر الممنوحة للمدير للرد فبذلك فإن هذه الدعوى غير مقبولة شكلا كونها سابقة لأوانها².

كما ترفض دعوى المكلف بالضريبة في حالة رفعه لها خارج الآجال المحددة قانونا فتكون بذلك دعواه لاحقة لأوانها، وهو ما قرره مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/07/22 و الذي أقر فيه مايلي:

" أمام لجنة الدائرة وبلغ الرفض في هذا حيث أن المستأنف بلغ بالطعن الطعن بتاريخ 1998/12/27 المستلم من طرفه بتاريخ 1999/01/05 وأنه لم يرفع دعواه أمام الغرفة الإدارية إلا بتاريخ 1999/08/29 أي بعد فوات الآجال المنصوص عليها في المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة...³".

خلاصة القول أن ميعاد رفع الدعوى المتعلقة بالوعاء الضريبي يكون خلال أجل أربعة أشهر من تاريخ تبليغ الإدارة الضريبية والذي صدر ردا على الشكوى المقدمة من المكلف بالضريبة، وفي حالة عدم الرد منح المشرع لإدارة الضرائب مدة أربعة أشهر للرد، وفي حالة التزامها الصمت يمكن للمعني التوجه مباشرة للقضاء، ويقع عليه عبء إثبات إيداع الشكوى لحساب الآجال⁴.

¹ - عبد العزيز أمقران: عن عريضة الدعوى الضريبية في منازعات الضريبة، مرجع سابق، ص 24.

² - فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص 85.

³ - فضيل كوسة: الدعوى الضريبية و إثباتها، مرجع سابق، ص 85.

⁴ - عمار بوضياف : المرجع في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 378.

1/ ميعاد رفع الدعوى من طرف الإدارة الجبائية:

إن الاحتكام للقضاء ليس حكرا على المكلف بالضريبة كما سلف ذكره، إذ يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى القضاء وحققها في النفاضي ثابت قانونا وقضاء¹، حيث يجوز لها الطعن في رأي لجان الطعن الإدارية سواء البلدية أو الولائية أو المركزية في حالة ما إذا كانت آرائها غير مؤسسة، و يتم ذلك برفعها لطعن قضائي ضد رأي اللجنة المعنية أمام المحكمة الإدارية في أجل الشهرين المواليين لتاريخ استلام ذلك الرأي²، وفي هذه الحالة يتعين عليها تبليغ المشتكي بقرار إحالة القضية للمحكمة الإدارية وتعليق تنفيذ ذلك الرأي لحين صدور قرار المحكمة³.

إن الميعاد المحدد أعلاه لم يتم النص عليه في القوانين الضريبية بل يستشف من خلال تحليل نص المادة 04/80 من قانون الإجراءات الجبائية⁴.

المطلب الثاني

إجراءات التحقيق و إصدار القرار

تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري إلى أحكام منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية بالإضافة إلى الأحكام الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ما لم يوجد نص خاص يقضي بخلاف ذلك.

وعليه نستعرض إلى كل ما يتعلق بسير الدعوى المتعلقة بنزاع الوعاء الضريبي في مجال الضرائب المباشرة إلى غاية الفصل فيها وذلك بالاحتكام لنصوص هذين القانونين⁵.

¹ - محمد هامللي: شرط الميعاد في المنازعات الضريبية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، مجمع هيليوبوليس، قالمة، يومي 21 و 22 أبريل 2008، ص 132.

² - زينب العمري: مرجع سابق، ص 56 - 57.

³ - المادة 04/81 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق .

⁴ - لحسن كويسي: مرجع سابق، ص 17.

⁵ - يحي بدائرية: مرجع سابق، ص 166.

الفرع الأول : إجراءات التحقيق.

يتم التحقيق في العريضة المقدمة لإدارة الضرائب وفقا لإجراءات عامة و أخرى خاصة وهذا ما سنتولى توضيحه فيما يأتي:

أولاً: إجراءات التحقيق العامة.

لا تختلف إجراءات التحقيق في العريضة المتعلقة بالمنازعات الخاصة بالوعاء الجبائي عن إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية العامة¹، التي تتميز بالطابع الكتابي حيث يتولاها المستشار المقرر²، وتساعد هذه الخاصية القاضي الإداري و تمكنه من تقدير مدى صلاحية القضية للفصل فيها حيث تكون جميع أو أغلب الأدلة مكتوبة³، بالإضافة إلى الطابع التحقيقي الذي يخول للقاضي الإداري عبء السير بالإجراءات من بدايتها حتى نهايتها، فهو الذي يأمر بالتحقيق إذا كان له موضوع و يفحص الوثائق و الأوراق المقدمة و يقرر متى تعتبر القضية جاهزة للفصل فيها⁴، كما تتميز بالطابع الحضوري حيث أن القاضي الإداري لا يستطيع الفصل في الدعوى على أساس مستند لم يتيسر لأحد الطرفين فرصة الاطلاع عليه ومناقشة و تقديم الملاحظات بشأنه، يترتب على ذلك أن القاضي الإداري قبل أن يفصل في القضية يجب أن يكون كل من الطرفين قد قدم مذكراته ودفعه من خلال تبادل المذكرات و الردود⁵.

يتم التحقيق عقب قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية حيث يقوم رئيس المحكمة التشكيلية التي يؤول إليها الفصل في الدعوى⁶، الذي يجوز له أن يقرر بأن لا وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد، ويرسل الملف إلى محافظ الدولة ليقدم التماساته، وفي هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلية الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة.

¹ - عبد العزيز أمقران: عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص35.

² - بوبكر عبد الغني حركات، أنس قروش: مرجع سابق، ص42.

³ - أحمد فنيديس: منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص148.

⁴ - علي قصير، نادية بونعاس: تفعيل دور القاضي الإداري في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة المفكر، العدد الحادي عشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص215.

⁵ - محمد الصغير بعلي: الوسيط في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص131-132.

⁶ - المادة 844: من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

مما يعني أن أمر تقدير ما إذا كان النزاع موضوع الدعوى يقتضي إجراء تحقيق منعدمه - إلى رئيس المحكمة الإدارية المرفوعة أمامها الدعوى¹، أما إذا تبين له ضرورة إحالة القضية للتحقيق، فإن القاضي يقوم بتعيين مستشار مقرر الذي يشرف على إجراءات التحقيق².

يتولى المستشار المقرر تحديد الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم مذكراتهم الإضافية و الملاحظات وأوجه الدفاع والردود ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو وثيقة تفيد في فض النزاع، حيث يتم التبليغ الرسمي للمذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر، كما تبلغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق برسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء³.

بعد عرض القضية على المستشار المقرر يتم إحالتها على إدارة الضرائب المعنية لإبداء رأيها في طلبات المكلفين بالضريبة، إثر وصول العريضة إليها تقوم بإحالتها على مفتش الضرائب الذي قام بفرض الضريبة محل النزاع لدراستها إن ارتأت أن هناك ضرورة⁴، وقد يرسل المفتش ملخصا عن الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في أجل 15 يوما، غير أن هذا التحقيق غير إلزامي إذا تعلق الأمر بطلبات مقيدة بأجل أو مشوبة بعيب في الشكل يجعلها غير مقبولة، كما يحق لإدارة الضرائب تقديم طلبات إلى المحكمة الإدارية رامية إلى إلغاء أو تعديل القرار الذي اتخذ بناء على الشكوى المسبقة⁵، ثم ترسل الملف مصحوبا بطلباته إلى أمانة الضبط، فإذا لم تكن موافقة على قبول طلب المكلف بالضريبة بتمامه تعلمه بأن له أجلا للاطلاع على الملف و لتقديم ملاحظاته مكتوبة إذا رأى ذلك مناسبا- ويمكنه الإعلان عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة⁶.

¹ - مالك عليان: مرجع سابق، ص191.

² - سليم قصاص: مرجع سابق، ص114.

³ - يحي بدابرية: مرجع سابق، ص167.

⁴ - فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص46.

⁵ - حسين فريجة: الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص95.

⁶ - سليم قصاص: مرجع سابق، ص116.

- بعد مضي الأجل يعاد الملف ثانية إلى الإدارة الضريبية لتقوم بفحص الملاحظات المقدمة، في حالة ما إذا أبدت هذه الأخيرة دفوعا جديدة يتم إحالة الملف من جديد لأمانة الضبط لإعلام المكلف بالوقائع والأسباب الجديدة المقدمة حتى يتسنى له تقديم دفوعه من جديد¹.

عندما تصبح القضية مهياًة للفصل فيها يقوم المستشار المقرر بإيداع تقريره المكتوب و يحيل الملف إلى النيابة العامة التي تودع تقريرها في ميعاد شهر²، بعد انتهاء هذا الأجل و سواء قدمت هذه الأخيرة تقريرها أم لا يتولى رئيس تشكيلة الحكم بالاتفاق مع المستشار المقرر تحديد تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، و يتم إخطار الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية من طرف أمانة الضبط في مهلة عشرة (10) أيام من تاريخ انعقادها³، يوم انعقاد الجلسة يقوم المستشار المقرر بتلاوة تقريره المعد حول القضية، بعدها يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم المكتوبة، غير أنه يستحسن لهم تقديم مذكراتهم كتابيا لأن المادة 886 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لم تلزم المحكمة الإدارية بالرد على الأوجه المقدمة شفويا⁴، و يجوز للقاضي الإداري سماع أعوان الإدارة الجبائية أو دعوتهم لتقديم توضيحات، كما يجوز له استثناء طلب توضيحات من كل حاضر بالجلسة و يرغب أحد الخصوم في سماعه⁵، كما يقدم محافظ الدولة خلال الجلسة ملاحظاته الشفوية حول القضية قبل غلق باب المرافعات طبقا لنص المادة 899 من نفس القانون، ثم تحال للمداولة و هذا يعني أن أعضاء المحكمة ينسحبون للتداول بغية دراسة القضية و إعداد الحكم الذي سيصدر في جلسة علنية⁶.

ثانيا: إجراءات التحقيق الخاصة.

إذا تبين للقاضي الإداري أن عناصر الإثبات المقدمة من الطرفين لا تمكن من تكوين نظرة وافية عن النزاع بمعنى عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة، فيحق له أن يأمر ببناء على طلب الأطراف أو أحدهم

¹ - عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص78.

² - بوبكر عبد الغني حركات، أنس قروش: مرجع سابق، ص42.

³ - نبيل صقر: الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الإجراءات الإدارية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، ص287.

⁴ - أحمد حمادي: إجراءات الدعوى وفقا لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الثامنة عشر، 2009-2010، ص17.

⁵ - عبد الله مسعودي: شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2009، ص281.

⁶ - أحمد محيو: المنازعات الإدارية، ترجمة فائز أنجق و بيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص83.

أو تلقائياً باتخاذ إجراءات التحقيق الخاصة¹، هذه الإجراءات حددها المشرع الضريبي وحصرها في كل من التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق والخبرة².

هذا ما سنتعرض إليه فيما يلي:

1/التحقيق الإضافي.

القاعدة العامة في المنازعات الإدارية هي جوازية إجراء التحقيق، غير أنه استثناء يعتبر إجراء التحقيق الإضافي في مجال نزاع الوعاء الضريبي إلزامياً كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في الدعوى، وحسب الفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية فإن القاضي ملزم بفتح تحقيق إضافي كلما تقدم المكلف بالضريبة بوسائل جديدة لم يتقدم بها أثناء فحص شكواه أمام إدارة الضرائب أو أثناء عرض نزاعه على لجان الطعن الإدارية³، ويكون ذلك عند إحالة المدير الولائي للضرائب (السلطة الضريبية المختصة) للملف مع ملاحظاته إلى أمانة الضبط بالمحكمة الإدارية و إخطار المكلف بالضريبة بأن له أجلاً للاطلاع على الملف ليقدم ملاحظاته، في هذه الحالة يمكن له أن يقدم في مذكرته عناصر فتأمر المحكمة الإدارية بتحقيق إضافي وجوبا، و ترسل الملف إلى مدير الضرائب بالولاية⁴، ولا يقصد بتقديم المكلف لوسائل أو عناصر جديدة تقديمه لطلبات جديدة لأنه لا يحق له تقديم طلبات جديدة غير تلك الواردة في شكواه⁵.

ما يشار إليه في هذا الشأن أن المشرع أحال بخصوص هذه الجزئية إلى أحكام واردة بالمادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية، على الرغم من إلغائه لهذه المادة بموجب قانون المالية لسنة 2008، وأبقى على هذا الخطأ على الرغم من التعديلات العديدة والحديثة الواردة على هذا القانون، لذلك فإنه من الأولى أن يتم إعلام المكلفين بالوقائع والأسباب الجديدة التي تدرع بها مدير الضرائب وفقاً للأحكام العامة الواردة

¹ - نجيب البقالي: منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن، المحمدية، البيضاء المغرب، 2007-2008، ص34.

² - المادة 01/85: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

³ - مختار تريش مختار: مرجع سابق، ص37.

⁴ - فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص46.

⁵ - مختار تريش: مرجع سابق، ص37.

في قانون الإجراءات المدنية والإدارية نظرا لغياب نص قانوني يتم تطبيقه في هذا الإطار¹، كما يجب إعادة النظر في نص المادة 85 السالفة الذكر وتعديلها².

في حالة ما إذا تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة أن علم بها فإنه يتم وجوبا إعلام المكلف بذلك³، حيث تتم إحاطته بالدفع الجديدة التي أبدتها مصلحة الضرائب، وهكذا حتى يتخلى أحد الطرفين على عرض دفع جديدة، وهذا كله تسهيلا لعملية البت في المنازعات والفصل في القضايا.

بالرغم من أن عملية تبادل المذكرات بين الأطراف تطيل في الإجراءات وتؤخر في صدور القرارات إلا أنها تعتبر طريقة مثالية للوصول إلى أحكام دقيقة وإعطاء كل ذي حق حقه⁴، كما أنه لا يخفى بأن الإجراءات الإدارية مسيرة والقاضي يتحكم فيها ويوجهها وبالتالي له أن يحدد مهل الإجابة، ولقد أورد المشرع هذا الأخذ والرد حماية لحقوق الدفاع وكذلك لتمكين وتسهيل الفصل في المنازعة المطروحة بكل موضوعية⁵.

2/ مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد.

يجوز للمحكمة الإدارية عندما يتبين لها أن النزاع لازال غامضا أمامها بشأن المنازعة الضريبية، ويبدو لها عدم وضوح التحقيق الأول الذي قام به أعوان الإدارة الضريبية وكان سببا في طرح النزاع أمامها (من قبل المكلف بالضريبة) أن تأمر بمراجعة ذلك التحقيق الضريبي⁶، ويتم ذلك من خلال إسناد العملية إلى أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، تتم المراجعة في حضور المشتكي أو وكيله، ويكون ذلك في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 أي الحالات المتعلقة بالتحقيق في الشكاوى المرفوعة من طرف المكلفين إلى إدارة الضرائب وأجال البت فيها⁷، وفي حالة ما إذا كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية يمكن لرئيس المجلس الشعبي البلدي حضور هذه العملية وكذلك يمكن

¹ يحي بدائرية: مرجع سابق، ص171.

² فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص95.

³ عبد العزيز أمقران: عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص39.

⁴ حسين فريجة: الإجراءات الإدارية والقضائية، مرجع سابق، ص96.

⁵ عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص78.

⁶ عبد العزيز نويري: مرجع سابق، بدون صفحة.

⁷ مصطفى غرمة: مرجع سابق، ص42.

استدعاء عضوين من لجنة الطعن الإدارية المنشأة على مستوى الدائرة حسب ما نصت عليه المادة 03/85¹.

ما نشير إليه في هذا الصدد أن الأستاذ عبد العزيز أمقران علق على حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي الذي لم يعد رئيسا للجنة منذ إلغاء اللجنة البلدية و إحلال لجنة الطعن على مستوى الدائرة محلها و أرجع ذلك إلى سهو وقع فيه المشرع عند صياغته لهذه المادة يتعين عليه تداركه².

بعد انتهاء عملية التحقيق يقوم العون المكلف بالتحقيق بتحرير محضر يتضمن ما يلي:

- ملاحظات المشتكي (المكلف بالضريبة).

- ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي عند الاقتضاء.

- رأي العون الذي قام بالتحقيق³.

يرسل العون الملف بعد مراجعة التحقيق إلى مدير الضرائب بالولاية، والذي يرسله بدوره إلى

المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته⁴.

ما يشار إليه أنه رغم كون العون الذي يقوم بمراجعة التحقيق يكون غير ذلك الذي قام بالتحقيق

الأول، إلا أن هذا الإجراء يثير كثيرا من التساؤلات حول مدى تحقيق المساواة بين طرفي النزاع، فمن

غير المعقول أن تسند هذه المهمة إلى عون ينتمي إلى إدارة الضرائب⁵.

¹- لحسن كويسي : مرجع سابق، ص18.

²- عبد العزيز أمقران: عن عريضة رفع الدعوى الضريبية، مرجع سابق، ص40-41.

³- المادة 03/85: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁴- أحمد فنيدس: منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص158.

⁵- بدائرية يحي: مرجع سابق، ص173.

ثالثا: الخبرة.

يعد إجراء الخبرة¹ من أهم وسائل التحقيق في مادة النزاع الضريبي الذي كثيرا ما يتوقف الفصل فيه على إجراءاتها، خاصة في الحالة التي لا تسمح فيها مستندات ملف النزاع للجهة القضائية من الوصول إلى حل للفصل في القضية²، يعتبر هذا الإجراء (تقرير الخبرة) من بين السلطات المخولة للقاضي الإداري لأجل الاستعانة بذوي الاختصاص في المسائل التقنية والفنية³، نظمها المشرع الجزائري في القواعد العامة والخاصة، حيث نص عليها في المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تحيلنا إلى المواد من 125 إلى 145 من نفس القانون، كما تطرق إليها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 85 و86 منه بالإضافة للقانون رقم 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد⁴.

تتميز الخبرة في المنازعة الضريبية بأنها تقرر بموجب حكم قضائي قبل الفصل في الموضوع من طرف القاضي الإداري، يحدد بمقتضاه مهام الخبير لإجراء التحقيق في المحاسبة الضريبية والدفاتر والفواتير وغيرها من المستندات الخاصة بالمنازعة الضريبية المطروحة أمام القاضي الإداري المختص⁵، المختص⁵، بالإضافة إلى كونها ذات طابع فني، وتعتبر قضائية على أساس أنها تفرض من قبل القاضي الإداري، كما تعد إجراء تبعا لأنها تقرر تبعا لدعوى أصلية فإجراؤها ليس أمرا إلزاميا بل هو اختياريا، و تتميز بطابع نسبي فالخبير لا تمنح له صلاحيات التحقيق المخولة للمحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن تتحول هذه المهمة إلى منح الخبير صلاحيات القاضي الإداري خصوصا

¹ - زهور شتيوي: (تعريف الخبرة في الاصطلاح القانوني): لم يعرف المشرع الجزائري الخبرة، بل اكتفى بتحديد الهدف المرجو منها حسب المادة 125 من ق إ ج م إ، لكن بالرجوع للتعريف الفقهي نجد عدة تعاريف منها أنها إجراء من إجراءات التحقيق يعهد بها القاضي لشخص متخصص يسمى الخبير قصد الحصول منه على معلومات فنية وتقنية في المسائل التي قد تعرض عليه حتى يتسنى له الوقوف على حقيقة النزاع المعروض أمامه، الإثبات في الدعوى الإدارية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة حقوق، ميدان علوم قانونية وإدارية، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص19.

² - يحي بدائرية: مرجع سابق، ص173-174.

³ - أحمد جبوري، جلول بن خاوة : مرجع سابق، ص47.

⁴ - لحسن كويسي : مرجع سابق ، ص19-20.

⁵ - فضيل كوسة: الدعوى الضريبية وإثباتها، مرجع سابق ، ص253.

في المسائل القانونية مثل سماع الشهود وإجراء التحقيق، فالقاضي هو الذي يقدر النتائج الموضوعية والقانونية للخبرة¹.

يتم تقرير الخبرة بناء على أمر من المحكمة الإدارية تلقائياً، أو بناء على طلب أحد أطراف الخصومة أو كليهما معاً. في حالة ما إذا قررت المحكمة الإدارية إجراء الخبرة فإنها تقوم بتحديد مهمة الخبير أو الخبراء حسب الحالة، وتبين لهم المهام المراد القيام بها والمدة اللازمة لإيداع تقاريرهم لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية².

وعليه سنتطرق في هذا الإطار إلى كيفية تعيين الخبير، رده واستبداله بالإضافة إلى إجراءات إنجاز الخبرة الضريبية.

1/ تعيين الخبير.

تتولى المحكمة الإدارية مهمة تعيين خبير واحد من أجل القيام بالخبرة كقاعدة عامة، غير أنه استثناء قد تسند المهمة إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الأطراف ذلك، حيث يتم تعيين خبير من طرف المحكمة الإدارية وآخر يعينه المكلف بالضريبة، والثالث تعينه الإدارة الضريبية³، وهو ما قضت به المادة 02/86 من قانون الإجراءات الجبائية بنصها على أنه: "تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية. غير أنها تسند إلى ثلاثة (03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك. وفي هذه الحالة، يعين كل طرف خبيره وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث"⁴.

¹ - عبد الحكيم طربي: منازعات التحصيل الضريبي وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012 - 2013، ص 71.

² - خليل بوصنوبرة: الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، مجمع هليوبوليس، يومي 21 و22 أفريل 2008، ص 150.

³ - فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص 44.

⁴ - المادة 02/86: من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

* المادة 77: "يمكن للقاضي و لسبب مشروع وقبل مباشرة الدعوى، أن يأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق، بناء على طلب كل ذي مصلحة..." من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

هذا يعني أن طلب تعيين الخبير ليس حكرا على الإدارة الضريبية فقط، بل يمكن للمكلف بالضريبة أيضا أن يقوم بهذا الإجراء، وذلك عندما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة أو بطلب من عنده، وطلب التعيين هذا يقدمه المكلف بالضريبة إلى القاضي الذي له السلطة التقديرية في الموافقة على الطلب أو رفضه، وهو ما يستشف من نص المادة 77* من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لذلك ليكون هذا الطلب مؤسسا لا بد أن يبرز الأسباب التي دعت إلى هذا الطلب، و يبين اسم ولقب الخبير مع تحديد التخصص، ويوضح النقاط التي تدرج فيها مهمة الخبير تحديدا دقيقا والجدول الزمني للخبرة وذلك بتعيين أجل إيداع الملف¹، وهو ما يتضح من خلال نص المادة 128 من القانون السالف ذكره التي نصت على مايلي: " يجب أن يتضمن الحكم الأمر بإجراء الخبرة ما يأتي:

- ✓ عرض الأسباب التي بررت اللجوء لإجراء الخبرة، وعند الاقتضاء تبرير تعيين عدة خبراء.
- ✓ بيان اسم ولقب و عنوان الخبير أو الخبراء المعنيين مع تحديد التخصص.
- ✓ تحديد مهمة الخبير تحديدا دقيقا.
- ✓ تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط².

ما نشير إليه في هذا الإطار أن مهمة الخبير هذه لا يمكن إسنادها إلى أحد الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، والأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق طبقا لما نصت عليه الفقرة 03 من المادة 86 قانون الإجراءات الجبائية³.

2/ رد الخبير.

يحق لكل من طرفي النزاع (مكلف بالضريبة، إدارة ضريبية) رد الخبير سواء المعين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم⁴، حيث يكون لمدير الضرائب بالولاية الصفة لتقديم طلب الرد

¹ - مصطفى غرمة: مرجع سابق، ص 42 - 43.

² - أيمن بوثينة : الخبرة القضائية في المادة الإدارية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة حقوق، ميدان علوم قانونية وإدارية، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 - 2013، ص 32.

³ - بو بكر عبد الغني حركات، أنس قروش: مرجع سابق، ص 44.

⁴ - عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص 81.

باسم الإدارة،¹ ويجب أن يكون هذا الطلب موقعا من طرف الخصم أو من طرف وكيله ومتضمنا أسباب الرد التي حددها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، و إذا أراد أحد الخصوم رد الخبير المعين عليه تقديم عريضة تتضمن أسباب الرد التي توجه إلى القاضي الذي أمر بالخبرة ، ويفصل خلال أجل ثمانية (08) أيام من تاريخ تبليغه بهذا التعيين دون تأخير بموجب أمر غير قابل لأي طعن.²

لا يقبل طلب الرد إلا إذا كان مبنيا على سبب القرابة المباشرة أو القرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة، أو لوجود مصلحة شخصية أو على أي سبب جدي آخر طبقا لما نصت عليه المادة 02/133 من القانون السالف ذكره.³

إن رد الخبير حسب ما قرره مجلس الدولة يجب أن يكون أمام الجهة القضائية الأمرة بتعيينه وقبل إنجاز المهمة المسندة إليه، ولا ينبغي صدور القرار وإثارة مسألة الرد على الجهات القضائية الفاصلة في الاستئناف.⁴

هذا ما أكدته مجلس الدولة في القرار رقم 163903 المؤرخ في 2001/2/19، الذي استأنفت بموجبه مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قرارا صادقا على تقرير خبرة ضريبية حرره خبير عقاري مثيرا لأول مرة على مستوى مجلس الدولة مسألة عدم اختصاص الخبير حيث جاء فيه: "فيحين أنه وبالنسبة لكون السيد ... خبير عقاري ليس مؤهل للقيام بالخبرة الحسابية فإن هذا الدفع جاء متأخرا وكان على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والإجراءات المنصوص عليها في المادة 52 قانون الإجراءات المدنية مما تجعل هذا الدفع غير سديد".⁵

3/ استبدال الخبير.

إن تعيين الخبير لا يشكل تكليفا ملزما له، بل ذلك أمر متروك لموافقته، حيث يمكنه رفض المهمة المسندة إليه، كما يحق له أن يحيط المحكمة التي عينته بأنه يتعذر عليه القيام بالمهمة المسندة إليه لأسباب

¹ - سليم قصاص: مرجع سابق، ص 125.

² - عبد الحكيم طبي: مرجع سابق، ص 73.

³ - فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص 101.

⁴ - فضيل كوسة: الدعوى الضريبية واثباتها، مرجع سابق، ص 265.

⁵ - عبد العزيز أمقران: عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في المنازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 42.

موضوعية، وفي الحالتين يتم استبدال الخبير الراض للمهمة أو المتعذر عليه القيام بها بخبير آخر بموجب أمر على عريضة صادر عن الجهة القضائية التي عينته¹.

غير أن الوضع يختلف فيما لو قبل الخبير المهمة ولم يعتذر ولم يرفض، لكنه بسبب التهاون أو الإهمال أو سوء نية لم يقد بها أو لم ينجز تقريره أو لم يودعه في الأجل المحدد، ففي هذه الحالة يجوز الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، وعند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية مع إمكانية استبداله طبقاً لما نصت عليه المادة 02/132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

4/ إجراءات إنجاز الخبرة الضريبية.

تنجز الخبرة تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية في حالة تعددهم، الذي يتولى تحديد اليوم و الساعة التي تبدأ فيها العملية مع إشعار طرفي النزاع و بقية الخبراء إن وجدوا خلال عشرة أيام قبلها، كما يوجه الاستدعاء إلى رئيس لجنة الطعن بالدائرة إذا تم الطعن أمامها، يترتب على عدم قيام الخبير بهذا الإجراء بطلان الخبرة، وهو من النظام العام يمكن إثارته في أي مرحلة كانت عليها الدعوى³.

في حالة ما إذا استلمت إدارة الضرائب الاستدعاء من الخبير وتغيبت عن الحضور فإن ذلك لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة، ولا يحق لها التمسك لاحقاً بهذا أمام الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف والاعتماد عليه لإلغاء القرار المستأنف، وهو ما أقره قرار صادر عن الغرفة الإدارية في 1998/04/27 الذي جاء فيه ما يلي: " كما أنه لا يمكن الطعن في البيانات الواردة في الخبرة بعدم الصحة أمام القاضي الإداري طالما لم يطعن فيه بالتزوير"⁴.

¹ - خليل بوصنوبرة: الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجزء الأول، نوميديا للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2010، ص 263.

² - عبد الرحمن بربارة: شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، طبعة ثانية مزيده، دار بغداد للنشر والتوزيع، الرويبة، الجزائر، 2009، ص 136.

³ - ريم عبيد: الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري و المغربي، دراسة مقارنة، مجلة المفكر، العدد الحادي عشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 452.

⁴ - سليم قضااص: مرجع سابق، ص 452.

ينتقل الخبير أو الخبراء حسب الحالة، في اليوم المحدد لإجراء الخبرة إلى الأمكنة بحضور ممثل إدارة الضرائب والشاكي و/أو ممثله، وعند الاقتضاء رئيس لجنة الدائرة للطعن للقيام بالمهمة المسندة إليهم من طرف المحكمة الإدارية¹، حيث يتولى الخبير فحص الوثائق المتعلقة بالحسابات وسائر المعاملات التي أجراها المكلف بالضريبة كالدفاتر والفواتير والأوراق الأخرى والتي يمكن الاعتماد عليها لحساب الضريبة مستندا في عمله إلى النصوص القانونية، ويستمع لأقوال المكلف بالضريبة والحجج المقدمة من طرفه²، بعد انتهاء عملية الخبرة، يحرر عون إدارة الضرائب محضرا يضمنه رأيه³، كما يحرر الخبراء إما تقريراً مشتركاً، أو تقارير مستقلة إذا اختلفوا في آرائهم، أما المكلف بالضريبة فله أن يدلي برأيه أو ملاحظاته إلى الخبير أو إدارة الضرائب أثناء إجراء الخبرة والتي يدونها الخبير في تقريره، أو يقوم بإدراجها في ملحق تقريره⁴. يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى أمانة الضبط بالمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها أن تطلع عليها في أجل عشرين (20) يوماً كاملة⁵، ويستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى أمانة الضبط على شكل تقرير، ليقوم أمين الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيد ملاحظاته، ويجب أن يتضمن تقرير الخبير على الخصوص⁶:

✓ أقوال و ملاحظات الخصوم و مستنداتهم.

✓ عرض تحليلي عما قام به وعائنه في ضوء المهمة المسندة إليه.

✓ نتائج الخبرة⁷.

إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة تكملية تتم ضمن نفس الشروط والإجراءات⁸، وهو ما أكدته قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2000/2/14 الذي جاء فيه: " حيث أنه فيما يخص قيمة الضريبة المستحق ثمنها من قبل المستأنف عليه فإنه يتبين من تقرير الخبرة التي أنجزها السيد ... المؤرخ في 1996/8/10 أن الخبير لم

1 - أحمد فنيديس: منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص161-162.

2- حسين طاهري: مرجع سابق، ص29.

3- ريم عبيد: مرجع سابق، ص453.

4- بوبكر عبد الغني حركات، أنس فروش: مرجع سابق، ص44-45.

5- لحسن كويسي: مرجع سابق، ص20.

6- عبد الحكيم طبي: مرجع سابق، ص73.

7- المادة 138: من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

8- المادة 10/86: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

يبين ولم يحدد بوضوح قيمة هذه الضريبة المتنازع فيها والمستحق دفعها كما طلبها منه المجلس في القرار التمهيدي المؤرخ في 10/4/1996.

وحيث يتعين في هذه الحالة على مجلس الدولة الرجوع مرة ثانية إلى نفس الخبير لتحديد بكل وضوح قيمة الضريبة المستحق دفعها من طرف المستأنف عليه للفترة موضوع التحقيق في الوضعية الجبائية الإجمالية التي قامت بها مصالح الإدارة الضريبية، وذلك بناء على نتائج الخبرة التي أنجزتها حسب تقريره المؤرخ 10/8/1996 وذلك مع مراعاة أحكام المادة 341 فقرة 6 و 7 و 8 من قانون الضرائب المباشرة...¹

كما يحق للقاضي في حالة عدم تمكنه من الفصل في النزاع إذا وجد تناقضا مع تقرير خبرة منجز سابقا، أو لعدم عدالة الحل المقترح اللجوء إلى خبرة مضادة، وهو ما ذهب إليه قضاء مجلس الدولة في القرار الصادر 26/7/1999 الذي قضى بتعيين خبير آخر للقيام بخبرة مضادة للخبرات الثلاث التي طرحت للمناقشة وجاء في تسبيب القرارات: " أن المبلغ الممنوح لا يتطابق و التقييم الذي افترضته الخبرات الثلاث المعنية..."²

إذا رأى القاضي الإداري أن الخبير قد تجاوز المهمة المسندة إليه، أو تطرق إلى بعض المسائل القانونية التي تخضع لسلطته القاضي الإداري وحده، فإن خبرته تكون محل استبعاد ورفض هذا ما قضى به مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 24/1/2006 الذي جاء فيه مايلي:

"...حيث أن الخبير (د.ع) يصرح من جهة أن المستأنف عليه أخفى مشتريات هامة على الإدارة الضريبية ومن جهة أخرى نخلص إلى القول بعدم تأسيس الجدول رقم 98/141 وتعديل الجدول 98/438 حيث بالإضافة إلى كون الخبير قد يتجاوز نطاق المهمة المسندة له والمتمثلة في تحديد الضرائب المستحقة لسنتي 96/95 يتناقض في تصريحاته لذلك يتعين استبعاد الخبير (د.ع)..."³

¹ - فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص 107.

² - خليل بوصنيرة: الخبرة في المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 155.

³ - فضيل كوسة: الدعوى الضريبية وإثباتها، مرجع سابق، ص 275.

3/ أتعاب الخبير.

يتحمل الخبير أثناء قيامه للمهام المسندة إليه من طرف المحكمة الإدارية مصاريف ونفقات مختلفة، لإنجاز الأعمال المطلوبة منه والتي تهم الخصوم في النزاع القائم بينها، ومن الطبيعي أن لا يتكفل الخبير بهذه المصاريف بل تقع على عاتق الخصوم أصحاب المصلحة في إجراء الخبرة¹، فبعد انتهاء الخبراء من المهام الموكلة إليهم، يقدم كل خبير كشفا من تقرير الخبرة لأمانة ضبط المحكمة الإدارية، ويجب أن تكون الكشوف مفصلة ويحدد الخبير مبلغ أتعابه والمكافأة التي يريد الحصول عليها ومقدار نفقاته²، وتتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، ولا تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب ومصاريف الخبرة التقارير المقدمة بعد أكثر من ثلاثة أشهر من غلق المحضر³.

في هذا الإطار يجوز للخبراء أو الأطراف المعنية أن يعترضوا على التصفية أمام المحكمة الإدارية التي تبت في المسألة بصفتها غرفة استشارية، ويكون ذلك في أجل ثلاثة أيام كاملة ابتداء من تاريخ تبليغهم بقرار المحكمة الإدارية⁴.

يتحمل مصاريف الخبرة الطرف الذي يخسر دعواه أما في حالة الاستجابة لطلبه جزئيا، فإنه يتحمل جزء من مصاريفها حسب النسب التي يحددها القرار القضائي⁵.

أما مصاريف الخبرة الموضوعية على عاتق الإدارة الضريبية فتتحمّلها إما الخزينة العامة إذا تعلق النزاع بالضرائب و الرسوم والغرامات المحصلة لصالح الدولة، وإما الصندوق المشترك للجماعات المحلية إذا تعلق النزاع بضرائب ورسوم تستوجب اقتطاعها مقابل مصاريف الإدراج في حكم انعدام القيمة لفائدة هذه الهيئة⁶.

¹ - عبد الحكيم طيبي: مرجع سابق، ص 74.

² - حسين فريجة: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 99.

³ - يحي بدابرية: مرجع سابق، ص 176.

⁴ - المادة 09/86: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق .

⁵ - حسين طاهري: مرجع سابق، ص 31 .

⁶ - سليم قضااص: مرجع سابق، ص 129.

في جميع الأحوال فإن القاضي غير ملزم بالتقيد بما جاء في الخبرة وذلك لما يتمتع به من سلطة تقديرية¹، إلا أنه في حالة مخالفة رأي الخبير عليه أن يسبب قراره، ويذكر ما اعتمد عليه من عناصر في ذلك².

ما نشير إليه في هذا الشأن أن الخصومة القضائية بصفة عامة و الضريبية بصفة خاصة قد تعترضها عوارض تمنع أو توقف عملية الخبرة في أي لحظة أثناء الإجراءات التي تقوم بها المحكمة الإدارية، وتتمثل في سحب الطلب أو ما يعرف بالتنازل عن الدعوى، ويكون ذلك بقيام المكلف بالضريبة بالإعلان عن رغبته في سحب دعواه قبل أن تتخذ فيها المحكمة الإدارية قرارها النهائي، و ليكون هذا السحب قانونيا لا بد أن تتوفر فيه الشروط الآتية³.

أ- أن يخبر المكلف بالضريبة عن رغبته في سحب طلبه قبل صدور الحكم.

ب- أن يحرر طلبه في رسالة على ورق غير مدموغ (عادي)، و يوقعها بيده أو من طرف وكيله⁴.

بالإضافة إلى عارض آخر يتمثل في تدخل الغير الخارج عن الخصومة حيث نصت المادة 02/87 من قانون الإجراءات الجبائية على تدخل أشخاص لم يكونوا أطرافا أصليين عند رفع الدعوى بشرط :
أ/ إثبات مقدم طلب التدخل وجود مصلحة له في حل النزاع المطروح أمام المحكمة الإدارية في مجال الضرائب و الرسوم أو الغرامات الجبائية، وهذا شرط أساسي و مطلوب في جميع الدعاوى القضائية.

ب/ أن يحرر طلب التدخل على ورق عادي غير مدموغ.

ج/ أن يقدم الطلب قبل صدور الحكم في الدعوى⁵.

تجدر الإشارة أيضا إلى أن إجراء الصلح في المنازعة الضريبية بصفة عامة ونزاع الوعاء بصفة خاصة لا ينبغي العمل به على أساس أن الغاية النهائية لموضوع المنازعة الضريبية هو تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للتحصيل ال منصوص عليها سنويا في المادة

¹ - بوبكر عبد الغني حركات، أنس قروش: مرجع سابق، ص45.

² - أحمد فنيديس: إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص139.

³ - فافا بوقبرين و أخريات: مرجع سابق، ص73.

⁴ - المادة 01/87: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

⁵ - فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص49.

الأولى من قانون المالية¹، و ذلك إعمالا لمقتضيات كل من المادة 64 و المادة 13/122 من دستور 1996²، بالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس بديون الخزينة العمومية³، وهو ما أكدته المديرية العامة للضرائب لأعوانها في تعليماتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية ذاهبة إلى أنه: "وما دامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح (الضريبية) الاستجابة لاستدعاءات القاضي بدون الالتزام بأي شيء⁴." و يرى الأستاذ كوسة فضيل في هذا الإطار أنه من غير المعقول أن يكون القرار الصادر عن إدارة الضرائب، والذي يمس بحقوق المكلف بالضريبة محلا للصالح، وأن دور القاضي الإداري في هذه الحالة يقتصر على مراقبة مدى مشروعية ومطابقة القرار محل النزاع للقانون⁵.

¹ - المادة 01 من القانون رقم 14 - 10: "مع مراعاة أحكام هذا القانون، يواصل في سنة 2015 تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الضرائب غير المباشرة و الضرائب المختلفة و كذا كل المداخل و الحواصل الأخرى لصالح الدولة، طبقا للقوانين و النصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. كما يواصل خلال سنة 2015، طبقا للقوانين والأوامر والمراسيم التشريعية والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تحصيل مختلف الحقوق والحواصل و المداخل المخصصة للميزانية الملحقة والحسابات الخاصة للخزينة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية والهيئات المؤهلة قانونا."، المؤرخ 8 ربيع الأول عام 1436 الموافق 30 ديسمبر لسنة 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، جريدة رسمية عدد 78 مؤرخة 9 ربيع الأول عام 1436 الموافق 31 ديسمبر لسنة 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015.

² - المادة 64 من دستور 1996: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة . و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية...".
المادة 13/122: " يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور و كذلك في الحالات الأتية:...إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق."، دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، جريدة رسمية رقم 76 المؤرخة في 08 ديسمبر 1996.

³ - أحمد جبوري ، جلول بن خاوة: مرجع سابق، ص29.

⁴ - فافابوقبرين و أخريات: مرجع سابق، ص68.

⁵ - فضيل كوسة: الدعوى الضريبية واثباتها، مرجع سابق، ص70.

الفرع الثاني: إصدار القرار.

حسب ما نصت عليه المادة 02/89 من قانون الإجراءات الجبائية فإن القضايا المعروضة أمام الجهة القضائية الإدارية يحكم فيها طبقاً لأحكام الأمر 66-154 المؤرخ 08 يونيو 1966 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم¹، ما يلاحظ في هذا الصدد أن هذا القانون قد تم إلغاؤه بمجرد سريان مفعول أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية طبقاً لما قضت به المادة 1064 منه، وعلى الرغم من تعديل المشروع لقانون الإجراءات الجبائية عدة مرات بعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد إلا أنه لم يتم بتحيين نص المادة 89 منه، قد يكون مرد ذلك إلى سهومنه، بالتالي فإن الفصل في القضايا الضريبية التي ترفع أمام المحكمة الإدارية يكون طبقاً للقانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الذي على أساسه سنتطرق إلى كيفية صدور الحكم الفاصل في الدعوى المتعلقة بنزاع الوعاء الضريبي، شكله ومحتواه تبليغه والآثار المترتبة عنه².

أولاً: كيفية صدور الحكم.

بعد أن تجتمع جميع المعطيات المتعلقة بالمنازعة الضريبية، وبعد أن تكون عملية الدراسة والتحقيق فيها قد تمت قانوناً، يقوم القاضي المقرر بإيداع تقريره المكتوب، ويحيل الملف إلى محافظ الدولة للاطلاع عليه، وتقديم تقريره خلال شهر واحد ابتداء من تاريخ استلامه، و يقوم المستشار المقرر بالاتفاق مع الرئيس بتحديد الجلسة ويتم إخطار أطراف النزاع و محافظ الدولة بتاريخها، وتتعدّد الجلسة بعد تلاوة التقرير من طرف المستشار المقرر، ويحق للخصوم أو ممثليهم ابداء ملاحظاتهم الشفوية ويقوم محافظ الدولة بإبداء طلباته خلال الجلسة، وتحال بعد ذلك القضية للمداولة³، التي تتم في سرية وتكون وجوباً بحضور كل قضاة التشكيلة دون حضور محافظ الدولة والخصوم ومحاميهم وأمين الضبط، بعد انتهائها يؤخذ الرأي بين القضاة تمهيداً لإصدار الحكم⁴، الذي يجب أن يصدر في جلسة علنية إلا إذا رأت المحكمة الإدارية في العلنية خطراً على النظام العام⁵، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من

¹ - لحسن كويسي: مرجع سابق، ص 21.

² - يحي بدائرية: مرجع سابق، ص 180.

³ - فضيل كوسة: منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 137.

⁴ - نبيل صقر: مرجع سابق، ص 294-295.

⁵ - أحمد محيو: مرجع سابق، ص 83.

طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية¹، ويعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به².

ثانياً: شكل ومحتوى الحكم.

يجب أن يتضمن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية الفاصل في نزاع الوعاء الضريبي مجموعة من البيانات العامة نصت عليها كل من المادتين 275 و 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

بالرجوع للمادة 275 نجد أنها تنص على أنه: " يجب أن يشمل الحكم تحت طائلة البطلان عبارة:

" الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية باسم الشعب الجزائري".

كما يجب أن يتضمن الحكم البيانات المنصوص عليها في المادة 276 المتمثلة فيما يلي :

- الجهة القضائية التي أصدرته.
- أسماء وألقاب وصفة القضاة الذين تداولوا في القضية.
- تاريخ النطق به.
- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- أسماء وألقاب الخصوم و موطن كل منهم ،وفي حالة الشخص المعنوي العام نذكر طبيعته و تسميته و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.
- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية³.

إضافة إلى ذلك يجب أن يتضمن القرار تحليلاً لطلبات الأطراف و يستند القاضي في قراره إلى طلبات الأطراف، و هو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات، كما يستند في اتخاذ القرار على جميع الوثائق المرفقة بالملف وعلى محاضر إجراءات التحقيق التي تكون قد تمت و تاريخ قفلها وعند الاقتضاء

¹ - المادة 273: من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

² - المادة 274: من نفس القانون.

³ - عبد الرحمن بربارة: مرجع سابق، ص 202-203.

تاريخ إعادة فتحها لاسيما محاضر الخبرة إن وجدت، وكذلك بإمكانه الاطلاع على رأي لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة إن وجدت¹.

يجب أن يبين القرار حضور أو تغيب الخصوم أو وكلائهم، مع بيان أعضاء المحكمة الإدارية و بيان قيمة التخفيض إن وجدت أو الرفض الكلي للدعوى.

بالإضافة إلى ذلك يجب تسبيب الحكم من حيث الوقائع والقانون وذلك ببيان الأسس الواقعية والحجج القانونية التي بنى عليها القاضي الإداري حكمه في النزاع الضريبي مع الإشارة للنصوص المطبقة وأن يتضمن ما قضى به في شكل منطوق²، والجدير بالإشارة أن منطوق الحكم يجب أن يسبق بعبارة "يقرر"³، وأخيرا يتم توقيع القرار من قبل الرئيس والمستشار المقرر وأمين الضبط تحت طائلة البطلان في حالة تخلف أحد التوقيعات⁴.

ثالثا: تبليغ الحكم.

القاعدة العامة في التبليغ أنه يتم عن طريق محضر قضائي طبقا لما نصت عليه المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي جاء فيها: "يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر للخصوم عن طريق محضر قضائي"، أما استثناء فيكون عن طريق أمانة الضبط حسب ما قضت به أحكام المادة 895 من نفس القانون التي نصت على أنه: "يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر للخصوم في موطنهم عن طريق أمانة الضبط"، في حالة ما إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر فيوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر⁵.

أما إذا كان المكلف بدفع الضريبة شركة فيجب أن يتم تبليغ القرار إلى مقرها الرئيسي، ويبلغ القرار إذا كان يتعلق بمصلحة من مصالح الدولة التي تابعت القضية إلى المصلحة المذكورة، كما يتم تبليغه إلى مديرية الضرائب التي دخلت في النزاع⁶.

¹ - فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص 118.

² - نبيل صقر: مرجع سابق، ص 302.

³ - المادة 890: من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

⁴ - بوبكر عبد الغني حركات، أنس قروش: مرجع سابق، ص 45.

⁵ - لحسن كويسي: مرجع سابق، ص 23.

⁶ - فافابوقبرين و أخريات : مرجع سابق، ص 75.

يعتبر التبليغ من المعاملات الجوهرية يترتب على حصوله بالصورة القانونية سريان الآجال وسقوط الحقوق، حيث لا يكون الحكم قابلاً للتنفيذ إلا بعد تبليغه رسمياً للطرف المعني، و تبدأ مواعيد الطعن في السريان من تاريخ التبليغ الرسمي¹.

رابعاً: آثار الحكم.

إن الحكم المتخذ من قبل المحكمة الإدارية في المجال الضريبي يحوز لحجية الشيء المقضي فيه إن لم يطعن فيه في الميعاد القانوني²، التي تعد قرينة على أن الحكم يتضمن قضاء صحيحاً من حيث الشكل و عادلاً من حيث الموضوع³، و ينتج الحكم آثاره بالنسبة لإدارة عندما يكون قد عدلما اتخذته في قرارها المطعون فيه أمام المحكمة إذ لا يمكنها التصل من نتائجها، في حالة ما إذا كان قرار المحكمة الإدارية صادراً ضد مصلحة إدارة الضرائب المعنية بالنزاع، فإن هذه الأخيرة فور استلامها للقرار تضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التخفيضات المعلن عنها، أما إذا أكد هذا القرار أن الإدارة لم ترتكب خطأ و أن الإجراءات التي اتخذتها في مواجهة المكلف بالضريبة قانونية فلها أن تستمر فيها إلا في حالة الطعن في القرار بالطرق القانونية من طرف المكلف بالضريبة مع طلب وقف تنفيذ القرار⁴. كما يترتب عن صدور قرار المحكمة الإدارية الفاصل في الدعوى الضريبية خروج النزاع من ولايتها، حيث تستنفذ المحكمة سلطتها بالنسبة للقضية المفصول فيها، فلا يجوز لها العدول عنه ولا تعديله بالنقصان أو الزيادة ولو تبين لها صحة ما قضت به، لذلك لا يجوز للمحكمة التي أصدرت حكماً بعدم اختصاصها أن تحكم بعد ذلك باختصاصها، ولا يجوز لها أن تقضي بشمول حكمها بالنفاذ المعجل أن يسبق صدوره غير مشمول بالنفاذ المعجل باستثناء الحالات المنصوص عليها في المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁵.

إن حكم المحكمة الإدارية الصادر في مادة الضرائب المباشرة والمتعلق أساساً بنزاع الوعاء الضريبي يمكن الطعن فيه إما عن طريق اعتراض الغير الخارج عن الخصومة كوسيلة طعن غير عادية أوجدها المشرع لمصلحة الذين لم يمثلوا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم في خصومة انتهت بحكم من شأن

¹ - فضيل كوسة: منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص 155.

² - حسين طاهري: مرجع سابق، ص 32.

³ - فضيل كوسة: منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص 159.

⁴ - فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص 51.

⁵ - خليل بوصنوبرة: الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 300-301.

تنفيذه أن يلحق بهم ضررا ، وترفع الدعوى أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم ، بالإضافة الطعن بالاستئناف كوسيلة طعن عادية ، يعتبر أكثر الطرق استعمالا للطعن في قرارات المحكمة الإدارية¹.

يحق لكل من إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة استئناف القرار أما مجلس الدولة، في حالة عدم قبوله غير أن هذا الاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار المتخذ من قبل المحكمة الإدارية².

المبحث الثاني

الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

يكفل مبدأ التقاضي على درجتين للطرف المحكوم عليه أو المحكوم له ببعض طلباته، إمكانية اللجوء إلى القضاء لإعادة النظر في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية، وتدارك ما شابه من أخطاء في تقدير الوقائع أو في تطبيق القانون³.

إن إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة فيما يخص المنازعات الضريبية وكمبدأ عام ليس لديها خصوصيات تميزها عن القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴، هذا ما كرسته أحكام المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية التي قضت بإمكانية الطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية * والقانون رقم 98-01 المؤرخ 1998/05/30 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله⁵، بالرجوع إلى المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجدها نصت على أنه: "يفصل مجلس الدولة كمحكمة استئناف في القرارات الصادرة ابتدائيا عن المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك" ، بالإضافة إلى ما أشارت إليه أحكام المادة 10 من القانون العضوي 98-01 السالف ذكره التي قضت بأنه: "يفصل مجلس الدولة في

¹ - أحمد فنيديس: منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص171.

² - حسين فريجة : الإجراءات الإدارية والقضائية، مرجع سابق، ص109.

³ - أحمد فنيديس: منازعات الضرائب المباشرة ،مرجع سابق، ص169.

⁴ - لحسن كويسي: مرجع سابق، ص24.

⁵ - يحي بدائرية: مرجع سابق، ص186.

* - نلاحظ أن المشرع أحال مرة أخرى لأحكام قانون الإجراءات المدنية الذي تم إلغاء أحكامه، و بالرغم من التعديلات العديدة لقانون الإجراءات الجبائية إلا انه لم يتدارك هذا السهو.

استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"¹. وهذا ما يؤكد دور المجلس في مجال قضاء الاستئناف فيما تعلق بالأحكام والأوامر الصادرة عن هذه المحكمة الإدارية².

مما يعني أن حكم المحكمة الإدارية الصادر في مادة الضرائب المباشرة والمتعلق أساسا بنزاع الوعاء الضريبي يقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة وفقا للقواعد العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون العضوي 98-01 المنظم لمجلس الدولة .

بالتالي نقسم هذا المبحث إلى مطلبين نتعرض من خلالهما إلى الشروط المتعلقة بالطعن أمام مجلس الدولة و إجراءاته والسلطات المخولة لمجلس الدولة في هذا الإطار كمطلب أول ، بالإضافة إلى إجراءات التحقيق و كيفية صدور القرار كمطلب ثان.

المطلب الأول

شروط و إجراءات الطعن بالاستئناف

يعد الطعن بالاستئناف أحد حقوق المتقاضي سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية شريطة توافر جملة من الشروط التي وجب احترامها من قبل الطاعن حتى يكون طعنه مقبولا³، ويتم النظر في القضية بإتباع مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها قانونا⁴، وبالتالي فإن الطعن بالاستئناف في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية المتعلق بنزاع الوعاء الضريبي يقتضي توفر شروط معينة و إتباع إجراءات محددة ، هذا ما سنتولى توضيحه فيما يلي.

¹ - محمد الصغير بعلي: الوسيط في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص119.

² - عمار بوضياف: القضاء الإداري في الجزائر، دراسة وصفية تحليلية مقارنة، الطبعة الثانية معدلة طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص160-161 .

³ - أحمد قيش، محمدزون : مرجع سابق، ص95.

⁴ - بوبكر عبد الغني حركات، أنس قروش: مرجع سابق، ص47.

الفرع الأول: شروط الطعن بالاستئناف.

لقبول الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة يجب توافر العديد من الشروط منها ما يتعلق بالمستأنف ومنها ما يتعلق بالاستئناف، وأخرى تتعلق بالميعاد وهذا ما سنتولى توضيحه.

أولاً: الشروط المتعلقة بالمستأنف.

إن الشروط المتعلقة بالمستأنف تنقسم بدورها إلى شروط تتعلق بمحل الطعن وشروط متعلقة بمحل الطعن إضافة إلى شروط متعلقة بالطاعن.

1/ الشروط المتعلقة بمحل الطعن.

يقصد بمحل الطعن هنا الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية والمتعلق بنزاع الوعاء الضريبي الذي يشترط فيه توفر العناصر التالية:

أ - يجب أن يكون الحكم المستأنف قضائياً.

يشترط في الحكم المستأنف أمام مجلس الدولة صادراً عن هيئة قضائية وهي المحكمة الإدارية، وقد حددت المادة 102/800¹ من قانون الإجراءات المدنية والإدارية موضوع القضايا التي تفصل فيها المحكمة، وهي التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو مؤسسة ذات طابع إداري طرفاً فيها².

ب - أن يكون الحكم المستأنف صادراً عن محكمة إدارية.

يجب أن يكون الحكم بالاستئناف صادراً من جهة قضائية مختصة بالفصل في المسائل الإدارية وهي المحاكم الإدارية وفقاً لقواعد الاختصاص المنصوص عليها في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالفة الذكر³.

¹ - المادة 02/800: من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: (تختص المحاكم الإدارية بالفصل أول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة الولاية البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية طرفاً فيها)، مرجع سابق.

² - عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص 90.

³ - سماح فارة، سهيلة بوخميس: الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، مجمع هليوبوليس، يومي 21 و 22 أبريل 2008، ص 159.

ج- أن يكون الحكم ابتدائيا.

ينصب الاستئناف على الأحكام القضائية ولا يعني هذا أن أي حكم قضائي يمكن استئنافه، بل يجب أن يكون الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية و القابل للطعن بالاستئناف ابتدائيا واشتراط الأحكام الابتدائية يعني استبعاد الأحكام التحضيرية¹، أي أن يكون الحكم القابل للاستئناف قد فصل في موضوع النزاع ، أو في أي دفع شكلي أو دفع بعدم القبول أو أي دفع آخر عارض منهي للخصومة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وعليه فإن الأحكام التي تفصل في جزء من الموضوع أو الأمرة بالتحقيق أو الخبرة لا تقبل الاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في النزاع في أصل الدعوى و بنفس العريضة الاستئنافية².

2/ الشروط المتعلقة بالطاعن.

يشترط في الطاعن سواء كان المستأنف أو المستأنف عليه أن تتوفر فيه الصفة والأهلية والمصلحة، وعدم توفرها يترتب عليه رفض الدعوى، وهذا ما نص عليه قانون الاجراءات المدنية والإدارية فالطاعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة يجب أن تتوفر فيه هذه العناصر الآتية :

أ- الصفة.

يقصد بالصفة أن يكون صاحب الحق محل الاعتداء هو من يباشر الدعوى، وتقتضي الصفة في الطعن بالاستئناف أن يكون الحق في هذا الطعن مقتصرا على من كان خصما في الدعوى الابتدائية، سواء حضرها بصفته أو كان ممثلا فيها، وهذا الشرط من النظام العام يثيره القاضي من تلقاء نفسه دون طلب الخصوم، ومن ثم يتعين عليه الحكم تلقائيا بعدم قبول الطعن في حالة رفعه من أو ضد أشخاص لم يكونوا أطرافا في المنازعة الابتدائية³، أي أن يصدر ممن كان طرفا في الخصومة التي صدر بشأنها حكم المحكمة الإدارية بشخصه أو من يمثله سواء كان مكلفا بالضريبة أو إدارة ضريبية⁴.

¹ - لحسن كويسى: مرجع سابق، ص28.

² - خليل بوضنوبرة: الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص321.

³ - سماح فارة، سهيلة بوخميس: مرجع سابق، ص159.

⁴ - فتيحة شهبوب رحمانى: مرجع سابق، ص124.

وما نشير إليه أن المشرع الضريبي قد أجاز لكل من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب¹.

ب- الأهلية.

يقصد بها أهلية التقاضي وهي من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه، وهنا عادة ما يميز بين الشخص الطبيعي والمعنوي، فبالنسبة للشخص الطبيعي يفترض به أن يتوفر فيه هذا الشرط لدى رفعه للدعوى لأول مرة أمام المحكمة الإدارية المختصة²، حيث يكون هذا الأخير متمتعاً بها ببلوغه لسن الرشد القانوني وهو 19 سنة وتمتعه بقواه العقلية ولم يحجر عليه³، أما بالنسبة للأشخاص المعنوية فيتمتعون بأهلية التقاضي وفقاً لأحكام المادة 50 من نفس القانون⁴، وكما سلف الذكر فإن كلا من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب يتمتع بأهلية التقاضي بصفة مباشرة طبقاً لما نصت عليه المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية⁵.

ج- المصلحة.

هي مجموعة الوقائع المولدة للحق المطالب به، أي أن يكون للطاعن مصلحة من وراء تقديمه للطعن، وعليه فإن شرط المصلحة ضروري سواء تعلق الأمر بالمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب نفسه، إذ إن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة لا يقبل إلا إذا كان للطاعن مصلحة⁶، لأن انتفاء هذا الشرط يعتبر مانعاً من الطعن في الحكم كونه يشكل مبدأً عاماً يجب توفره لقبول كافة الطعون أياً كان نوعها⁷.

¹ - المادة 91: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، مرجع سابق.

² - سماح فارة، سهيلة بوخميس: مرجع سابق، ص160.

³ - المادة 40: من الأمر 75-58 المؤرخ 20 رمضان عام 1395 الموافق 28 سبتمبر سنة 1975، المعدل و المتمم بالقانون رقم 07-05 المؤرخ 25 ربيع الثاني عام 1428 الموافق 13 مايو سنة 2007، جريدة رسمية عدد 31 المؤرخة في 25 ربيع الثاني عام 1428 الموافق 13 مايو سنة 2007، المتضمن القانون المدني.

⁴ - المادة 50: (يتمتع الشخص الاعتباري بحق التقاضي)، من نفس القانون.

⁵ - حدة سوفي: مرجع سابق، ص86.

⁶ - سماح فارة، سهيلة بوخميس: مرجع سابق، ص160.

⁷ - مالك عليان: مرجع سابق، ص226.

ثانيا: الشروط المتعلقة بالاستئناف.

ليقبل الطعن بالاستئناف يجب أن تتوفر شروط شكلية تتمثل في توقيع عريضة الطعن من طرف محام مقبول لدى مجلس الدولة بالإضافة إلى اشتغالها على بيانات معينة.

1/ توقيع عريضة الطعن من طرف محام مقبول لدى مجلس الدولة.

أخذ المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بقاعدة التمثيل الإجباري بالنسبة لكل أطراف خصومة الطعن أمام مجلس الدولة بواسطة محام معتمد أمامه، وهذا ما أفترته المادة 905 من نفس القانون بقولها: " يجب أن تقدم العرائض و الطعون و مذكرات الخصوم تحت طائلة عدم القبول من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة باستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 800 أعلاه"¹.

يطبق هذا الشرط على جميع الأشخاص الذين يريدون التقاضي كمدعين أو الذين يفرض عليهم التقاضي كمدعى عليهم باستثناء الأشخاص الإدارية العامة، بالتالي يجب احترامه و إلا اعتبرت العرائض و المذكرات غير مقبولة من مجلس الدولة².

على الرغم من أن هذا الإجراء يبدو من الوهلة الأولى حاجزا لمواصلة الخصومة أمام مجلس الدولة غير أنه في الواقع يكتسي أهمية كبيرة بالنسبة للمتقاضي ومجلس الدولة في نفس الوقت، لأن الطعون المقدمة أمام المجلس يغلب عليها الطابع القانوني، حيث لا يمكن مواصلة الخصومة فيها إلا من أصحاب الخبرة القانونية، ومع ذلك يسعى المشرع من تقليل تأثير هذا الإجراء على أصحاب الدخول المحدودة من خلال نظام المساعدة القضائية³.

مما يعني أن النيابة لا تكون إلا بواسطة محامين مقبولين لدى مجلس الدولة، و هذه النيابة وجوبية و إلا كان الطعن غير مقبول هذا ما انتهجه المشرع الجزائري ، على خلاف ما أخذ به المشرع الفرنسي الذي

¹ - محمد بشير: إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في فرع القانون العام، كلية

الحقوق، جامعة الجزائر، بن يوسف بن خدة، بن عنكون، بدون سنة، ص219.

² - عمر بوجادي: مرجع سابق، ص269-270.

³ - محمد بشير: مرجع سابق، ص219.

جعل هذه النيابة جوازية، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمحام معتمد لدى مجلس الدولة أو بباشر دعواه بنفسه¹.

2/بيانات عريضة الطعن.

يجب أن تتضمن عريضة الطعن بالاستئناف مجموعة من البيانات حيث أنه بالرجوع للمادة 904 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها أحالتنا الى المواد 815 إلى 825 من ذات القانون، وهذه الأخيرة تحيلنا بدورها للمادة 15 التي تتضمن شكليات ومقتضيات عريضة الطعن وهي مادة مشتركة تسري على سائر العرائض المرفوعة أمام مختلف الهيئات القضائية²، حيث يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلا البيانات الآتية :

1- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.

2- اسم ولقب المدعى وموطنه.

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

4- الإشارة الى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

5- عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

6- الإشارة عند الاقتضاء، الى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى³.

مما يعني أن شروط قبول عريضة الاستئناف تتمثل في تحديد أسماء وألقاب و مهنة وموطن كل من الخصوم، بالإضافة لإرفاقها بصورة رسمية من الحكم المطعون فيه و احتوائها على عرض موجز لوقائع الدعوى و تحديد الأوجه التي يبني عليها الطعن المرفوع⁴.

و ترفق عريضة الاستئناف بنسخة طبق الأصل من حكم المحكمة الإدارية المراد استئنافه⁵، بعدد من النسخ مساو لعدد الخصوم المشار إليهم فيه، وذلك لتسليمها للإطلاع عليها قصد إعداد مذكرات ردودهم

¹-عزيز أمزيان:مرجع سابق،ص95.

²-عمار بوضياف: مرجع سابق، ص170.

³-المادة 15: من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁴-فتيحة مقراني : مرجع سابق، ص 52.

⁵- زينب العمري : مرجع سابق،ص69.

ودفعهم¹. بالإضافة إلى الإيصال الذي يثبت دفع الطاعن للرسوم القضائية المحددة قانوناً لإيداع العريضة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ، ولا بد من توقيع العريضة و تقديمها من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة و إلا كان الطعن غير مقبول².

ثالثاً: الشروط المتعلقة بالميعاد.

إن ميعاد تقديم الاستئناف هو ميعاد إجرائي، وجميع المواعيد هي بدورها إجرائية لا يجوز إطالتها أو تقصيرها بإرادة الخصوم، وميعاد الطعن بالاستئناف هذه المواعيد الإجرائية حدد له المشرع ميقاتاً معيناً³.

نصت المادة 02/91 على أنه يسري أجل الطعن بالاستئناف بالنسبة للإدارة الضريبية اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية، ما يلاحظ على هذه المادة أنها لم تحدد ميعاد الطعن بالاستئناف بالنسبة للمكلف بالضريبة مما يقتضي إعمال القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴، حيث حددت المادة 950 منه آجال هذا الطعن بشهرين تسري من تاريخ التبليغ الرسمي لمدير كبريات المؤسسات و المدير الولائي للضرائب للحكم من طرف أمين الضبط أو المحضر القضائي حسب الحالة وفقاً لما نصت عليه المادة 894 من نفس القانون⁵، و العبرة في الميعاد تكون باليوم الذي تم فيه التبليغ ، و يمدد الأجل إذا صادف آخر يوم من الميعاد يوم عطلة رسمية إلى أول يوم عمل موالي⁶.

هناك حالة استثنائية تتمثل في حالة ما إذا توفي المكلف بالضريبة قبل أن يرفع طلبه، فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة⁷، حيث يبدأ سريان الميعاد طبقاً للمادة 319 من القانون السالف ذكره⁸.

¹ - بشير محمد : مرجع سابق، ص 232- 236

² - فتيحة مقراني : مرجع سابق، ص 53.

³ - حدة سوفلي: مرجع سابق، ص 87.

⁴ - فتيحة شهبوب رحمانى : مرجع سابق، ص 126.

⁵ - لحسن كويسي : مرجع سابق، ص 30.

⁶ - مالك عليان: مرجع سابق، ص 225.

⁷ - فافا بوقبرين وأخريات: مرجع سابق، ص 77.

⁸ - المادة 319: (في حالة وفاة المحكوم عليه لا يستأنف سريان الأجل إلا بعد تبليغ الورثة...)، من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

بالإضافة لما سبق ذكره يشترط لقبول الطعن بالاستئناف شرط تقديم شكوى أمام الإدارة الجبائية في منازعات الوعاء الضريبي في مادة الضرائب المباشرة، و قد اعتبر مجلس الدولة هذا الشرط من النظام و رتب على مخالفته عدم قبول الدعوى شكلاً¹.

الفرع الثاني: إجراءات الطعن.

يرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بموجب عريضة مكتوبة، مؤرخة و موقعة من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة²، حيث يتولى إيداعها بأمانة ضبط المجلس و قد استتنتت المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كل من الدولة و الولاية و الهيئات غير الممركزة على مستوى الولاية و البلدية و المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية من التمثيل بواسطة محام حيث يتم توقيع عريضتها أو مذكراتها من طرف الممثل القانوني المتصرف باسم هذه الهيئات كل على حده³، في هذا الإطار نجد أن المشرع الضريبي خول لكل من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة⁴، يجب أن ترفق عريضة الاستئناف بنسخة طبق الأصل من حكم المحكمة الإدارية المراد استئنافه⁵، بعدد من النسخ مساو لعدد الخصوم المشار إليهم فيها، وذلك لتسليمها للاطلاع عليها قصد إعداد مذكرات ردودهم ودفوعهم⁶.

يتم تسجيل العريضة لدى أمانة ضبط المجلس مقابل دفع الرسم القضائي ويسلم للمستأنف إيصال يبين ذلك، حيث لا يتم قيد العريضة إلا بعد دفع الرسوم المحددة قانوناً، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك⁷.

¹ - محمد بشير: : مرجع سابق، ص37.

² - زينب العمري: مرجع سابق، ص69.

³ - عمار بوضياف: القضاء الإداري، مرجع سابق، ص170.

⁴ - المادة 01/91: من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

⁵ - زينب العمري: مرجع سابق، ص69.

⁶ - محمد بشير: مرجع سابق، ص232- 236 .

⁷ - عمر بوجادي : مرجع سابق، ص339.

يتولى أمين الضبط تقييد العريضة عند ايداعها في سجل خاص و ترقم حسب تاريخ ورودها، على أن يقدم للطاعن وصل باستلام العريضة¹.

تتم عملية الإيداع بعرض الطلب على رئيس مجلس الدولة خلال أجل عشرة (10) أيام من تاريخ الإيداع ثم تحال القضية على رئيس المجلس لتعيين القاضي المقرر، ليتولى هذا الأخير تبليغ أطراف النزاع²، و يحدد بناء على ظروف القضية أجل تقديم المذكرات الإيضاحية والملاحظات والردود، و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل وثيقة أو مستند يفيد في فض النزاع، و يتم تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم وفقاً لأحكام المادة 845 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

المطلب الثاني

التحقيق و إصدار القرار

يبدأ التحقيق في الخصومة أمام مجلس الدولة بعد ايداع عريضة الطعن لدى أمانة ضبط المجلس تعيين مستشار مقرر يتولى القيام بكل الإجراءات اللازمة إلى غاية اختتام التحقيق و تحديد جلسة للنظر فيها، و عليه سنتعرض من خلال هذا المبحث إلى التحقيق في الطعن بالاستئناف في الفرع الأول ، ثم إصدار القرار الفاصل في النزاع في الفرع الثاني.

الفرع الأول: التحقيق.

يغلب على التحقيق في الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة الطابع الكتابي الذي تفرضه الطبيعة الخاصة لبعض المنازعات الإدارية من بينها المنازعات الضريبية التي لا يمكن أن تركز على المرافعة الشفوية باعتبارها تتطلب من الوسائل القانونية والحجج المحاسبية الدقيقة ما لا يمكن أن يتماشى إلا مع المذكرات المكتوبة⁴، كما يتميز بالطابع التوجيهي أو التحقيقي لأن القاضي المقرر هو من يديرها ولا

¹ - عمار بوضياف: القضاء الإداري، مرجع سابق، ص170.

² - فافابوقيرين و أخريات: مرجع سابق، ص77.

³ - لحسن كويسي: مرجع سابق، ص29.

⁴ - محمد بشير: مرجع سابق، ص 10.

يترك للخصوم توجيهها كما يشاؤون¹، إضافة لمبدأ المواجهة حيث يعد هذا الأخير ضمانا أساسيا للمتقاضين ومظهرا خاصا لمساواتهم أمام القضاء²، و تتسم أيضا بالطابع شبه السري لتسييرها من طرف القاضي المقرر بعيدا عن الجمهور وحتى عن أطرافها في أغلبية مراحل التحقيق واحتفظ بالعلنية بالنسبة لجلسة النطق بالقرار³.

إن إجراءات التحقيق المتبعة أمام مجلس الدولة، تتشابه مع إجراءات المحكمة الإدارية⁴، حيث أنه بعد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة ضبط مجلس الدولة يحال الملف إلى رئيس مجلس الدولة الذي يعين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، ويعين رئيس تشكيلة الحكم المستشار المقرر الذي ينحصر دوره في متابعة سير ملف الدعوى، وهو من يحدد بناء على ظروف كل قضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع⁵، و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو وثيقة يرى أن له فائدة فيالنزاع المعروض أمامه و يشرف أيضا على تبليغ المذكرات والردود والوثائق و المستندات للأطراف⁶.

يشرف على التحقيق المستشار المقرر، إذا تبين أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف يجوز له أن يأمر بإجراء التحقيقات اللازمة⁷، حيث يشرع في التحقيق في القضية إذا كانت لا تتوفر على أية مخالفة شكلية أو إجرائية تبرر عدم قبولها، أما إذا توفرت على شرط يرتب عدم قبولها ينتظر قرار الغرفة بعد أن تحال عليها القضية للنظر في قبولها، وفي هذه الحالة قد تحيل الغرفة القضية ثانية على المستشار المقرر في حالة حكمها بعدم قبول عريضة الطعن، فيتولى حينئذ التحقيق فيموضوعها⁸، و

¹-سليم قصاص: مرجع سابق، ص144.

²- مالك عليان: مرجع سابق، ص 206.

³-محمد بشير: مرجع سابق، ص26.

⁴- فافا بوقبرين وأخريات: مرجع سابق، ص78.

⁵- مراد بلاطة: إجراءات التحقيق في المنازعات الإدارية على ضوء قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الثامنة عشر 2007 - 2010، ص19.

⁶- المادة 844: من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁷- حسين فريجة: الإجراءات الإدارية والقضائية، مرجع سابق، ص121.

⁸- محمد بشير: مرجع سابق، ص275.

يتعين عليه إخبار الأطراف أو ممثليهم بكل تدبير من تدابير التحقيق التي يتخذها ويكون ذلك بموجب رسالة مضمنة الوصول مع إشعار بالاستلام أو عن طريق المحضر القضائي عند الاقتضاء¹.

ينتهي التحقيق عندما تكون القضية مهياًة للفصل فيها، حيث يرسل الملف مرفقا بالتقرير من طرف القاضي المقرر إلى محافظ الدولة، و بدوره عليه أن يقدم تقريره حول القضية خلال شهر من استلامها، وبعد ذلك يعيد الملف²، و سواء قدم تقريره أو لم يقدمه يتم تحديد جلسة النظر في الطعن بالاستئناف بين المستشار المقرر و رئيس مجلس الدولة، و يتم إخطار النيابة العامة و الخصوم بتاريخها عشرة أيام(10) على الأقل قبل انعقادها³.

الفرع الثاني: إصدار القرار.

إذا أصبحت القضية مهياًة للفصل فيها يودع المستشار المقرر تقريره المكتوب و يطلع محافظ الدولة عليه، و على هذا الأخير إيداع مذكراته المكتوبة خلال شهر من استلام التقرير و يودعها مع ملف الاستئناف، و سواء أودع محافظ الدولة مذكراته في ميعاد الشهر المحدد له أو لم يودعها، فإن المستشار المقرر بالاتفاق مع رئيس الغرفة يصدر قرارا بتحديد جلسة تنظر في الاستئناف، و يأمر أمين الضبط بإخطار محافظ الدولة و الخصوم أو محاميهم بتاريخها برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام⁴.

بعد المداولة يصدر قرار مجلس الدولة بأغلبية الأصوات⁵، و يتم التصريح بمضمونه في جلسة علنية⁶ من قبل الرئيس وبحضور التشكيلة، و يحمل القرار القضائي تاريخ النطق به و يجب أن يشتمل القرار تحت طائلة البطلان عبارة "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية باسم الشعب الجزائري"⁷، كما يجب أن يتضمن القرار جملة من البيانات، و يصدر قرار مجلس الدولة إما مؤيدا للحكم المستأنف إذا جاء متفقا مع صحيح القانون والواقع، أو يلغيه متى تبين له أنه مشوب بعيب من العيوب، أو يعدله و

¹ - مراد بلاطة: مرجع سابق، ص26.

² - أحمد حمادي: مرجع سابق، ص18.

³ - محمد بشير: مرجع سابق، ص277.

⁴ - فضيل كوسة: منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص179.

⁵ - المادة 270: من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁶ - المادة 272 : من نفس القانون.

⁷ - المادة 275: من نفس القانون.

يصححه في حالة ما إذا كان العيب الذي لحق بالقرار المطعون فيه لا يصل إلى درجة إلغائه كلية، بل يحتاج إلى تعديل ليتفق وصحيح الفقه والقانون¹.

في هذا الصدد سنتعرض إلى شكل القرار و محتواه، تبليغه وتنفيذه بالإضافة إلى الآثار المترتبة على الطعن بالاستئناف.

أولاً: شكل القرار و محتواه.

يجب أن تتضمن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة وفقاً للمادة 276² من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أسماء وألقاب وصفات ومهن وموطن الخصوم، وكذا أسماء وعناوين محاميهم دون الإشارة إلى المذكرات المقدمة من الخصوم سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، وتبيان ما احتوته من حجج وأدلة وبراهين التي تعزز مواقفهم، وتبيان أسماء أعضاء المحكمة التي نطقت بالحكم والعضو المقرر وممثل النيابة العامة، والتبويه إلى تلاوة التقرير وسماع أقوال النيابة العامة، ومرافعات محامي الخصوم، وإثبات النطق بالحكم في جلسة علنية³، ومن الضروري تسبيب القرار قبل النطق بالحكم من حيث الوقائع والقانون، كما يستلزم استعراض القضية بإيجاز وطلبات وادعاءات الخصوم⁴، و يسبق

¹ - أحمد فنيديس : إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص160.

² - المادة 276: "يجب أن يتضمن الحكم البيانات الآتية:

1- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم.

2- أسماء و ألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا على القضية.

3- تاريخ النطق به.

4- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.

5- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.

6- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته ومقره الاجتماعي وصفة

ممثله القانوني أو الاتفاقي.

7- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.

8- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية."، من نفس القانون.

³ - فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص55.

⁴ - زينب العمري: مرجع سابق، ص72.

منطوق الحكم بكلمة "يقرر"¹، كما يجب أن يوقع أصل الحكم من رئيس مجلس الدولة وأمين الضبط و العضو المقرر عند الاقتضاء².

ثانياً: تبليغ القرار و تنفيذه.

بعد صدور قرار مجلس الدولة الفاصل في الاستئناف يتم تبليغه للأطراف المعنية ومن ثمة تبدأ مرحلة التنفيذ، وهذا ما سنتطرق إليه فيما يلي.

1/تبليغ القرار.

تبلغ قرارات مجلس الدولة بواسطة محضر قضائي، وهذا الإجراء كرسه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في نص المادة 894: "يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي" كأصل عام³، في حين أن المادة 895 من نفس القانون أجازت بصفة استثنائية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط⁴.

يبلغ قرار مجلس الدولة عن طريق أمانة الضبط بموجب كتاب موسى عليه بعلم الوصول إلى محامي المكلف بالضريبة، وكذلك إلى محامي إدارة الضرائب المعنية⁵، كما يبلغ هذا القرار بنصه الكامل المحكمة الإدارية التي أصدرت القرار المطعون فيه بواسطة محافظ الدولة لدى مجلس الدولة⁶.

حسنا فعل المشرع الجزائري بنصه على هذا الاجراء لكي تطلع الجهات التي استأنفت قراراتها على الاجتهادات التي توصل إليها مجلس الدولة⁷.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع لم يحدد في قانون الإجراءات الجبائية ولا في قانون الإجراءات المدنية والإدارية المهلة القانونية التي يتم يجب أن تبليغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة.

¹ - المادة 890 : من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

² - المادة 278: من نفس القانون.

³ - زينب العمري: مرجع سابق، ص72-73.

⁴ - لحسن كويسي: مرجع سابق، ص34.

⁵ - حسين فريجة: مرجع سابق، ص141.

⁶ - عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص98.

⁷ - فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص55-56.

ولأن المرحلة التنازعية قد انتهت والقرار أصبح قطعياً ويرتب أثراً قانونياً هاماً، بحيث أصبح حائزاً لحجية الشيء المقضي فيه¹، وعليه فبعد صدوره وتبليغه تأتي مرحلة نفيده وهذا ما سنتولى تبياناه في الآتي.

2- تنفيذ القرار.

إن آخر مرحلة في التقاضي هي مرحلة تنفيذ القرار، وهو ما يصبو إليه المتقاضي من خلال لجوئه إلى القضاء²، وبهذا يعد تنفيذ قرار مجلس الدولة من المراحل الأخيرة للخصومة في مادة المنازعات الضريبية، حيث لا ينفذ هذا القرار إلا إذا كان ممهوراً بالصيغة التنفيذية، يتم توقيعه وتسليمه من قبل أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه.

تحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية: " نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ " ويضع عليها ختم الجهة القضائية، ولا تسلّم إلا نسخة تنفيذية واحدة، وبمجرد صدور الحكم يحوز على قوة الشيء المقضي فيه حسب ما ورد في المادتين 282 و286 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

ثالثاً: آثار الطعن بالاستئناف.

يعد الطعن بالاستئناف طريقة من طرق التجريح في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، يهدف لإعادة عرض النزاع الضريبي من جديد أمام مجلس الدولة، وهذه أقصر مراقبة صحة وسلامة الحكم، والاستئناف تنتج عنه آثار أهمها⁴:

1/عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف.

يترتب عن رفع الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة نقل النزاع برمته إلى الدرجة الثانية، فقاضي الاستئناف يعيد النظر في كل جوانب النزاع الشكلية والموضوعية دون التقيد بحكم المحكمة الإدارية، فله في سبيل ذلك إلغاء الحكم المستأنف كلياً أو جزئياً أو تأييده⁵.

¹ فضيل كوسة: منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص 180.

² لحسن كويسي: مرجع سابق، ص 34.

³ زينب العمري: مرجع سابق، ص 73.

⁴ حدة سوفي: مرجع سابق، ص 91.

⁵ فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص 53.

ومن أهم الآثار المترتبة عن ذلك عدم وقف تنفيذ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية، ومن ذلك طرح النزاع من جديد أمام مجلس الدولة للفصل فيه طبقاً للنص المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي نصت على أنه: " الاستئناف ليس له أثر موقف"¹، وبالتالي يكون هذا الأخير قابلاً للتنفيذ في أي مرحلة من المراحل التي يكون عليها الاستئناف.

بمجرد تلقي الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية من الطرف الذي صدر لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب يمكن مباشرة التنفيذ، بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي دون قيد ولا شرط، إلا في الحالة التي من شأن تنفيذها أن يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها وفقاً لما نصت عليه المادة 913* من نفس القانون.²

إلا أنه استثناء يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسائر مالية مؤكدة، لا يمكن تداركها إذا كانت الأوجه المثارة في الاستئناف تبرر إلغاء القرار المستأنف طبقاً لنص المادتين 912* و 914* من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.³

¹- لحسن كويسي: مرجع سابق، ص30.

²- فضيل كوسة: منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص184.

- زينب العمري: مرجع سابق، ص70.³

*-المادة 913: " يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها ... " من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

*-المادة 912: " عندما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضى برفض الطعن لتجاوز السلطة لقرار إداري، يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ بطب من المستأنف عندما يكون تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه من شأنه إحداث عواقب يصعب تداركها، وعندما تبدو الأوجه المثارة في العريضة من خلال ما توصل إليه التحقيق جدياً، ومن شأنها تبرير إلغاء القرار الإداري المطعون فيه " من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

*- المادة 914: " عندما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضى بإلغاء قرار إداري لتجاوز السلطة، يجوز لمجلس الدولة، بناء على طلب المستأنف، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا الحكم متى كانت أوجه الاستئناف تبدو من التحقيق جدياً ومن شأنها أن تؤدي فضلاً عن إلغاء الحكم المطعون فيه أو تعديله إلى رفض الطلبات الرامية إلى الإلغاء من أجل تجاوز السلطة الذي قضى به الحكم .

في جميع الحالات المنصوص عليها في الفقرة أعلاه وفي المادة 912 من هذا القانون، يجوز لمجلس الدولة، في أي وقتان يرفع حالة وقف التنفيذ، بناء على طلب من يهمله الأمر. " من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

في الحالة التي يصدر فيها القرار لصالح الإدارة الجبائية يتم تنفيذه من طرفها بكل الوسائل القانونية المتاحة لها بما فيها التنفيذ الجبري، باستثناء الحالة التي يتقدم فيها المكلف بالضريبة بطلب وقف تنفيذ القرار و تقديم الضمانات الكافية، أما إذا صدر القرار ضدها فلا يمكن للمكلف الذي صدر القرار لصالحه تنفيذ القرار في مواجهتها جبرا، فإذا قامت و نفذت الحكم الابتدائي فذلك لا يعد قبولا لما جاء به و إيمانا قديا للتنفيذ القضائي عن طريق الخزينة العمومية¹.

2/ انتهاء الطعن بالاستئناف بصدور قرار عن مجلس الدولة.

يترتب على الطعن بالاستئناف صدور قرار قضائي يراجع القرار الابتدائي يكون خلاصة عرض النزاع من جديد أمام قاضي مجلس الدولة، و الذي يتوج في الأخير بصدور قرار قد يكون مؤيدا للحكم المستأنف وقد يكون ملغيا أو مصححا له، وبالتالي يكون هذا القرار خلاصة إعادة تسليط الضوء على الوقائع موضوع النزاع والإشكالية القانونية المطروحة و مراجعة قرار قاضي الدرجة الأولى في إسقاط حكم القانون عليها، لذا يعتبر الطعن بالاستئناف ضمانا لحماية مبدأ المشروعية من خلاله يتمكن القاضي من مراجعة الأخطاء التي قد احتوى عليها القرار القضائي الابتدائي².

ما نشير إليه فيما يخص الطعن في القرار الصادر عن مجلس الدولة فإنه يمكن الطعن فيه إما عن طريق:

✓ التماس إعادة النظر:

بالرجوع لقانون الإجراءات الجائية فإننا لا نجد نصا خاصا يحكم هذا الطعن، بالتالي يتعين علينا إعمال القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية³، يمكن تقديم هذا الطعن من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية باعتبارهما طرفين في القرار الصادر عن مجلس الدولة فلهما أن يقدموا طلبات تتضمن إعادة النظر فيه⁴ وذلك في حالة ما إذا تم اكتشاف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة و همت لأول مرة أمام مجلس الدولة أو إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم⁵، وفي غالب الأحيان يتعلق الأمر بالإدارة فبحكم طبيعتها تحوز

¹ - سليم قصاص: مرجع سابق، ص146.

² - سماح فارة، سهيلة بوخميس : مرجع سابق، ص164.

³ - مصطفى غرمة: مرجع سابق، ص46.

⁴ - فتيحة مقراني: مرجع سابق، ص56

⁵ - المادة 967 : من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

على الوثائق الضرورية، ويمكن أن تتحقق هذه الحالة في عدة صور كامتناعها عن تقديم مستند طلب المدعي تقديمه أو أمرها العضو المقرر بذلك، وتعد قطعية الوثيقة عاملاً حاسماً ليس في قبول التماس إعادة النظر وإنما أيضاً في الفصل في موضوع النزاع المرفوع عن طريق هذا الطعن¹.

فيما يخص ميعاد تقديم التماس إعادة النظر فهو شهرين يبدأ هذا الميعاد من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ اكتشاف التزوير أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم².

كما نشير إلى أن المشرع أضاف قيوداً أخرى، حيث لا يستطيع المتقاضى تقديم التماس إعادة النظر من جديد في القرار الذي يصدره مجلس الدولة فصلاً في دعوى التماس إعادة النظر الأولى التي كانت بشأن القرار المطعون فيه³.

✓ تصحيح الأخطاء المادية .

يقصد بتصحيح الأخطاء المادية عرض غير صحيح لأخطاء مادية أو تجاهل وجودها⁴، يحق للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية في الحالة التي يتضمن فيها قرار مجلس الدولة أخطاء مادية التقدم أمامه بطلب التصحيح بشرط أن يكون الخطأ الوارد في القرار مادي، مما يعني إثارة نقاط قانونية لا يمكن أن يكون أساساً لمثل هذا النوع من الطعون والخطأ المادي الوارد في القرار لا بد أن يؤثر على القرار الصادر في الدعوى، بالتالي إذا لم يكن له تأثير كالأخطاء البسيطة فلا يجوز الطعن فيها بالتصحيح، والخطأ المؤثر في القرار هو ذلك الخطأ الذي يؤثر في تنفيذ القرار⁵.

¹ - غرمة مصطفى: مرجع سابق، ص 47.

² - المادة 968: من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

³ - حمادي أحمد: مرجع سابق، ص 34.

⁴ - المادة 287: من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق

⁵ - مقراني فتيحة: مرجع سابق، ص 57.

اختامته

من خلال دراستنا لموضوع تسوية منازعات وعاء الضرائب المباشرة نخلص إلى أن المشرع الجزائري منح للمكلف بالضريبة سبلا عديدة يلجأ إليها في حال عدم رضاه بأسس تقدير الوعاء الضريبي المفروضة عليه من قبل الإدارة الضريبية منها اتباعه لسبيل التسوية الإدارية أو ما يعرف بالطعن الإداري من خلال رفعه لشكوى إلزامية إلى إدارة الضرائب المعنية لاستصدار قرار صريح أو ضمني، وأيضاً تمكنه من القيام بالطعن في هذا القرار أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة كطريق طعن اختياري ويكون ذلك قبل التوجه إلى القضاء.

بالإضافة إلى سلوكه لطريق الطعن القضائي في حال عدم التوصل إلى حل للنزاع خلال المرحلة الإدارية، وذلك برفعه لدعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة، كما يمكنه استئناف الحكم الصادر عنها أمام مجلس الدولة تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين، وحق اللجوء إلى الجهات القضائية ليس حكراً على المكلف بالضريبة فقط بل يحق لإدارة الضرائب أيضاً التوجه إليها.

لقد تبين لنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع أنه رغم الضمانات التي منحها المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة عبر مختلف مراحل تسوية نزاع الوعاء الضريبي في مادة الضرائب المباشرة إلا أنها تعد غير كافية بحماية حقوقه وليست لها فاعلية في مواجهة الإدارة الضريبية التي تبقى دائماً في وضعية ممتازة عن المكلف نظراً للامتيازات التي تتمتع بها باعتبارها سلطة عامة، ويظهر ذلك جلياً من خلال مختلف مراحل التسوية سواء الإدارية منها أو القضائية، هذا ما سنولى بيانه فيما يأتي:

بالنسبة للمرحلة الإدارية:

1- إلزام المشرع للمكلف بالتقيد بجملة من الشروط والشكليات والآجال التي بغيابها أو فواتها يسقط حقه في المطالبة بحقوقه، غير أنه لم يترتب أي جزاء أو مسؤولية على الإدارة في حال امتناعها عن الرد على الشكوى المعروضة أمامها، وأيضاً في حالة عدم التزامها بتسبيب قرار الرفض في حال ردها، وهذا يؤدي إلى عدم التوازن في المراكز القانونية.

2- إسناد مهمة التحقيق إلى أعوان إدارة الضرائب وكأن المشرع افترض حسن نية الإدارة الضريبية على الإطلاق، وذلك ما يترتب عنه التوصل إلى نفس نتائج التحقيق في أغلب الأحيان، مما يترتب عنه مساس بمصالح المكلف بالضريبة.

3- تغليب المشرع لجهات الإدارة الضريبية في تشكيلة لجان الطعن الإدارية على حساب تمثيل المكلف وهو ما أضفى عليها الطابع الإداري ويعد ذلك اجحافا بحق المكلف بالضريبة، إلى جانب تقليصه من فعاليتها واستقلاليتها من خلال منحه سلطة الرقابة على قانونية آرائها وتعليق تنفيذها للإدارة وعدم تحديده لأي جزء في حالة خطأ هذه الأخيرة في تقديراتها.

بالنسبة للمرحلة القضائية:

1- طول الإجراءات الخاصة برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية وتعقيدها، بالإضافة إلى عدم وضوحها بصورة كافية للمكلف مما يؤدي إلى التأخير في عملية تقدير الضريبة فيؤثر ذلك سلبا على مصالحه.

2- تمكين إدارة الضرائب من تقديم طلبات جديدة أثناء التحقيق في الدعوى، على خلاف المكلف بالضريبة الذي يقيد بمجموع الطلبات المقدمة في شكواه، ويعتبر ذلك تغليبا لسلطة الإدارة على المكلف ويساهم في إضعاف ضماناته أمامها.

3- اعتماد أغلب القضاة على الخبراء لتتويرهم في بعض المسائل التي تتجاوز معارفهم، الذين غالبا ما يكونوا خبراء محاسبين ليست لهم دراية كافية بالمجال الضريبي، مما يؤدي إلى ضياع حقوق المكلف بالضريبة والخزينة العمومية.

بالنسبة للتشريع:

1- انتهاج المشرع الضريبي لأسلوب الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية الملغى وهذا ما يتضح من خلال نص المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية الحالي، إضافة إلى إحالته إلى نصوص قانونية ملغاة كما هو الحال في نص المادة 85 حيث أحال إلى الفقرة الثانية من المادة 84 التي تم إلغاؤها بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008، كما أن معظم نصوصه لم تتضمن ذكر السلطات المختصة بنظر الشكوى كمدير كبريات المؤسسات ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب واكتفت في الكثير من الحالات بذكر المدير الولائي للضرائب فقط، ومرد ذلك انعدام التنسيق عند تعديل أحكام نص معين مع أحكام باقي النصوص المرتبطة به.

2- الانعدام التام للنصوص القانونية المنظمة لطرق الطعن سواء العادية أو غير العادية في قانون الإجراءات الجبائية التي تمكن لطرفي المنازعة الضريبية التماس إعادة النظر فيها أمام القاضي الإداري لذلك تمت الإحالة إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

و فيما يخص التوصيات التي نقترحها فتتمثل في:

1- إعادة النظر في النصوص المتعلقة بمواعيد تقديم الشكاوى من خلال توحيدها وتبسيط إجراءات رفعها والتحقق فيها من أجل البت فيها على وجه السرعة حرصا على حقوق المكلفين والخزينة العمومية.

2- نقترح مراجعة المواد المتعلقة بالتحقيق من خلال إخراج أعوان إدارة الضرائب من التدخل في وإسناده إلى هيئة أو لجنة مستقلة تسهر على الفصل في الشكاوى بدلا من إدارة الضرائب.

3- تعديل المواد المتعلقة باختصاصات سلطات البت في الشكاوى وتوضيح رتب الأعوان المعنيين بالتفويض وبيان قيمة الحصص المفوض فيها كما عليه الحال قبل آخر تعديل.

4- نقترح إعادة النظر في تشكيلة لجان الطعن الإدارية وسحب عضوية إدارة الضرائب منها وتفعيل دورها من خلال عدم تمكين إدارة الضرائب من توقيف تنفيذ آرائها والعمل على استقلاليتها بإسناد رئاستها إلى جهات خارجة عن الإدارة كالجهاز المنتخب أو إلى جهة القضاء، وتزويدها بكفاءات مختصة بالمجال الضريبي و إضفاء صفة الإلزامية على آرائها.

5- تدخل المشرع الضريبي لإعادة النظر في إجراءات الخصومة لتكون أكثر وضوحا ومرونة من خلال تكوين القضاة في المجال الضريبي والإداري والمحاسبي ربعا للوقت، والعمل على وضع نظام جبائي مستقر وتفادي التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية.

6- وجوب اعتماد ترجمة صحيحة لبعض نصوص مواد قانون الإجراءات الجبائية من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية بمعنى وجوب التدقيق في بعض المصطلحات ومثال ذلك ذكر المشرع لهصطلح " رأي " و " قرار " في مادة واحدة لما يصدر عن لجان الطعن الإدارية.

7- يستحسن تغيير الفقرة الثالثة من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015 المتعلقة بمراجعة التحقيق والتحقيق الإضافي فيكاد يكون المصطلحين مترادفين مما يتعين تغيير مصطلح مراجعة التحقيق بمصطلح التحقيق المضاد كون التحقيق الإضافي في ذاته مراجعة التحقيق وذلك حتى يتماشى مع ترجمة المصطلح باللغة الفرنسية (contre verification).

8- الاهتمام بتكوين أعوان وموظفي إدارة الضرائب حتى يقوموا بمهامهم بشكل أمثل وحتى تسير المعاملات الإدارية بشكل أحسن وأسرع.

9- ضرورة التركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تنظيم أيام دراسية وحملات تحسيسية على مستوى كل البلديات ووسائل الإعلام المختلفة.

10- لا بد من إعادة النظر في العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف وتحسينها من خلال اعتماد سياسة تواصلية تعتمد على التقنيات التكنولوجية الحديثة لتجاوز أغلب الاختلالات والمشاكل التي تحدث بين طرفي العلاقة إذا أردنا تحقيق عدالة جبائية قائمة على الشفافية.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية
مكتب الاحتجاجات

<p><u>رأى رئيس المكتب</u></p>	<p>مفتشية الضرائب : رقم ملف الشكوى: السيد(ة): النشاط: موضوع الاحتجاج:</p>
<p><u>رأى المدير الفرعى</u></p>	<p><u>تحليل المكتب</u></p>
<p><u>قرار المدير الولانى</u></p>	

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS

RECOURS

Direction des Impôts
de la Wilaya d _____
Inspection d _____
Recette d _____
Commune d _____
N° _____
du registre des requêtes de _____
Dossiers communs
N° _____
N° _____

Soumis à l'avis de la Commission (1)

} Daïra
de la Wilaya

FEUILLE D'INSTRUCTION

Nom, prénoms, profession et adresse du contribuable (ou raison sociale)

Date de réception de la demande

Nature, bases et montant des impositions contestées.

(1) Rayer les mentions inutiles.

ENAG - ULC - Algérie

ANNEE de l'Imposition	D A T E de mise en recouvrement	ARTICLE	NATURE de l'Impôt ou Taxe	ELEMENTS de calcul de la cotisation		MONTANT		MONTANT total de l'Impôt
				Base de la cotisation	Taux de la majoration	Droits simples	Majoration	

RESUME SUCCINT DES MOTIFS INVOQUES PAR LE PETITIONNAIRE

RAPPORT DU DIRECTEUR DES IMPOTS DE LA WILAYA

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

قائمة في :

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية قلمنة

المديرية الفرعية للمنازعات و الرقابة الجبائية

مكتب الإحتجاجات

رقم : / م ض و ق / ن م م م رج / م !

إلى :

السيد : رئيس مفوضية الضرائب

المتعددة الإختصاصات

.....

الموضوع : الإحتجاجات .

المراجع : - مذكرة رقم 219/و م / م ع ض / م م 515 المؤرخة في 10 أفريل 1996.

- مذكرة رقم 347/م ض و ق/م ف م رج/ 2004 المؤرخة في 12 أفريل 2004.

بعد الإطلاع على سجل الإحتجاجات تبين أنه يوجد على مستوى مفتشيتكم

تأخر في دراسة الشكاوى التالية :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

وعليه ، فإن الآجال المحددة لكم بمقتضى المذكرة لننوه بها أعلاه هو ثلاثون يوما

قصدا دراستها و إعدادها لاتخاذ القرار المناسب بشأنها .

مما تقدم ، وجب اتخاذ جميع الإجراءات اللازمة لامتناع هذا التأخر ، مع احترام

الترتيب حسب أقدمية الإحتجاج .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب عنابة
مديرية الضرائب لولاية قالمة
المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
والتحصيل
رقم:/.....

قالمة في:

إلى السيد : قابض الضرائب

.....

.....

الرقم:
موضوع القضية

الرقم:
إجابة القابض

الرقم:
أوافقكم عليه

لي الشرف أن أعيد إليكم الملف الخاص بالشكوى المقدمة من طرف السيد المذكور أعلاه لإخباره برأيكم النهائي و إعادة الملف إلى مصالحنا.

MOTIFS DE LA DECISION :

Lined area for writing the reasons for the decision.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE : GUELMA

Décision de rejet
D'une réclamation

A.R

Décision de rejet:

N°: _____

Du : _____

A....., Le.....

M.....

Référence
D'enregistrement de la
Réclamation
N° : _____
Du : _____

Rôle, déclaration relative
Au versement spontané
Ou à la retenue à la
source opérée

N° : _____
Du : _____

Montant total dû

Impôts et taxes
Comptes

Montant global contesté

Du : _____

Vous m'avez adressé une réclamation concernant l'imposition visée ci-
Contre. Après examen contentieux, j'ai décidé le..... de rejeter
dans sa Totalité votre réclamation pour les motifs indiqués au verso.

Si vous envisagez de contester cette décision, vous avez la possibilité
de saisir, soit :

La Commission de Recours compétente, prévue à l'article 81bis du
Code de procédures Fiscales (CPF), et ce, dans un délai de **Quatre (4) mois**
à compter de la date de réception de la décision de l'administration.

La juridiction Administrative de....., dans un délai de
Quatre (4) mois à partir de la réception du présent avis (Article 82 du
CPF)

Veuillez agréer, M....., l'assurance
de ma parfaite Considération.

Le Directeur des Impôts de Wilaya

La Commission de recours compétente ne peut avoir lieu après la saisine du Tribunal Administratif
et l'Administration ne donne aucun droit à l'effet suspensif de paiement

Motifs du rejet prononcé (suite):

Lined writing area with horizontal dashed lines and a diagonal solid line crossing from the bottom-left to the top-right.

Signature :

للثالثة
محررة في: 2014/12/10 . 30 (13) / 14

المحكمة الإدارية - قالمة

عريضة افتتاح دعوى *****
عادي 90 / 14

لفائدة: ، نهج ، رقم: 15 قالمة // مدعي.

**** القائمة في حقه الأستاذة: لكحل عياط إهام ****

ضد: وزير المالية ، ممثلا من طرف مدير الضرائب لولاية قالمة ، الكائن بمقر 80 مكتب ، طريق سدراتة - ولاية قالمة - // مدعي عليها.

***** ليطيب لهينة المحكمة الموقرة *****

من حيث الشكل:

- حيث أن دعوى الحال مستوفاة الشروط القانونية الشكلية سيما أحكام المادة 82، 83 من قانون الإجراءات الجبائية.

من حيث الموضوع:

- حيث أن المدعي يمارس نشاط مقاوله أشغال البناء .

- حيث أن المدعي عليها فرضت عليها ضريبة جزافية بمبلغ 88.75 .

مرفق 01..... نسخة جدول من الضريبة .

- حيث أن المدعي و بعد تليغه من طرف المدعي عليها بالإشعار الضريبي، قام بتاريخ / / 2013 بتقديم الشكوى لمدير الضرائب لولاية قالمة، و هذا من أجل إعادة دراسة لوضعيته الجبائية ، وفقا لجل الفاتورات الرسمية المذكورة بالشكوى المرفقة .

مرفق 02 - نسخة من الشكوى .

- حيث أنه بتاريخ / / 2014 تم استدعاء المدعي و هذا للنظر في الطعن الذي قدمه أمام لجنة الطعن للدائرة المنعقدة يوم: / / 2014 بمقر دائرة قالمة.

مرفق 03 - نسخة من الاستدعاء.

- حيث أنه بتاريخ / / 2014 تلقى المدعي إرسالية من المدعي عليها و ذلك بالرفض الكلي.

مرفق 03/ - نسخة من المراسلة.

- حيث أن المدعى عليها و بتاريخ 11/أوت/2014 أصدرت إعلان بالرفض عن الطلب المقدم من المدعي بشأن إعادة الضريبة الموجهة إليه.

مرفق 04/ - نسخة من الإعلان بالرفض.

- حيث أنه و طبقاً لنص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية ، فإن المدعي يرفع طعنه عن طريق هذه الدعوى أمام المحكمة الإدارية ، ملتصقاً أساساً بإلغاء الضريبة المفروضة على المدعي ، لعدم التأسيس .
إحتياطياً تعيين خبير للإطلاع على الوثائق المحاسبية و تحديد الضريبة المفروضة عليه .

***** لهذه الأسباب ولأجلها *****

يلتمس المدعي من هيئة المحكمة الموقرة:

من حيث الشكل:

- قبول الدعوى لإستفائها الأجل القانونية.

من حيث الموضوع:

أساساً : إلغاء الضريبة المفروضة على المدعي ، لعدم التأسيس .

إحتياطياً : تعيين خبير للإطلاع على الوثائق المحاسبية و تحديد الضريبة المفروضة عليه بدقة.

المرفقات:

01- نسخة من جدول الضريبة .

02- نسخة من الشكوى .

03- نسخة من الاستدعاء .

04- نسخة من المراسلة .

05- نسخة من الإعلان بالرفض .

بتحفظ _____ ظ:

عن المدعي / محابوته
مستأدب
مستأدب
مستأدب

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

قائمة في :
المحكمة الإدارية
قائمة

رقم: 2014/

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية قلمة
المديرية الفرعية للمنازعات
الجبائية
رقم : /م ض ق/م ف م ج/ 2014

مذكرة جواب

لفائدة : مديرية الضرائب لولاية قلمة

مدعى عليها
قائمة
مدعى

، نهج

ضد السيد:

----- ليطيب لهيئة المحكمة الموقرة -----
- حسب عريضة افتتاح دعوى مقدمة لدى كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية قلمة تحت رقم: 2014/
من طرف المدعى والذين يطالب فيها بإلغاء الضرائب الواردة بمستخلص الجداول المرفق بالدعوى.

----- وعليه فإن الإدارة الجبائية تبدي تحفظاتها التالية -----

- حيث أن المدعى أخضع لمراقبة على أساس الوثائق وفقا لمقتضيات المواد 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مع احترام كافة إجراءات التبليغ وحق الرد المنصوص عليهما قانونا.
 - حيث أن عملية المراقبة المحاسبية مست سنوات 2008، 2009 و 2010.
 - حيث أنه وطبقا لذلك فقد طلب من المدعى تقديم فواتير الشراء للمواد واللوازم بتاريخ: / 2011 عن طريق إستدعائه برسالة C2 رقم: / 2011 مع الإشعار بالإستلام.
 - حيث أن المدعى لم يستجب للإستدعاء في الأجل القانونية الممنوحة، مما أدى إلى إخضاعه للتسوية القانونية وذلك بإعادة دمج مبالغ الرسم على القيمة المضافة عند الشراء غير المبرر بفواتير الشراء، وكذا تحديد الربح الصافي بتطبيق معدل 15 % من رقم الأعمال المصرح بها.
 - حيث أن هذه التسوية أبلغت للمعني بتاريخ: / 2011 عن طريق رسالة C4 رقم: / 2011 مع الإشعار بالإستلام.
- نسخة من رسالة التسوية C4 -

- حيث أنه وفي إنعدام الرد خلال الأجل القانوني (30 يوما) تم إبلاغ المدعى بالتسوية النهائية عن طريق رسالة C4 رقم: / 2012 مع الإشعار بالإستلام، وإصدار الجدول الفردي المطابق للتعديلات.
- حيث أن المدعى عليها لم تستعمل عند إعادة تقييم الضرائب والرسوم سوى حقها في الرقابة المنصوص عليه قانونا في الباب الأول - حق الإدارة في الرقابة - من قانون الإجراءات الجبائية.

لهذه الأسباب

نلتمس من هيئة المحكمة الموقرة ما يلي :

- رفض الطلب لعدم التأسيس.
- تحميل المدعي جميع المصاريف القضائية.

مع كل التحفظات

المرفقات:

- نسخة من رسالة التسوية C4 المؤرخة في: / / 2011

قائمة المراجع

أولا : النصوص القانونية :

أ/الدساتير:

الدستور الجزائري لسنة1996 :جريدة رسمية رقم 76 مؤرخة 08 ديسمبر 1996، المعدل والمتمم.

ب/ النصوص التشريعية:(القوانين والأوامر).

1- القانون العضوي رقم 98-01: المؤرخ في 30 ماي 1998المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

2- القانون رقم 08 -09: المؤرخ 25/02/2008،المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، جريدة رسمية عدد21، المؤرخة 23/04/2008 .

3- القانون رقم 14-10: المؤرخ 8 ربيع الأول عام 1436 الموافق 30 ديسمبر لسنة 2014 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2015 ، جريدة رسمية عدد 78 مؤرخة 9 ربيع الأول عام 1436 الموافق31 ديسمبر لسنة2014 المتضمن قانون المالية لسنة2015.

4- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014:(المادة المادة 40 من القانون رقم 01-21المؤرخ في22ديسمبر2001،المتضمن قانون المالية لسنة 2002،معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2014).

5- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015:(المادة40 من القانون رقم 01-21المؤرخ في22ديسمبر2001،المتضمن قانون المالية لسنة 2002،معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2015).

6- الأمر رقم 66- 156 :المؤرخ 18 صفر 1386 الموافق8 يونيو سنة 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم.

7- الأمر75-58:المؤرخ 20 رمضان عام 1395 الموافق 28 سبتمبر سنة 1975، المعدل و المتمم بالقانون رقم 07-05 المؤرخ 25 ربيع الثاني عام 1428 الموافق 13 مايو سنة 2007 ، جريدة رسمية عدد 31 المؤرخة في 25 ربيع الثاني عام 1428 الموافق 13 مايو سنة 2007 ، المتضمن القانون المدني.

8- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة: المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، وزارة المالية، 2014.

ثانيا: الكتب والمؤلفات

1- أحمد فنيديس: منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2014.

2- أحمد قيش، محمد زنون: المنازعات الجبائية المحلية، الكتاب الثالث، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، المغرب، 2014.

3- أحمد محيو: المنازعات الإدارية، ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

4- حسين طاهري: المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، طبعة منقحة، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة، الجزائر، 2007.

5- حسين فريجة: الإجراءات الادارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، طبعة 1994.

6- حسين فريجة: المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010.

7- حسين فريجة: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.

8- خليل بوصنوبرة: الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجزء الأول، نوميديا للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2010.

9- عبد الرحمن بربارة: شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، طبعة ثانية مزيده، دار بغداد للنشر والتوزيع، الرويبة، الجزائر، 2009.

10- عبد الرحمن بربارة: شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، طبعة ثانية مزيده، دار بغداد للنشر والتوزيع، الرويبة، الجزائر، 2009.

- 11- عبد الرزاق عباس: التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012.
- 12- عبد الله مسعودي: شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- 13- عزيز أمزيان: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2005.
- 14- عمار بوضياف: القضاء الإداري في الجزائر، دراسة وصفية تحليلية مقارنة، الطبعة الثانية معدلة طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 15- عمار بوضياف: المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني، الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، الطبعة الأولى، الجسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2013.
- 16- العيد صالح: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 17- العيد صالح: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 18- فضيل كوسة: الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 19- فضيل كوسة: منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 20- شيهوب: المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، الهيئات والإجراءات، طبعة خامسة منقحة وفقا للتعديلات المستحدثة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد والنصوص الخاصة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2009.
- 21- مسعود شيهوب: المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، نظرية الاختصاص، طبعة خامسة منقحة وفقا للتعديلات المستحدثة بقانون إجراءات مدنية وإدارية والنصوص الخاصة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2009.

- 22- نبيل صقري: الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الإجراءات الإدارية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر.
- 23- يوسف دلاندة: قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014 .

ثالثا: الرسائل العلمية ومذكرات التخرج:

أ/ رسائل وأطروحات الدكتوراه:

- 1- عمر بوجادي: اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011.
- 2- فاطمة زعزوعة: الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بالقائد، تلمسان، 2012-2013.
- 3- مالك عليان: الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، يوسف بن خدة، جامعة الجزائر 1، 2008-2009.
- 4- محمد بشير: إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، بن يوسف بن خدة، بن عكنون، بدون سنة.
- 5- نجيب البقالي: منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن، المحمدية، البيضاء المغرب، 2007-2008.

ب/ مذكرات الماجستير:

- 1- أحمد فنيدس: إجراءات منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية كلية الحقوق و العلوم والآداب و العلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، شعبة قانون عام، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2005-2006.

- 2- سليم قصاص: المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة ، 2007-2008.
- 3- فاتح خلوفي: الخصوصية الإجرائية للمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير في القانون الإداري والمؤسسات الدستورية، كلية الحقوق والعلوم الإنسانية، السنة الجامعية 2005 - 2006.
- 4- فتيحة شهبوب رحمانى: المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، يوسف بن خدة، جامعة الجزائر، 2008-2009.
- 5- يحي بدائرية: الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرات ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011.
- ج/ مذكرات الماستر:
- 1- بوثينة أيمن: الخبرة القضائية في المادة الإدارية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة حقوق، ميدان علوم قانونية وإدارية، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013
- 2- حدة سوفي: عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013.
- 3- حيزية بن ساسي: الشكاية الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013 - 2014.
- 4- زهور شتيوي: الإثبات في الدعوى الإدارية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة حقوق، ميدان علوم قانونية وإدارية، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.

- 5- زينب العمري: النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي لمذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- 6- شهرزاد بلمقراني: لجان الطعن في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013.
- 7- عائشة شابي، مروة بن سديرة: الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص قانون أعمال (النظام القانوني للاستثمار) كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2013 - 2014.
- 8- عبد الحكيم طبي: منازعات التحصيل الضريبي وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013.
- 9- لحسن كويسي: الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012-2013.
- 10- مختار تريش: دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013 - 2014.
- 11- مصطفى غرمة: حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013 - 2014.
- د/ مذكرات المدرسة العليا للقضاء:

1- أحمد جبوري، جلول بن خاوة: الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، 2005-2008.

2- أحمد حمادي: إجراءات الدعوى الإدارية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 18، السنة القضائية 2009-2010.

3- دالية متينة: التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، محكمة شلغوم العيد، الدفعة 18، السنة القضائية 2007 - 2010.

4- عبد الغني حركات بوبكر، أنس قروش: تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 15، السنة القضائية 2006-2007.

5- فافابوقبرين وأخريات: المنازعات الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، مجلس قضاء المسيلة، المدرسة العليا للقضاء، مديرية التربصات، الدفعة 13، 2004-2005.

6- مراد بلاطة: إجراءات التحقيق في المنازعات الإدارية على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الثامنة عشر، 2005-2008.

رابعاً: المقالات والمجلات والنشريات:

1- رابح قنطار: النزاع الجبائي، نشرة القضاة، العدد 53، 1998.

2- ريم عبيد: الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي، دراسة مقارنة، مجلة المفكر، العدد الحادي عشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

3- عبد العزيز أمقران: عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، العدد 3، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، الجزائر، 2003.

4- عبد العزيز أمقران: عن عريضة الدعوى الضريبية في المنازعات الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 3، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، الجزائر، 2003.

5- علي قصير، نادية بونعاس: تفعيل دور القاضي الإداري في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة المفكر، العدد الحادي عشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

6- محمد الحبيب مرحوم: إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، العدد3، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، الجزائر، 2003.
خامسا: الملتقيات:

1- إلهام خرشي : النظام القانوني للتنظيم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، مجمع هيليوبوليس، قالمة، يومي 21 و22 أبريل 2008.

2- خليل بوصنوبرة: الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، مجمع هيليوبوليس، يومي 21 و22 أبريل 2008.

3- سماح فارة، سهيلة بوخميس: الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، مجمع هيليوبوليس، قالمة، يومي 21 و22 أبريل 2008.

4- فريدة سقلاب، حكيمة دموش: إجراءات الطعن الإداري في مجال المنازعات الجبائية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، مجمع هيليوبوليس، قالمة، يومي 21 و22 أبريل 2008.

5- محمد هاملي: شرط الميعاد في المنازعات الضريبية، الملتقى الوطني للمنازعات الجبائية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، مجمع هيليوبوليس، قالمة، يومي 21 و22 أبريل 2008.

6- نور الدين شادلي: مراقبة ومنازعات الضريبة، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، مجمع هليوبوليس، يومي 21 و22 أبريل 2008.

سادسا: المحاضرات:

1- أحمد فنيدس: محاضرات في مقياس المنازعة الضريبية ملقاة على طلبة ماستر 2، تخصص منازعات إدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2014 - 2015.

2- عبد العزيز نويري: محاضرات في مقياس المنازعات الضريبية، ملقاة على طلبة ماستر 2، تخصص منازعات إدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2013 - 2014 .

سابعا: المواقع الإلكترونية:

عبد الهادي درار: التسوية القضائية للمنازعات الجبائية، مجلة القانون والأعمال، جامعة الحسن الأول سلطان، 27 نوفمبر 2014=2018. Droit entreprist.org/web/28

الفهرس

العنوان	الصفحة
مقدمة:	01.....
الفصل الأول: التسوية لإدارية.....	06.....
المبحث الأول :تقديم الشكوى إلى إدارة الضرائب.....	07.....
المطلب الأول : شروط الشكوى.....	08.....
الفرع الأول : الشروط الشكلية والموضوعية	08.....
أولا: الشروط الشكلية	08.....
ثانيا: الشروط الموضوعية.....	10.....
الفرع الثاني : آجال تقديم الشكوى.....	15.....
أولا: الآجال العامة.....	16.....
ثانيا: الآجال الخاصة	16.....
المطلب الثاني: سلطة البت في الشكوى وإصدار القرار.....	22.....
الفرع الأول : سلطة البت في الشكوى.....	22.....
أولا :اختصاص مدير الضرائب بالولاية.....	23.....
ثانيا: اختصاص مدير المؤسسات الكبرى	26.....
ثالثا: اختصاص الإدارة المركزية	28.....
الفرع الثاني : التحقيق في الشكوى و إصدار القرار.....	31.....
أولا : التحقيق في الشكوى	31.....
ثانيا :إصدار القرار.....	34.....
المبحث الثاني : الطعن أمام لجان الطعن الوالرسم على القيمة المضافة.....	36.....

38.....	المطلب الأول : تنظيم و اختصاصات لجان الطعن الإدارية.
38.....	الفرع الأول : تنظيم لجان الطعن الإدارية
39.....	أولا: تشكيلة لجان الطعن الإدارية.
45.....	ثانيا : سير أعمال لجان الطعن الإدارية.
47.....	الفرع الثاني : اختصاصات لجان الطعن الإدارية.
47.....	أولا :اختصاص لجنة الدائرة للطعن.
48.....	ثانيا: اختصاص اللجنة الولائية للطعن.
49.....	ثالثا :اختصاص اللجنة المركزية للطعن.
49.....	المطلب الثاني: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية و طبيعة آرائها.
50.....	الفرع الأول : إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية.
50.....	أولا : شروط قبول الطعن.
50.....	ثانيا : كيفية تقديم الرأي.
51.....	الفرع الثاني : صدور وتبليغ آراء لجان الطعن الإدارية
51.....	أولا: صدور آراء لجان الطعن الإدارية.
52.....	ثانيا : تبليغ آراء لجان الطعن الإدارية.
55.....	الفصل الثاني : التسوية القضائية.
56.....	المبحث الأول : الطعن أمام المحكمة الإدارية.
57.....	المطلب الأول : رفع الدعوى
57.....	الفرع الأول : حالات رفع الدعوى

57.....	أولاً: حالات رفع دعوى المكلف بالضريبة.
58.....	ثانياً: حالات رفع دعوى إدارة الضرائب.
59.....	الفرع الثاني : شروط رفع الدعوى
59.....	أولاً: شروط متعلقة بعريضة الدعوى
65.....	ثانياً: شروط متعلقة برفع الدعوى.
67.....	ثالثاً: شروط متعلقة بالميعاد.
72.....	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق وإصدار القرار
73.....	الفرع الأول : إجراءات التحقيق.
73.....	أولاً: إجراءات التحقيق العامة.
75.....	ثانياً: إجراءات التحقيق الخاصة
79.....	ثالثاً: الخبرة
89.....	الفرع الثاني : إصدار القرار.
89.....	أولاً: كيفية صدور الحكم.
90.....	ثانياً: شكل و محتوى الحكم.
91.....	ثالثاً: تبليغ الحكم.
92.....	رابعاً: آثار الحكم.
93.....	المبحث الثاني :الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.
94.....	المطلب الأول : شروط وإجراءات الطعن بالاستئناف.
95.....	الفرع الأول : شروط الطعن بالاستئناف.
95.....	أولاً- الشروط المتعلقة بالمستأنف.

98.....	ثانيا: الشروط المتعلقة بالاستئناف.....
100.....	ثالثا:الشروط المتعلقة بالميعاد.....
101.....	الفرع الثاني : إجراءات الطعن.....
102.....	المطلب الثاني : التحقيق وإصدار القرار.....
102.....	الفرع الأول : التحقيق.....
104.....	الفرع الثاني : إصدار القرار.....
105.....	أولاً:شكل القرار ومحتواه.....
106.....	ثانياً:تبليغ القرار وتنفيذه.....
107.....	ثالثاً:آثار الطعن بالاستئناف.....
111.....	خاتمة.....
115.....	الملاحق.....
133.....	قائمة المراجع.....
142.....	الفهرس.....

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ