جامعة الجزائـر- يوسف بن خدة-
- كليــة الحــقوق -

المنــازعــات الضريــبية في ظـل إجتهـــاد مجلس الدولــة الجزائري

مذكـــــرة من أجــل الحصــول على شهـــادة
المـاجـستيـر في الحقـوق
- فرع قانون الأعمال-

من إعداد الطـــالبة:
شهــبوب رحماني فتيحة

تحت إشراف:
الدكتور : بن ناجي شريف

أعضاء اللجنة

الأستاذ الدكتور:	زوينة عبد الرزاق	رئيسا
الأستاذ الدكتور:	بن ناجي شريـف	عضوا
الأســتـاذ :	لعلاوي عيســى	مقررا

السنة الجامعية
2009-2008

مقدمة

الفصل الأول
المسائل القانونية المتعلقة
بمرحلة ما قبل رفع الدعوى الضريبية

الفصل الثاني
المسائل القانونية المتعلقة
بمرحلة رفع الدعوى الضريبية

الفصل الثالث

المسائل القانونية المتعلقة

بمرحلة الفصل في الدعوى الضريبية

الخاتمة

المراجع

الفهرس

الملاحق

الملحق الأول
بعض الإحصائيات المتعلقة
بالمنازعات الضريبية خلال السداسى الأول لسنة 2008

الملحق الثانـــي

بعض القرارات القضائية الصادرة في إطار الدعوى الضريبية

مقدمـــــــــــــة

قد يبدو للوهلة الأولى غريبا أن يثار للمناقشة موضوع مثل موضوع "المنازعات الضريبية" في إطار تخصص قانوني غير إداري أو على الأقل قانون جبائي، على اعتبار أن المنازعات الضريبية بطبيعتها تنتمي إلى القانون الإداري، أحد فروع القانون العام.

و لكن التطور الذي عرفه مؤخرا القانون العام، لاسيما في أواخر القرن الماضي، و الذي يمكن تفسيره بالتطور الذي عرفه تدخل الدولة في مجال الاقتصاد، جعله يكتسب تدريجيا مكانة هامة في المحيط القانوني للأعمال، و أصبح في مجمله محط اهتمام المختصين الاقتصاديين على اعتبار أن بعض فروعه جاءت تحتوي على مقتضيات تسري على مجال الأعمال. فأصبحت المؤسسات، لاسيما الخاصة منها، و مهما كان شكلها القانوني، لا تنفر من القانون العام، بل صارت تبحث عن كيفية استخدامه في إطار نشاطها الاقتصادي، تماما مثلما فعلت ذلك مع القانون الخاص في إطار ما يسمى بـ " قانون الأعمال ".

و بالتالي صار التخصص في قانون الأعمال، اليوم، لا يتم بدون دراسة بعض قواعد القانون العام، بمختلف فروعه، التي قد تخص الإقتصاد، بل أكثر من ذلك، أصبحنا اليوم نتحدث عن "القانون العام للأعمال". [1]

و هذا لا يعني أن قانون الأعمال أصبح ينتمي إلى القانون العام، بل يبقى ينتمي إلى القانون الخاص بصفة رئيسية، و لكن أصبح للقانون العام مكانة لا يستهان بها في إطاره.

و إن وجود ما يسمى اليوم بالقانون العام للأعمال يترجم في الحقيقة مرحلة جديدة لدور الدولة في النشاط الاقتصادي. فبعد أن كانت تلعب دور "الحارس" أو "الدركي"، أصبحت تتدخل بشكل مباشر لتتكفل بنشاطات اقتصادية و تجارية، لتلعب، بذلك دورا جديدا، هو دور الدولة المنسق الضامن للفائدة العامة ، في إطار اقتصاد متفتح و تنافسي.

---

[1]– cf. « LAMY DROIT PUBLIC DES AFFAIRES » sous la direction de Lucien RAPP et Philippe TERNEYRE- Lamy S.A-1999.

و عليه، أصبح قانون الأعمال يسمح بقراءة جديدة للقواعد القانونية التقليدية، تحث تأثير الاعتبارات الاقتصادية، و هو بذلك يتجاوز التعارض التقليدي بين القانون الخاص و القانون العام.

و الدليل على ذلك أن فرع "قانون الأعمال" في كليات العلوم القانونية، أصبح يدرس بعض فروع القانون العام التي تهم مجال الأعمال، و منها قواعد القانون الضريبي.

و يجد تسجيل موضوع المنازعات الضريبية، في فرع "قانون الأعمال" تبريره فيما يلي:

أولا: أن المتعاملون الإقتصاديون، اليوم، في اتصال دائم مع الإدارة الضريبية، فالشركات عند تكوينها أو نشأتها القانونية ملزمة بدفع حقوق التأسيس (حقوق التسجيل)، و أثناء حياتها القانونية ملزمة أيضا بدفع مختلف الضرائب المفروضة عليها (ضرائب على الأرباح، رسوم على فائض القيمة ..ألخ).

و بالتالي، أصبح القانون الضريبي جزء من المحيط القانوني للأعمال و المؤسسات الاقتصادية، التي أصبحت تستعين بالخبراء و المستشارين في المجال الضريبي لدرجة فتح مكاتب للاستشارات الضريبية متخصصة في ضرائب المؤسسات (fiscalité des entreprises)، ولاسيما قواعد المنازعات الضريبية للمؤسسات (contentieux fiscal des entreprises)، موضوع بحثنا الحالي .

ثانيا: أصبح النظام الضريبي، مؤخرا، يحتل مكانة هامة في ميدان الأعمال، على اعتبار أنه صار يشكل أحد المؤشرات التي تعتمدها بعض المنظمات العالمية، و منها البنك العالمي و المؤسسة المالية التابعة له، في إطار عملية تقييمها لمحيط الأعمال في الدول، و ذلك نظرا لأهمية نتائج هذا المؤشر في ترقية الاستثمار و التبادل الدولي. [1]

وعليه، فإن الحديث عن بيئة الأعمال أو مناخ الاستثمار، أصبح، لا يتوقف فقط على تغيرات بنية الإستثمار أو على أشكال الإستثمار المسموح أو المعمول به، بل يتوقف أيضا على عوامل و متغيرات أخرى تؤثر على أداء المؤسسات، و منها النظام الضريبي المتبع و ما يكفله من تحفيزات ضريبية (تخفيضات و إعفاءات) من شأنها المساهمة في تحسين ميدان الأعمال.

و للأسلوب المتبع من طرف الدول و الحكومات لتنظيم عمل الشركات و المعاملات و فرض الضرائب عليها دور بارز في تشكيل مناخ الأعمال، فاللوائح التنظيمية السليمة تعالج إخفاقات الأسواق التي تعوق الإستثمار المنتج، كما أنها توفق ما بين مصالح الشركات و الأهداف

---

[1] -هناك العديد من المصادر تقدم لنا معطيات و بيانات هامة حول مناخ الأعمال في العالم، من أهمها نشير إلى " استقصاءات مناخ الاستثمار " التي تغطي ما يزيد على 26.000 شركة في أكثر من 53 دولة نامية، و كذلك " مشروع القيام بأنشطة الأعمال التجاري (Doing Business Project) الذي يضع معايير مرجعية للأطر التنظيمية في أكثر من 140 دولة.

الإجتماعية. بينما ينجم عن فرض الضرائب بصورة سليمة، عائدات تسهم في تمويل عمليات تقديم الخدمات العامة التي من شأنها أن تحسن مناخ الأعمال و تحقق الأهداف الإجتماعية الأخرى.[1]

لكل هذه الإعتبارت، و نظرا لأن النظام الضريبي الجزائري، أصبح ، يشكل إطارا قانونيا هاما يساهم بشكل فعال في توفير مناخ ملائم لميدان الأعمال في بلادنا، و ذلك عن طريق توفير إطار تشريعي و تنظيمي و مؤسساتي يتلائم مع محيط المؤسسات فيه، أصبح، من الضروري، في رأينا، التعرض له و دراسة قواعده المطبقة على المؤسسات الإقتصادية، و منها قواعد المنازعات الضريبية.

و يرتكز النظام الضريبي الجزائري أساسا على تصريحات المكلف بالضريبة، و بالتالي يظهر من البديهي الإعتراف للإدارة الضريبية بسلطة عامة للرقابة في إطار احترام الضمانات التي أسست لصالح المكلف بالضريبة. و على هذا الأساس يستطيع أعوان الإدارة القيام برقابة تصريحات المكلف بالضريبة عن طريق البحث عن مدى مطابقة التصريحات و المعلومات التي قدمها، و هذا إما عن طريق طلب توضيحات أو تفسيرات من طرف المكلف بالضريبة نفسه، أو عن طريق الغير، و إما عن طريق إجراء عملية المراقبة.

و في نهاية عملية المراقبة، قد يؤدي الأمر بالإدارة الضريبية إلى إجراء بعض التعديلات التي من شأنها الزيادة في الدين الضريبي للمكلف بالضريبة. هذا التعديل أو التغيير قد يرفض المكلف بالضريبة الخضوع إليه، و هنا تنشأ بينه و بين الإدارة الضريبية ما يسمى بالمنازعة الضريبية .

و تعرّف المنازعة الضريبية على أنها:

" كل الأعمال و الإجراءات التي تهدف إلى التخفيض الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها. " [1]

كما يمكن تعرفها كما يلي:

---

[1] - زايري بلقاس- بلحسن هواري- تحليل المحيط الاقتصادي لبيئة الأعمال و أثره على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر - ملتقى دولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الدول العربية- يومي 17 و 18 أفريل 2006 - جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف- الجزائر.

[1] - فريجة حسين- الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر- منشورات دحلب 1994.

" تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة و مهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون و اللوائح أو لم تربط وفقا لها. و في حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة فإنه يحكم برفعها كلية أو جزئيا" .[2]

و عليه، و انطلاقا من هذه التعريفات، يمكننا القول أن المنازعة الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب، و هي تقوم بين طرفين، هما: الإدارة الضريبية من جهة، و المكلف بالضريبة (سواء كان شخصا طبيعيا أو شركة و سواء كان يتنمي إلى القانون العام أو الخاص) من جهة أخرى، و ذلك عند:

- امتناع هذا الأخير عن تسديد مبلغ الضريبة المفروضة عليه. هذا الامتناع يبرره المكلف بالضريبة بوقوع خطأ أو تجاوز أو سوء تقدير من الإدارة الضريبية، يتعارض مع أحكام التشريع الضريبي،
- أو بمناسبة تعديل أحد قوانين الضرائب أو قانون الإجراءات الجبائية، أو إلغاء نص تشريعي، قد يترتب عليه استفادة فئة من دافعي الضرائب من التشريع الجديد،
- كما قد تقوم المنازعة في حالة تهرب المكلف بالضريبة من دفع هذه الأخيرة، أو في حالة الغش الضريبي، و هنا تأخذ المنازعة الصفة الجزائية و تكون من اختصاص القضاء الجزائي، و هو نوع من المنازعات الضريبية التي تخرج عن إطار دراستنا.

وتمر المنازعة الضريبية في إطار حلها بمرحلتين: مرحلة إدارية و مرحلة قضائية:

- تتمثل المرحلة الإدارية، في وجوب عرض النزاع على إدارة الضرائب مصدرة القرار، من خلال شكوى تقدم وفقا لإجراءات و شكليات نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، من شأن هذه الشكوى أن تعطي لإدارة الضرائب فرصة لمراجعة نفسها بإعادة النظر في القرار الصادر عنها، قبل عرض الأمر على القضاء، و في حالة فشلها فإنها ترسم لنا بعض الحدود المسبقة الضرورية لنظر المنازعة الضريبية من طرف القضاء.

و بالإضافة إلى إلزامية عرض الشكوى على إدارة الضرائب، هناك إجراء أخر من شأنه إجهاض المنازعة الضريبية قبل وصولها إلى القضاء، و لكنه ليس بالإجباري مثل الشكوى، و يتمثل في لجوء المكلف بالضريبة إلى لجان الطعن للضرائب (لجنة الدائرة للطعن، اللجنة الولائية للطعن و اللجنة المركزية للطعن) بعد أن تصدر إدارة الضرائب قرارها بالرفض (الكلي أو الجزئي) ردا على شكوى المكلف بالضريبة.

---

[2] - محمد بيومي زكريا- الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل- القاهرة- 1974- ص 03.

- المرحلة القضائية و تتمثل في عرض النزاع على القضاء المختص، بعد فشل المرحلة الإدارية للمنازعة و الحل الودي للنزاع. و تتميز هذه المرحلة بطولها و تعدد إجراءاتها سواء على مستوى قبول الدعوى الضريبية أو على مستوى التحقيق فيها أو الفصل فيها. و سواء كان ذلك على مستوى الدرجة الأولى، الاستئناف أو النقض. و يمارس القاضي الجزائري الفاصل في المنازعة الضريبية في هذه المرحلة، سلطات متعددة و مختلفة.

و تكمن أهمية موضوع " المنازعات الضريبية "، فيما يلي:

1. كثرة المنازعات الضريبية بين المؤسسات الإقتصادية و الإدارة الضريبية المعروضة على القضاء، مما يثير التساؤل حول مختلف المشاكل القانونية المتعلقة بالضريبة،
2. كونه مادة تهم المتعامل الإقتصاديون بدرجة في غاية الأهمية، إذ أصبحت المؤسسات الاقتصادية أو التجارية، اليوم تستعين بالخبراء و المستشارين الضريبيين لدرجة فتح مكاتب للاستشارات الضريبية.
3. إفتقار المكتبة الوطنية القانونية لدراسات حديثة تتناول هذا الموضوع، و التي من شأنها المساهمة في تكوين محامين و قضاة لديهم خبرة و كفاءة في المجال الضريبي للمؤسسات،
4. إفتقارنا للإطارات الضريبية المؤهلة و الكافية لخدمة القطاعين العام و الخاص في المجال الضريبي،
5. إفتقار مكتبتنا القانونية لأبحاث تخص الاجتهاد القضائي الجزائري في مجال المنازعات الضريبية، مما أدى بمجلس الدولة إلى إصدار عددين كاملين مخصصين لهذا النوع من المنازعات.

و لأن موضوع المذكرة هو " المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة الجزائري"، فإن الإشكالية العامة لهذا الموضوع جاءت تدور حول:

" ما هو دور القاضي الجزائري ووزن فقه قضائه في المنازعات الضريبية".

و تثير هذه الإشكالية، الأسئلة الفرعية التالية:

- مـــا هـي مختلـف المسـائل القانونيـة التـي يثيرهـا موضـوع المنازعـات الضـريبية و مـا هـي السلطات التي يتمتع بها القاضي الجزائري عند نظره و فصله فيها؟

- هـل هنـاك اجتهـاد قضـائي جزائـري مستقر بخصـوص هذا الموضـوع، بحيث يضـمن التطبيق السليم للنصوص القانونية المتعلقة بالمنازعات الضريبية بما يحقق مصلحة أطراف المنازعة ؟

و هل أن نصوص قانون الإجراءات الجبائية التي يطبقها القاضي عند فصله المنازعة الضريبية، واضحة و صريحة؟ أم عليه أن يتدخل في كل مرة لتفسيرها.

و لقد اعتمدنا في تناولنا لهذا الموضوع على مصدرين، تناولنا كلاهما بالتحليل و المناقشة و هما:

1. قانون الإجراءات الجبائية الجزائري،[1] والقوانين المعدلة و المكملة لـه، علـى أسـاس اعتبـاره المصدر القانوني الرئيسي المتعلق بمنازعات الضرائب.

و قد كانت الأحكام المتعلقة بهذه المنازعات مبعثرة في مختلف القوانين الضريبية [2] إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2002 الذي أحدث بموجب المادة 40 منه قانونا للإجراءات الجبائية أحال إليه جل المواد الموجودة في قوانين الضرائب المختلفة و المتعلقة بالمنازعات الضريبية، و أصبح لدينا، بذلك، قانونا واحدا جامعا لمختلف إجراءات المنازعات الضريبية.

و نشير في هذا الصدد، أن قانون الإجراءات الجبائية، يحيل، في العديد من مواده، إلى قانون الإجراءات المدنية، مما جعلنا نعتمد أيضا على هذا القانون. و فضلنا أن نعتمد على قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد رغم أنه لم يدخل ، بعد، حيز التطبيق، و ذلك حتى تكون الدراسة حديثة و مواكبة للتغيرات القانونية.

2. قرارات مجلس الدولة الصادرة في مجال المنازعات الضريبية، و التي من شأنها أن تبرز لنا مسائل قانونية متعددة ذات الصلة بكيفية تعامل قضائنا مع هذا النوع من المنازعات التي قد تتعرض لها المؤسسة التجارية في أية مرحلة من مراحل نشاطها الاقتصادي أو التجاري و كيفية تطبيقه للقواعد العامة و الخاصة للمنازعات الضريبية.

واعتمدنا في هذا الصدد، على أكثر من سبعين (70) قرارا قضائيا، أغلبه صادر عن مجلس الدولة الجزائري بصفته قاضي استئناف، كما جاءت معظم هذه القرارات موزعة على عدة سنوات (من

---

[1] - قانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 و المتضمن قانون المالية لسنة 2002 – جريدة رسمية عدد 79 لسنة 2001..

[2] - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة- قانون الضرائب غير المباشرة – قانون الرسم على رقم لأعمال- قانون التسجيل و قانون الطابع.

1999 إلى 2003، بالإضافة إلى سنتي 2006 و 2007)، و من شأن هذا التوزيع أن يبين لنا مدى استقرار أو عدم استقرار المواقف القضائية فيما يخص بعض المسائل القانونية.

و تحليلا للإشكالية المذكورة أعلاه، جاءت خطة بحثنا تتكون من ثلاثة فصول:

الفصل الأول: و خصص للمسائل القانونية المتعلقة بالمرحلة ما قبل القضائية للمنازعة الضريبية، و تعرضنا فيه للشكوى الضريبية التي يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب و التي لا تختلف كثيرا عن فكرة التظلم الإداري المسبق، وكذا لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة و التي من شأن تدخلها إجهاض النزاع في مراحله الأولى.كما تطرقنا إلى إجراء التأجيل القانوني للدفع،و هو إجراء يمكن المكلف بالضريبة من إرجاء دفع مبلغ الضرائب المتنازع فيه إلى غاية صدور قرار الإدارة الضريبية الصادر ردا على شكواه. فجاء هذا الفصل مقسما إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول: الشكوى الضريبية

المطلب الأول: ماهية الشكوى الضريبية

المطلب الثاني: الجهة المختصة بنظر الشكوى الضريبية

المطلب الثالث: التحقيق في الشكوى الضريبية و محتوى قرار الإدارة الضريبية

المبحث الثاني: لجان الطعن للضرائب

المطلب الأول: تعريف لجان الطعن للضرائب و مجال اختصاصها

المطلب الثاني: مهام لجان الطعن للضرائب و طبيعة الآراء التي تصدرها

المبحث الثالث: التأجيل القانوني للدفع

المطلب الأول: تعريف إجراء التأجيل القانوني للدفع

المطلب الثاني: شروط الإستفادة من التأجيل القانوني للدفع

الفصل الثاني: وجاء مخصصا للمسائل القانونية المتعلقة بمرحلة رفع الدعوى الضريبية، و تطرقنا فيه إلى مختلف شروط رفع الدعوى الضريبية، من شرط الاختصاص، الميعاد، الصفة و المصلحة و كذا شكلية الدعوى الضريبية، فجاء التقسيم كما يلي:

المبحث الأول: الجهات القضائية المختصة بالفصل في الدعوى الضريبية

المطلب الأول: الإختصاص النوعي

المطلب الثاني: الإختصاص الإقليمي

المبحث الثاني: شرط المواعيد أو أجل رفع الدعوى الضريبية

المطلب الأول: طبيعة شرط المواعيد في المنازعات الضريبية

المطلب الثاني: كيفية تعامل قضائنا مع شرط المواعيد في المنازعات الضريبية

المبحث الثالث: عريضـــــــــة الدعـوى الضـــريبية

المطلب الأول: توفر شرطي الصفة و المصلحة

المطلب الثاني: شكلية عريضة الدعوى الضريبية

الفصل الثالث و خصص للمسائل القانونية المتعلقة بمرحلة الفصل في الدعوى الضريبية، و تعرضنا فيه، إلى مختلف السلطات التي يتمتع بها القاضي الضريبي عند نظره للدعوى الضريبية، سوا ء عند التحقيق فيها أو عند الفصل فيها، أو فيما يتعلق الأمر بالأمور المستعجلة، فجاء توزيعه كما يلي:

المبحث الأول: سلطات القاضي الضريبي عند التحقيق في الدعوى الضريبية

المطلب الأول: التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق

المطلب الثاني: الخبرة في المجال الضريبي

المطلب الثالث: الصلح في المنازعات الضريبية

المبحث الثاني: سلطات القاضي الضريبي عند الفصل في الدعوى الضريبية

المطلب الأول: سلطـات القاضي الضريبي بصفته قاضي إبتدائي

المطلب الثاني: سلطات مجلس الدولة على مستوى الإستئناف

المطلب الثالث: سلطات مجلس الدولة على مستوى النقض

المبحث الثالث: سلطات القاضي الإستعجالي في الدعوى الضريبية

المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الإستعجالية

المطلب الثاني: سلطات القاضي الإستعجالي في الدعوى الضريبية

و نظرا لأهمية الموضوع، و محاولة منا الإلمام بجميع جوانبه، ألحقنا بالمذكرة ملحقين (2) :

1- خصصنا الملحق الأول لبعض الإحصائيات الحديثة التي تتعلق بالمنازعة الضريبية، سواء على مستوى المرحلة ما قبل القضائية أو القضائية منها. و تخص هذه الإحصائيات ، السداسي الأول لسنة 2008 .

2- كما خصصنا الملحق الثاني لنشر بعض قرارا ت مجلس الدولة الحديثة (سنة 2006). و اخترنا ، في هذا الصدد، أهم المسائل القانونية المتعلقة بالمنازعات الضريبية مثل: الشكوى الضريبية، لجان الطعن، آجال رفع الدعوى الضريبية و الخبرة في الدعوى الضريبية .

و نشير في الأخير، إلى بعض الصعوبات التي واجهتنا خلال إعدادنا لهذه المذكرة:

1- صعوبة الإلمام بجميع مواد قانون الإجراءات الضريبية، و ذلك راجع لخضوعها سنويا لتعديلات ، بموجب قوانين المالية، مما جعلنا نتوه أحيانا كثيرة في محاولة فرزها، فكنا نراجع دائما بعض المسائل القانونية ، كلما صدر قانون المالية يعدلها أو يلغيها، و ما جعل الأمر أكثر صعوبة هو خضوع بعض المواد لتعديلات متكررة، مما يجعل الإلمام بموضوعها أمر في غاية الصعوبة.

2- صعوبة الحصول على قرارات حديثة لمجلس الدولة، و ذلك راجع لاعتبارات إدارية يعرفها العام و الخاص، مما جعلنا نعتمد على قرارات موزعة على سنوات من 1999 إلى 2003 بالإضافة إلى سنتي 2006 و 2007، تم الحصول عليها بطرق شتى. و كنا نأمل الحصول على قرارت تخص مدة زمنية محددة، تمكننا دراستها من الخروج ببعض الإحصائيات التي من شأنها أن تجعل دراستنا لموضوع المنازعات الضريبية أكثر شمولية.

الفصل الأول

المسائل القانونية المتعلقة بمرحلة ما قبل رفع الدعوى الضريبية

تعتبر مرحلة ما قبل رفع الدعوى الضريبية أو ما يصطلح على تسميته بالمرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية، مرحلة هامة، تفتح مجالا واسعا للحوار و التحاور بين المكلف بالضريبة

و الإدارة الضريبية و هذا بعيدا عن النزاع و بفضل حلول وجدت تعطي للأطراف وسيلة من أجل حل ودي للخلاف قبل أن يفرغ و يصبح نزاعا، و من جهة أخرى تجنب هذه المرحلة عرض الخلاف الضريبي على القضاء. و من هذه الوسائل تبقى الشكوى الضريبية هي أهم إجراء، ذلك أن المنازعات الضريبية لا يمكن رفعها أو عرضها على الجهات القضائية المختصة إلا بعد الإنتهاء من إجراء مسبق إجباري و إلزامي يتمثل في شكوى تقدم من طرف المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية متبوعة بقرار صريح أو ضمني يصدر عن هذه الأخيرة.

و إلى جانب هذه الشكلية الكلاسيكية للشكوى الضريبية كإجراء ضروري يسبق المرحلة القضائية في تسوية المنازعة الضريبية، هناك وسيلة أخرى و إن كانت لا ترتبط بالضرورة بحل النزاع فهي تحاول جاهدة إجهاض التنازع في مرحلته الأولى و قبل تشكيله بدون أن تكون هذه الوسيلة كالشكوى شرطا أساسيا قبل التوجه إلى القضاء، هذه الوسيلة تتمثل في لجان الطعن و التي من شأن تدخلها في الحوار بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية أن تمكن هذه الأخيرة من إجراء فحص ثاني للشكوى المقدمة لها.

و عليه، سنتعرض في هذا الفصل الأول من المذكرة إلى مختلف المسائل المتعلقة بمرحلة ما قبل رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء و تتعلق هذه المسائل بشكوى ضريبية يرفعها المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية (المبحث الأول) و كذا إتصاله بمختلف لجان الطعن عندما لا يرضه قرار الإدارة الضريبية الصادر ردا على شكايته و أثر هذا القرار على مستقبل المنازعة (المبحث الثاني)، كما سنتعرض إلى إجراء التأجيل القانوني للدفع (المبحث الثالث).

المبحث الأول: الشكـــــوى الضـــــريبية

لا تكون الدعوى الضريبية مقبولة ما لم تكن مسبوقة وجوبا بشكوى يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب.

و تمثل الشكوى المقدمة إلى إدارة الضرائب، المرحلة الأولى من الإجراءات التنازعية، و هي مرحلة إجبارية و إلزامية إذ إشترط المشرع سبق تقديم طلب إلى إدارة الضرائب المختصة لإستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع، ليكون أساسا لرفع المنازعة أمام الجهات القضائية و ليحدد حدود النزاع الذي من المحتمل عرضه على القضاء.

المطلب الأول: ماهية الشكوى الضريبية

إن التطرق إلى فكرة الشكوى الضريبية يقتضي منا بصفة أولية تعريفها و تحديد عناصرها و تقدير مدى وجوبها.

الفرع الأول: تعريف الشكوى الضريبية و مدى إلزامية تقديمها

أولا : تعريف الشكوى الضريبية

إن الشكوى الضريبية عبارة عن:

"مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية".[1]

كما يمكن تعريفها من خلال تعريف التظلم الإداري الوجوبي أو المسبق:

"هو ذلك النظام الذي يفرض فيه المشرع على المتضرر من القرار الإداري أو الإجراء الإداري تقديمه إلى جهة الإدارة قبل إقامة دعواه كإجراء شكلي جوهري ينبغي مراعاة إتخاذه قبل ولوج الدعوى القضائية. و يترتب على عدم تقديمه قبل إقامة الدعوى وجوب الحكم بعدم قبولها شكلا لعدم سابقة التظلم إلى الجهة الإدارية التي حددها القانون ".[2]

أما قانونا، فقد جاءت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 110 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة) تنص على:

" تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في إختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

و من هذا نلاحظ أن المشرع لم يعط تعريفا للشكوى الضريبية و إنما أعطى عناصرها و التي يمكن من خلالها إستنتاج تعريفا لها. و عليه فالشكوى الضريبية، طبقا للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، تعني:

الطلب المرفوع من قبل المكلف بالضريبة للحصول على:

- إصلاح خطأ أرتكب في وعاء الضريبة أو في حسابها،
- أو الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

---

[1] - عبد العزيز أمقران - مجلة مجلس الدولة –المنازعات الضريبية- عدد خاص- طبعة 2003- ص 7.

و بالتالي، على المكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى يقدمها إلى الإدارة الضريبة، أن يثبت أن:

- الإدارة الضريبية قد إرتكبت خطأ، سواء في تحديدها للوعاء الضريبي، أو في تصفيتها للضريبة أو في حسابها لقيمة الضريبة،
- أو أن القاعدة القانونية المطبقة على وضعيته الضريبية ليست مطابقة لقاعدة قانونية أخرى أعلى منها درجة.

و الملاحظ أن نص المادة المذكورة، يثير بعض التساؤلات:

1- ما المقصود بالطعن النزاعي " Le recours contentieux " و ماذا يقصد المشرع باستعماله لهذا المصطلح، فهل يعني به المنـازعـة الضـريبية أم ماذا **؟**

2- إذا سلمنا و قلنا بأن المقصود بالطعن النزاعي هو المنـازعة الضريبية فإننا نثير مسألة أخرى تتمثل في أن حصر المشرع إختصاص الطعن النزاعي بحالتين إثنتين هما: تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمـي، يجعلنا نقول أن كل ما يخرج عن هاتين الحالتين لايدخل ضمن الطعن النزاعي و بالتالي المنازعة الضريبية و في هذه الحالة يثار التساؤل حول الطلبات الأخرى التي لا تدخل ضمن هذه الحالات و لاسيما الطلبات التي تخص إسترجاع المبالغ المدفوعة بغير وجه حق، نتيجة خطأ أرتكب من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب و المنصوص عليها في المواد 109، 114، 118...ألخ من قانون الإجراءات الجبائية. هل تدخل هذه الطلبات في إطار المادة 70 **؟** و هل تنتمـي أيضا إلى المنازعات الضريبية **؟**

لقد كان لمجلس الدولة أن تدخل عدة مرات فيما يخص هذا النوع من الدعاوى و لاحظنا في مجمل تدخلاته أنه يعتبر دعوى استرجاع المبالغ المدفوعة بغير وجه حق نوعا من أنواع المنازعات الضريبية و إن كانت لا تخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق، و هذا نظرا لطبيعة المنازعة.

و هذا ما جاء في **قرار مجلس الدولة- الغرفة الثانية- رقم 007470 الصادر بتاريخ 2003/03/18**، إذ جاء فيه :

- "..... و حيث أنه فيما يخص الوجه الثاني المأحوذ من عدم قبول الدعوى الأصلية للمستأنف عليها، فإن المادتين 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة المثارة من طرف المستأنفة لامجال لتطبيقها في قضية الحال لكونها تتعلق بملاحقات و بالتحديد باسترجاع المحجوزات

---

(2) - إبراهيم عبد العزيز شيحا – القضاء الإداري – منشأة المعارف – طبعة 2003 – ص 477.

بينما الدعوى الحالية تنصب على استرجاع مبالغ تم تحصيلها بناءا على سند تحصيل أبطل قضائيا بموجب قرار 1994/12/24.

- و حيث أن الدفع بالتالي بعدم صحة الإجراءات نتيجة عدم تقديم المدعية للشكوى الضريبية قبل رفعها للدعوى الحالية غير جدي بالنظر إلى طبيعة المنازعة المطروحة من خلالها و التي لا تخضع لإجراء الطعن المسبق بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة.
- ...و حيث أنه يتعين القول أن قضاة الدرجة الأولى أصابوا في تطبيق القانون مما يستوجب معه القضاء بتأييد القرار المستأنف " .[1]

3- تستعمل المادة 70 في نصها العربي مصطلح " إستدراك الأخطاء المرتكبة " أما النص باللغة الفرنسية فيستعمل مصطلح " réparation d'erreurs commises " مما يجعل الترجمة غير صحيحة و إن كانت تؤدي المعنى إلى حد ما.

و كان على المشرع أن ينص " تصحيح الأخطاء المرتكبة" عوض "إستدراك الأخطاء المرتكبة".

ثانيا: إلزامية تقديم الشكوى الضريبية

تختص المحكمة الإدارية بنظر منازعات الضرائب، على أنه لا يجوز التقدم إليها مباشرة، بل يشترط لقبول الدعوى سبق تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب المختصة، فإذا فعل المشتكي ذلك تعين على القاضي أن يحكم بعدم قبول الدعوى شكلا.

هذه الإلزامية نجدها في المادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 2/122 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة)، إذ تنص على:

"ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر إبتدءا من يوم إستيلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة، القرار المتخد بشأن شكواه...".

لقد أوجبت هذه المادة أن تكون هناك شكوى يتقدم بها المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب المختصة و التي تبلغه بالقرار المتخد بشأن شكواه بموجب إشعار. و لا يحرك المكلف بالضريبة دعواه إلا في مدة أربعة (4) أشهر من تاريخ إستلامه الإشعار.

---

[1] - عن مجلة مجلس الدولة- المنازعات الضريبية- عدد خاص- طبعة 2003 - ص 83.

و عليه فإن مسألة غياب الشكوى الضريبية تعتبرمن النظـام العام و يمكن إثارتها تلقائيا من طرف القاضي. و هذا ما جاء في **قرار مجلس الدولة - الغرفة الثانية- رقم 152508- الصادر بتاريخ 1999/03/22** :

- "…. حيث أنه يتبين من عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة، ذلك أن دعواه القضائية لم يسبق لها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلا و يتعين رفضها.

لهــذه الأسبـاب

يقضي مجلس الدولة:

من حيث الشكل: قبول الإستئناف شكلا .....

في الموضوع: إلغاء القرار الصادر عن مجلس قضاء وهران بتاريخ 1995/07/08 و القضاء من جديد بعدم قبول الدعوى شكلا..." [1]

نفس الإتجاه تبناه **قرار مجلس الدولة - الغرفة الثانية - رقم 006325 ، الصادر بتاريخ 2003/02/25** ، حيث جاء فيه:

- "… حيث أنه يتبين من المستندات المدرجة بالملف أن المستأنف قد تقدم بالطعن أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بجاية و ذلك بتاريخ 1998/06/24 على إثر تبليغه بالقرار المتضمن غلق محله التجاري المؤرخ في 1998/05/17 و الموجه له في 1998/06/14 الطعن الذي يلتمس من خلاله إعادة تقييم مبلغ الضريبة المفروضة عليه.
- و حيث أنه يتضح من جهة أخرى أن المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه أن يثبت أنه عارض و طعن في الإنذارات بالتسديد الموجهة إليه قصد المطالبة بإعادة النظر في المبالغ المفروضة عليه رغم ضخامتها إذ تقدر بـ: 3.968.794,75 دج.
- و حيث أن المستأنف إنتظر إتخاذ إجراء غلق محله التجاري أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب.
- و حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة.

---

[1] - عن مجلة مجلس الدولة- المنازعات الضريبية- عدد خاص- طبعة 2003- ص 106.

- و حيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا.
- و حيث أن قضاة الدرجة الأولى عند عدم قبولهم للدعوى شكلا و فصلهم في الموضوع برفض الدعوى لعدم التأسيس يكونون قد أخطأوا في تطبيق القانون لذا يتعين إلغاء قرارهم المستأنف و فصلا من جديد القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا"[1]

و هو أيضا ما أكده **مجلس الدولة في قراره رقم 025618 الصادر في 2006/03/15** الذي ألغى القرار الصادر في 2004/12/07، القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس. حيث أثار مجلس الدولة في قراره وجها تلقائيا خاصا بانعدام التظلم المسبق بقوله أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع التظلم الإداري المسبق. و في قضية الحال مادام أن المكلف بالضريبة مطالب بإلغاء الضريبة لتقادمها، كان عليه القيام بالإجراءات المنصوص عليها في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، و الذي يعد من النظام العام، مما يجعل دعواه غير مقبولة[1]

الفرع الثاني: الشروط الواجب توافرها في الشكوى الضريبية

تعد الشكوى المقدمة إلى الإدارة الضريبية من طرف المكلف بالضريبة إجراء إداري بحت، و رغم أنها مضبوطة بنصوص خاصة في قانون الإجراءات الجبائية، إلا أنها ليست بالشيىء الجديد مقارنة بالمنازعة الإدارية.

أولا: ميعاد تقديم الشكوى الضريبية

تقبل الشكوى الضريبية حسب نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية[2] (المادة 112 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة) إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل (la mise en recouvrement du rôle) أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

و تقدم الشكاوى قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي:

1- إستلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة من قبل مدير الضرائب بالولاية إثر وقوع أخطاء في الإرسال،

2- يتأكد فيها المكلف بالضريبة من فرض حصص جبائية عليه بغير حق نتيجة خطأ أو تكرار،

---

[1] - عن مجلة مجلس الدولة- المنازعات الضريبية- عدد خاص- طبعة 2003- ص 104- 105.

[1] - فنيش كمال- المنازعة الضريبية على ضوء الإجتهاد القضائي لمجلس الدولة- مجلة مجلس الدولة- ملتقئ دولي حول المنازعات الضريبية- عدد خاص- طبعة 2007- ص 8.

3- تتم فيها الإقتطاعات من المصدر (لا تحصل الضريبة هنا بواسطة جدول)،

4- تدفع الضريبة برسمها في الحالات الأخرى،

5- يتعين تقديم الشكاوى المتعلقة بتقييم أرقام الأعمال المستغلين التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل ستة (6) أشهر ابتداءا من تاريخ الإشعار النهائي للنظام الجزافي.[3]

و الملاحظ هو أن مواعيد تقديم الشكوى الضريبية تتميز بتعددها بحسب تعدد محل النزاع، مما قد يؤدي إلى صعوبة الإلمام بها. كما أنها تتميز بطولها، بحيث نجد أنها تحسب بالأعوام في حين أن الشكوى أو التظلم المقدم في إطار المنازعة الإدارية، يجب أن يقدم خلال أجل أربعة (04) أشهر.[1]

و نشير في هذا الصدد إلى أن الميعاد قبل تعديل المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2007 كان ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية، و أنه بموجب هذا التعديل أصبح ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثالثة، و بالتالي أضيفت سنة أخرى إلى جميع المواعيد المتعلقة بتقديم الشكوى الضريبية، مما يطرح التساؤل حول أسباب هذا التعديل و أهميته.

و لعل التمديد في آجال تقديم الشكوى الضريبية من شأنه أن يزيد في ضمانات المكلف بالضريبة أمام الإدارة الضريبية.

كما نشير أيضا إلى الفقرة الأخيرة من المادة 72 التي تم استحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2009 و التي تخص المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة التي تجعل ميعاد تقديم الشكاوى المتعلقة بتقييم أرقام أعمالهم هو ستة (6) أشهر ابتداءا من تاريخ الإشعار النهائي للنظام الجزافي.

و الملاحظ عند دراستنا لقرارات مجلس الدولة هو أن المكلفون بالضريبة يتحكمون، مبدئيا، في الشكوى الضريبية و في آجال رفعها أمام الجهات الضريبية المختصة و الدليل على ذلك قلة القرارات الصادرة برفض الدعوى لعدم تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب أو تقديمها خارج الآجال القانونية، و لعل ذلك يرجع أساسا لطول أجل رفعها و الذي يحسب بالأعوام.

---

(2) - المعدلة بموجب المادة 43 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، و المتضمن قانون المالية لسنة 2007 - جريدة رسمية عدد 85.

(3) - المادة 39 من القانون رقم 08- 21 الصدر في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

و لكن و رغم ذلك عثرنا على قرارين تعرضا لهذه المسألة، أحدهما صادر عن المحكمة العليا في 1985 و الثاني عن مجلس الدولة في 2006 وهما:

- **<u>قرار المحكمة العليا رقم 42780 الصادر بتاريخ 1985/06/15</u>**

- "من المقرر قانونا أن الشكايات الرامية إلى تخفيض الضريبة تقبل لغاية 31 مارس من السنة التي تلي سنة تحصيل الجداول أو حصول الأحداث التي تسبب هذه الشكايات، و من ثم فإن النعي على القرار المستأنف بمخالفته القانون و الخطأ في تطبيقه في غير محله.
- و لما كان من الثابت في قضية الحال أن المدعي سدد دينه الضريبي في 1982/01/26، بعد التبليغ الذي سلم له في 1981/12/28 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا في 1983/08/23 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا، فإن المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى طبق القانون تطبيقا سليما". [1]

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 027413 الصادر في 2006/07/12</u>**

- " حيث أن النزاع الضريبي القائم .....نزاع يتعلق بالوعاء.
- و حيث أن منازعات الوعاء تخضع لإجراءات خاصة تعتبر من النظام العام منها ما يخص ميعاد تقديم التظلم المسبق الذي يجب أن يرفع في الآجال المحددة بالمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص أن الشكاوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة إدراج الجدول في التحصيل .....
- و حيث أنه ثابت من مستندات القضية أن مديرية الضرائب المستأنف عليها وجهت للمستأنف الإنذارات بالدفع للجداول محل النزاع الحاملين لرقم 122، 166 التي وضعت في التحصيل سنة 1999 و هو الأمر المؤكد من طرف المستأنف نفسه الذي اعترف بتبليغه بالإنذارات محل النزاع .....، كما أن الجدول رقم 144 محل النزاع وضع في التحصيل سنة 2000.
- و حيث أن الشكوى الثانية المؤرخة في 2004/03/07 المقدمة من طرف المستأنف لربط النزاع غير مقبولة شكلا لتقديمها بعد انتهاء ميعاد الطعن في الجداول المنازع فيها و الذي

---

[1] - المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة وضع الجداول في التحصيل أي في 2000/12/31 بالنسبة للإنذارين 122 و 166 و في 2001/12/31 بالنسبة للإنذار الأخير رقم 144 مما يتعين معه التصريح بعدم قبول الدعوى لخرقها المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية (331 من قانون الضرائب سابقا) و ذلك لأن العبرة في احتساب المواعيد في منازعات الوعاء هو تاريخ وضع الجداول في التحصيل.

- حيث أنه و توسعا في الشرح لم يرفع المدعي المستأنف الحالي دعواه إلا بتاريخ 2004/09/28 رغم تبليغه بقرار التخفيض الصادر عن المدير في 2001/05/02 فصلا في الشكوى الأولى التي يجب أخذها بعين الإعتبار لإحتساب أجل رفع الدعوى وفقا لإجتهاد مجلس الدولة المستقر عليه عند تعدد الشكاوى.
- و حيث أن القرار المستأنف الذي فصل في الموضوع دون مراقبة مدى قبوله الدعوى شكلا قد أخطأ إذن في تطبيق القانون لذا يتعين القضاء بإلغائه و فصلا من جديد التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا لرفعها خارج الأجل القانوني".[1]

و يثير هذا القرار بعض الملاحظات التي يتعين الإشارة إليها:

1- أنه في تصريحه بعدم قبول الدعوى شكلا لخرقها المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، إعتمد على تاريخ تقديم الشكوى الثانية و ليس الأولى، أما في رفضه الدعوى شكلا لوقوعها خارج الآجال، فقد اعتمد على الشكوى الأولى لإحتساب أجل رفع الدعوى وهو تناقض وقع فيه، ذلك أن العبرة دائما في حالة تعدد الشكاوى هي الشكوى الأولى.

2- يصرح القرار من جهة بعدم قبول الدعوى شكلا لخرقها المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، ثم يقضي بعدها بعدم قبول الدعوى شكلا لرفعها خارج الأجل القانوني .

3- يثير القرار مسألة رفع الدعوى خارج الآجال لمجرد التوسع في الشرح، هذا ما جاء في محتوى القرار، ثم من جهة أخرى يبني قراره على هذه المسألة.

ثانيا: البيانات الواجب توافرها في الشكوى الضريبية

هناك عدة بيانات يجب توفرها في الشكوى الضريبية تحت طائلة عدم قبولها من قبل الإدارة الضريبية، و هي معددة في المادتين 73 و 75 من قانون الإجراءت الجبائية (المادتان 113 و 115 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلتان و المتممتان) و يمكن تقسيمها إلى بيانات عامة و أخرى خاصة.

---

[1] - أحمد لعور و نبيل صقر- الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية- دار الغرب للنشر و التوزيع- ص 172 .

البيانات العامة:

1- تبيان الضريبة محل النزاع،

2- تبيان رقم الضريبة في الجدول في حالة عدم تقديم نسخة من الإندار،

3- عرض موجز لأوجه و طلبات المكلف بالضريبة الشاكي.

و نميز في هذا الإطار بين ما إذا كان موضوع الشكوى هو مجرد تصحيح أخطاء مادية إرتكبتها إدارة الضرائب، أو أن موضوعها هو مخاصمة تقدير الإدارة الضريبية للوعاء الضريبي. ففي الحالة الأولى يكفي أن يأتي عرض أوجه و طلبات المكلف بالضريبة بصورة موجزة و مختصرة على أساس أن الأخطاء ظاهرة و لا تحتاج إلى تدقيق و مثالها أن يقع الخطأ في شخص المكلف بالضريبة أو في النسبة الواجب تطبيقها على الوعاء الضريبي أو مجرد خطأ في حساب مبلغ الضريبة. أما في الحالة الثانية فالأمر يختلف و على الشاكي أن يقوم بعرض أوجهه و طلباته بصورة دقيقة و يبين فيها ما يثبت مزاعمه. و ذلك لأنهلا يمكنه الإعتراض في دعواه القضائية، على حصص ضريبية غير تلك الموجهة لإدارة الضرائب في الشكوى الضربية.

« Le recours juridictionnel qui suit la procédure précontentieuse obligatoire est limité aux conclusions et aux moyens qui ont fait l'objet de la réclamation, sauf s'il s'agissait d'un moyen d'ordre public. Le recours administratif doit donc être rédigé avec soins car son contenu « lie » la requete contentieuse »[(1)]

و هذا ما أكده مجلس الدولة في **قراره رقم 29102 الصادر في 2006/07/12** (الغرفة الثانية - القسم الأول)، إذ جاء فيه:

" حول الوجه المثار تلقائيا من طرف مجلس الدولة الخاص بالتظلم المسبق:

---

(1) - قرار غير منشور.

(1) - Sous la direction de Lucien RAPP et Philippe TERNEYRE -LAMY DROIT PUBLIC DES AFFAIRES - Lamy S.A-1999- p 1286 - N°3396.

- حيث بالرجوع إلى العريضة الإفتتاحية المسجلة من قبل .....أمام الغرفة الإدارية بتاريخ 2004/09/11 نجده ينازع الضرائب الخاصة بسنوات 2002- 2003- 2004 و إلتمس القول بأن مستحقات مديرية الضرائب لسنوات 2004/2003 غير مؤسسة قانونا.
- حيث أن الإنذاربالدفع الذي وضع للتحصيل بتاريخ 2002/11/24 المتضمن مبلغ 101.520 دج يخص سنوات 98-99-2000-2001.
- حيث أن المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على عدم جواز إعتراض المدعي أمام الغرفة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية.
- حيث أن قضاة أول درجة قد أخطئوا في تطبيق القانون بقيامهم بإلغاء الإنذار للجدول الفردي رقم 2002/418 المؤرخ في 2002/11/24 الخاص بضرائب 98 إلى 2001 بينما النزاع ينصب على ضرائب 2002-2003-2004 مما يعرض قرارهم للإلغاء و الفصل من جديد بعدم قبول الدعوى شكلا".[1]

4- توقيع الشكوى بخط محررها، و إن كانت الإدارة الضريبية، في الواقع، تجيز أحيانا أن يتم توقيع الشكوى من طرف شخص أخر غير الشاكي و لا سيما في حالة كون هذا الأخير أمي.[2]

5- وجوب توفر الوكالة بالنسبة لكل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، طبقا للمادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تعرضت، مؤخرا، و بموجب قانون المالية لسنة 2008، إلى تعديل أحكامها لتحرركما يلي:

" يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية و غير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل.

يتعين على كل شخص حائز على وكالة و الذي لا يتدخل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانونا.

غير أنه، لا يشترط تقديم الوكالة على المحاميين المسجليين قانونا في نقابة المحامين و لا على أجراء المؤسسة المعنية والأمر كذلك إذا كان الموقع قد أعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.

و يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر"[3]

---

(1) ـ قرار غير منشور

(2) - Ramdhan KEBBOUR- Séminaire sur "Le Contentieux Fiscal et le Recours Gracieux tels qu'issus de la réforme de l'administration fiscale"- les 27 et 28 Novembre 2005-Ecole Supérieure de Gestion de Kouba- Alger-page 23.

و عليه أصبحت الوكالة القانونية وجوبا أن تكون محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبـائية و بذلك ألغي وجوب تحريرها على ورق مدموغ.

كما أصبحت غير خاضعة لحق الطابع و لإجراء التسجيل و هو ما كان معمول به سابقا.

و الملاحظ هو أن التعديل قد حذف عدم إشتراط الوكالة القانونية للأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة مما يطرح التساؤل حول إشتراط أو عدم إشتراط الوكالة بالنسبة للورثة لصالح مورثهم و المصفي القضائي للشركة أو كذلك لوكيل الدائنين عندما يتعلق الأمر بمنازعة الضريبة المفروضة على المجموعة.

و أضاف من جهة أخرى هذا التعديل عدم إشتراط الوكالة على أجراء المؤسسة المعنية مما يطرح التساؤل حول المقصود بأجراء المؤسسة المعنية؟

و يبقى عدم إشتراط تقديم الوكالة على المحاميين المسجليين قانونا في نقابة المحامين، والأمر كذلك إذا كان الموقع قد أعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.

6- يجب أن تكون الشكوى فردية و مع ذلك فإن المكلفين بالضريبة المفروضة عليهم جماعيا وكذا أعضاء شركات الأشخاص يمكنهم تقديم شكوى جماعية.[1]

البيانات الخاصة

وجوب إختيار الشاكي المقيم في الخارج موطنا له في الجزائر (*un domicile*) طبقا لنص المادة 4/75 من قانون الإجراءات الجبائية السالفة الذكر.

و يكون شرط وجوب اختيار موطن في الجزائر مستوفيا، في الحالات التالية:

1- تقديم الشكوى من طرف محامي باسم المكلف بالضريبة المقيم في الخارج (إختيار موطنه بمكتب المحامي)،

2- تقديم الشكوى من طرف وكيل (mandataire) و إختيار موطن الوكيل،

3- إختيار الشاكي لموطنه من خلال أحد مراكز مصالحه القانونية بالداخل (إقامة ثانوية، شركة فرعية).

---

[3] - المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 24 من قانون 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، و المتضمن قانون المالية لسنة 2008 - جريدة رسمية عدد 82.

[1] - المادة 1/73 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثا: حالة تصحيح ملف الشكوى الضريبية

لقد تعرضت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية إلى تعديل بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2007 [1] إذ أضيف لها فقرة أخيرة تنص على ما يلي:

" غير أن الإدارة تطلب من المكلف بالضريبة، بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام، بتكملة ملف الشكوى في أجل ثلاثين (30) يوما، إعتبارا من تاريخ إستلام الرسالة من طرف المعني. لا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و 77 إلا إعتبارا من إستلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة، و إذا تعذر الرد في أجل الثلاثين (30) يوما المذكور أعلاه أو كان الرد ناقصا، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول. و يمكن المكلف بالضريبة، إذا رأى ذلك مفيدا، الطعن في هذا القرار، إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية، ضمن الشروط المحددة على التوالي في المواد 80 و 81 و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية"

و عليه، و بعد أن كانت الشكوى ترفض شكلا لعدم توفر بعض الشروط التي يمكن تصحيحها، و من بينها عدم اكتمال ملف شكواه، و بالتالي تفويت على المكلف بالضريبة فرصة الطعن أمام الإدارة الضريبية و عرض وسائله ودفوعه، أصبح لإدارة الضرائب أن تطلب منه أن يكمل ملفه و هو ضمانة هامة اضيفت للمكلف بالضريبة.

و رغم ذلك، تَطرح هذه الفقرة الملاحظات التالية:

1- أنها لم تنص على الجهة التي تقوم بطلب تكملة الملف، هل هي الجهة المكلفة بالتحقيق في الشكوى أو الجهة المختصة بالبت فيه،

2- هل أن إدارة الضرائب ملزمة بدعوة المكلف بالضريبة لتكملة ملف شكواه، أم أن لها سلطة تقديرية في ذلك، و السؤال يطرح نفسه على أساس أن نص الفقرة جاء غامضا لإستعماله عبارة "غير أن الإدارة تطلب" و تقابلها في النص باللغة الفرنسية العبارة « Cependant, l'administration invite, par lettre recommandée … » .

---

[1] - القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، و المتضمن قانون المالية لسنة 2007- جريدة رسمية عدد 85.

و الظاهر هو أن هذا الإجراء إلزامي.

الفرع الثالث: الهدف من تقديم الشكوى الضريبية وأثرها على مستقبل المنازعات الضريبية

رأينا أن المشرع الجزائري قد ألزم تقديم الشكوى قبل عرض النزاع على القضاء و جعله شرطا لقبول الدعوى الضريبية. و الظاهر أن القصد من تقريره بصورة إلزامية هو تقليل الوارد من القضايا بقدر المستطاع على الجهات القضائية.

و يرى طعيمة الجرف بأن الهدف من التظلم الإداري الو جوبي هو:

" تحقيق العدالة الإدارية بطريق أيسر للناس بإنهاء تلك المنازعات في مراحلها الأولى إن رأت الإدارة أن المتظلم على حق في تظلمه، فإن رفضته و لم تبت فيه خلال الميعاد المقرر، فله أن يلجأ إلى طريق التقاضي" [1]

أما فريجة، فيرى، بأن الأسس التي بني عليها نظام الإجراءات في مواد المنازعات... تدور حول محاولة التقليل من القضايا الواردة على المحاكم الإدارية و ذلك بإنهائها في مراحلها الأولى عن طريق التظلم الإداري الو جوبي و إعطاء الإدارة فرصة لمراجعة نفسها بإعادة النظر في القرار الإداري الصادر عنها و المطعون فيه، قبل عرض الأمر على القضاء. [2]

ولعل الحكمة التي إرتآها المشرع من هذا الإجراء هي:

1- يسمح بفتح المجال أمام الإدارة لكي تتدارك أخطاءها إن وجدت،

تفادي الإجراءات القضائية الطويلة و المعقدة و السماح لإدارة الضرائب لإيجاد أيسرالسبل للتعاون مع المكلفين بدفع الضريبة و تسهيل تحصيل و جباية الضريبة دون مشقة و عناء.أن فرض الشكوى الضريبية يترجم حرص المشرع في الحفاظ - لأطول مدة ممكنة - على حظوظ الحوار بين الإدارة و المكلف بالضريبة، إذ أنه يفرض عليه أن يعرض أمام إدارة الضرائب شكوى تلخص الدعوى أو العريضة التي ينوي رفعها أمام القاضي و الوسائل التي ينوي إستعمالها لتأييد

---

[1] - طعيمة الجرف - شروط قبول الدعوى في منازعات القانون الإداري - مكتبة القاهرة الحديثة – طبعة 1956 - ص 248.

[2] - حسن فريجة - الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر- منشورات دحلب- 1994 - ص 84.

عريضته. هذا العرض قد يجعل الإدارة الضريبية تنظرفي الشكوى نظرة جديدة لمحاولة إيجاد أي سبيل للتفاهم. [3]

كل ما يمكن قوله هوو لقد ثار الجدل بين الفقهاء حول الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية و لاسيما علاقتها بالدعوى الضريبية. و هناك من الفقهاء من يرى في الشكوى الضريبية عنصرا من عناصر الدعوى الضريبية و هناك من يرى أنها و إن كانت تؤدي إلى صدور مجرد قرار إداري ذو طبيعة غير قضائية، فإنها ترسم لنا بعض الحدود المسبقة الضرورية لنظر الدعوى الضريبية.

و يقول في هذا الصدد YNDEN ALLART:

" La décision sur la réclamation représente une étape importante du procès fiscal, dans la mesure ou elle emporte des conséquences financières pour le contribuable ou pour le Trésor en rétablissant ou en confirmant le statut légal du contribuable et ou elle permet aux services fiscaux d'expliciter à nouveau au requérant les motifs de l'imposition qui a été établie. Elle permet ainsi d'éviter que se noue ultérieurement un contentieux juridiquement fondé sur une mauvaise compréhension entre les services administratifs et le requérant."[1]

و من أبرز آثار شرط تقديم الشكوى الضريبية:

1- أنه من الناحية العملية، مرتبط بمسألة أجل رفع الدعوى الضريبية، ذلك أن الشكوى من شأنها أن تفتح لنا نقطة بداية حساب ميعاد رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء و ذلك سواء صدر قرار من الإدارة الضريبية أو لم يصدر، فإذا حدث و أن رفعت الدعوى خارج الميعاد قضي بعدم قبول الدعوى شكلا.[2]

2- أن عدم إحترام هذا الشرط ينتج عنه عدم قبول الدعوى الضريبية، و لا يمكن للمكلف بالضريبة تسويته لأنه مرتبط بشرط الميعاد.

و هذا ما ذهب إليه مجلس الدولة في العديد من قراراته، منها **قراره رقم 6509- الغرفة الثانية- الصادر بتاريخ 2003/02/25**، أين جاء فيه:

---

[3]- Jaques Grosclande et Philippe Marchessou - procédures fiscales -Edition Dalloz -1998 - P 182.

[1]- Claude YNDEN ALLART- La réclamation préalable vue sous l'angle de la pratique administrative- Revue Française de Finances Publiques- N° 17- LGDG 1987- P 55.

[2] - ستتم مناقشة هذه المسألة عند التطرق إلى ميعاد رفع الدعوى الضريبية.

- "..... و حيث أنه فيما يخص الدفع الشكلي فإن المستأنف يطالب بقبول دعواه شكلا لكون أن إجراء التظلم المسبق الذي شكل تسبيب القرار المطعون فيه، إجراء غير ملزم بل أنه ألغي بموجب قانون 90/23 المؤرخ في 1990/08/18 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية.
- و حيث أن بالرجوع إلى القانون المذكور في مادتيه 169 و 169 مكرر، فإنه يجوز فعلا رفع الدعوى الإدارية مباشرة أمام الجهات القضائية الإدارية الإبتدائية التابعة للمجالس القضائية دون حاجة إلى تظلم مسبق.
- ولكن حيث أن المادة 168 من نفس القانون تنص صراحة أن المنازعات الخاصة و من بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.
- و حيث أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية و هي من النظام العام طبقا للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- و حيث رفع المدعي المستأنف دعواه خرقا لهذا الإجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا.
- و حيث أن قضاة الدرجة الأولى أصابوا عند عدم قبولهم الدعوى شكلا لذا يتعين تأييدهم في قراراهم المستأنف فيه المطابق للقانون..."[1]

3- أن القرار الناتج عن الشكوى الضريبية هو الذي يربط الدعوى الضريبية، سواء كان رد الإدارة الضريبية ردا صريحا أو ضمنيا بالرفض، و نشير هنا إلى أنه يجب إرفاق عريضة الدعوى بالقرار إذا كان الرد صريحا و بالمستند المثبت لتاريخ إيداع الشكوى إذا كان الرفض ضمنيا (حالة سكوت الإدارة الضريبية أو إمتناعها عن الرد).

و يطرح التساؤل في هذا الصدد حول مدى إلزامية إدارة الضرائب بالرد على شكوى المكلف، و مدى قيام مسؤوليتها عند عدم ردها.

و الجواب هو أن الإدارة الضريبية المتظلم لديها غير مسؤولة عن رفضها الضمني رغم أنها ملزمة بذلك قانونا طبقا للمادة 34 من المرسوم رقم 88-131 المنظم للعلاقات بين الإدارة و المواطن، و التي نصت على:

" يجب على الإدارة أن ترد على كل الطلبات أو الرسائل أو التظلمات التي يوجهها المواطنون إليها".

---

[1] ـ مجلة مجلس الدولة – المنازعات الضريبية -عدد خاص- 2003–ص 75 .

المطلب الثاني: الجهة المختصة بنظر الشكوى الضريبية

تنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية[1] (المادة 111 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة) على أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

و تنص المادة 79 في فقرتها الثانية:

" إذا تعلقت الشكوى موضوع النزاع بمبلغ من الحقوق و العقوبات يتجاوز عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، يتوجب عندئذ الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية".

كما تنص المادة 1/172 من نفس القانون[2] (المادة 212 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة) على أنه يجب على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى أن تودع لدى هذه الهيئة، جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها و التي تختص بها.

و تضيف في فقرتها الرابعة على أنه عندما تتعلق الشكوى بعمليات يفوق مبلغها من الحقوق و الغرامات يتجاوز مائة مليون دينار (100.000.000 دج)، يتوجب عندئذ الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية.

إن تصفحنا لهذه المواد يجعلنا نميز بين خمسة (5) أنواع من الشكاوى الضريبية من حيث الموضوع، و بالتالي من حيث الجهة المكلفة بنظرها و البت فيها و هي:

- المدير الولائي للضرائب(Le directeur des impôts de wilaya)،
- رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة (Le chef du centre des impôts)
- رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة (Le chef du centre de proximité des impôts)
- الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى(La structure chargée des grandes entreprises)
- الإدارة المركزية للضرائب (La direction centrale des impots)

---

(1) - المعدلة بموجب المادة 42 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 و المتضمن لقانون المالية لسنة 2007 - الجريدة الرسمية عدد 85.

(2) - المعدلة بموجب المادة 53 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 و المتضمن لقانون المالية لسنة 2007- الجريدة الرسمية عدد 85.

و عليه سنتعرض تباعا لإختصاص كل من هذه الهيئات.

الفرع الأول: إختصاص المدير الولائي للضرائب

يختص المدير الولائي للضرائب بالفصل في الشكاوى المتعلقة بـــ:

1- مبالغ الضرائب التي لا يتجاوز مبلغـها الإجمـالي عشرين مليـون دينار (20.000.000 دج)، و عندما يزيد المبلغ عن ذلك، يتعين عليه الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية. هذا ما يفهم من نص المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 117 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة) التي تنص:

" تبت الإدارة المركزية في الشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها من الحقوق و الغرامات عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) . و في هذه الحالة، يتعين على مدير الضرائب بالولاية المختص إقليميا الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية".

2- طلبات إسترداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة و عندما تتعلق هذه الطلبات بمبالغ تتجاوز عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، فيتعين عليه الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية.

و هو ما جاء في نص المادتين 77 فقرة أخيرة و المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية، [1] إذ تنص المادة 77 فقرة أخيرة:

" ...يبت المدير الولائي للضرائب في طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، و عندما تتعلق هذه الطلبات بمبالغ تتجاوز عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، يتعين على المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية".

و نشير في هذا الصدد أن صلاحية المدير الولائي للضرائب قد تم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2008، ليصبح مختصا في القضايا التي لا تتعدى عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) عوض عشرة ملايين (10.000.000 دج) مثلما كان معمول به سابقا و بالتالي يمكننا أن نقول أنه تم توسيع صلاحياته.

---

[1] ـ المعدلتان بموجب المادتين 25 و 26 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 و المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ـ جريدة رسمية عدد 82.

ويتمتع المدير الولائي للضرائب بصلاحية تفويض كل سلطة قراره أو جزء منها لقبول أو رفض الشكاوى إلى الأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي.[1]

و تمارس صلاحية البت في الشكاوى عن طريق التفويض بالنسبة لتسوية القضايا المتعلقة بمبلغ أقصاه مليونا دينار (2.000.000 دج) .[2]

و للإشارة، فإن هذا المبلغ قد تم رفعه إلى مليونا دينار (2.000.000 دج) بموجب قانون المالية لسنة 2007 بعد أن كان خمسمائة ألف دينار (500.000 دج) طبقا لقانون المالية لسنة 2006 و مائة ألف دينار (100.000 دج) قبل ذلك، مما يؤدي بنا إلى القول أن صلاحية أعوان الضرائب المختصة بالنظر في الشكاوى الضريبية، هي الأخرى، في إتساع مستمر.

و يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى في أجل لا يتعدى ستة (06) أشهر إعتبارا من تاريخ تقديمها. و يمدد الأجل ليصبح ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.

و نشير في هذا الصدد أن أجل البت في الشكاوى قد مدد بموجب قانون المالية لسنة 2005 ليصبح ستة (06) أشهر بعد أن كان أربعة (04) أشهر.

كما مدد أجل البت في الشكاوى التي تقتضي الرأي المطابق للإدارة المركزية ليصبح ثمانية (08) أشهر بعد أن كان ستة (06) أشهر.

أما فيما يخص الشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، فإن أجل تقديمها يقلص إلى شهرين (02) طبقا لما جاء في نص المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.[3]

و يتم تبليغ المكلف بالضريبة بقرار المدير الولائي للضرائب بواسطة رسالة موصى عليها بالإشعار بالإستلام. و عندما لا يستجيب تمام الإستجابة للشكوى، يبين قرار المدير الولائي للضرائب بإيجاز الأسباب التي بنى عليها قراره.

و الملاحظ فيما يخص صياغة المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية، إثر التعديل الذي تعرضت له بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2007، هو استعمالها تارة لمصطلح "مدير الضرائب للولاية " و تارة أخرى لمصطلح "المدير الولائي للضرائب"، و ذلك للدلالة على نفس

---

[1] و [2] – الفقرتان 1 و 2 من المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية- المعدلتان بموجب المادة 47 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 و المتضمن لقانون المالية لسنة 2007 - الجريدة الرسمية عدد 85.

[3] - المادة 2/76 من قانون الإجراءات الجبائية- المعدلة بموجب المادة 46 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 و المتضمن لقانون المالية لسنة 2007- الجريدة الرسمية عدد 85.

الجهة الإدارية، مما قد يؤدي إلى خلط في ذهن القارئ، وعليه يستوجب الأمر تدارك هذا الأمر بتوحيد المصطلح.

الفرع الثاني: إختصاص كل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب

بعد أن كان المدير الولائي للضرائب وحده الجهة التي توجه إليها الإحتجاجات المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات، أصبح رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة هو الآخر مختص في النظر في الشكاوى الضريبية و هذا طبقا للمادة 59 من قانون المالية لسنة 2003 التي جاءت لتعدل محتوى المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما أصبح رئيس المركز الجواري للضرائب هو الأخر مختص بنظرها و ذلك بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2007 المعدلة هي الأخرى للمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

و يختص كل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب طبقا لنص المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية و نيابة عن المدير الولائي للضرائب، بالنظر و البت في الإحتجاجات المتعلقة بقضايا ذات مبلغ إجمالي لا يتجاوز:

- خمسة (05) ملايين دينار (5.000.000 دج)، لما يتعلق الأمر بإختصاص رئيس مركز الضرائب.
- مليون (01) دينار (1.000.000 دج)، لما يتعلق الأمر بصلاحية البت الخاصة برئيس المركز الجواري للضرائب.

و يبت كل منهما في الشكاوى، في أجل ستة (06) أشهر، إعتبارا من تاريخ تقديمها شأنهما في ذلك شأن المدير الولائي للضرائب.

و يخفض الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

و يبت كل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب فورا في الشكاوى غير الجديرة بالقبول نهائيا، و خاصة تلك المقدمة بعد إنقضاء الأجل، و في هذه الحالة يتم النطق بالرفض.

و يتمتع كل منهما، طبقا لنص المادة 78 فقرة أخيرة، بصلاحية تفويض كل سلطة قراره أو جزء منها لقبول أو رفض الشكاوى، للأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي.

و تمارس صلاحية البت في الشكاوى عن طريق التفويض بالنسبة لكل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب بالنسبة لتسوية القضايا التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي:

- مليون (01) دينار (1.000.000 دج) بالنسبة لرئيس مركز الضرائب،[1]
- خمسمائة ألف دينار (500.000 دج) بالنسبة لرئيس المركز الجواري للضرائب.[2]

و نشير هنا إلى أن المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية قبل التعديل الأخير(قانون المالية لسنة 2007)، كانت تفوض سلطة البت في الشكاوى إلى الأعوان الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل و هو ما تم حذفه في التعديل الأخير لتصبح السلطة مخولة للأعوان الذين لهم رتبة مفتش رئيسي و حسب.

و يطرح التساؤل عن هذا التعديل، هل هو مجرد سهو وقع فيه المشرع، أم هو مقصود، و إن كان مقصودا، يثار التساؤل عن الهدف المتوخى من حصر ممارسة صلاحية البت عن طريق التفويض إلى الأعوان ذوي رتبة مفتش رئيسي و إلغائها بالنسبة للأعوان الذين يتمتعون برتب أعلى.

الفرع الثالث: إختصاص الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى

تختص الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى، طبقا للمادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية، في:

أولا : في كل الشكاوى المقدمة إليها من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية و هم:

1- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا، العاملة في ميدان المحروقات، و كذا الشركات التابعة لها، [1]

---

[1] - وفقا للمادة 47 من قانون المالية لسنة 2007 المعدلة لنص المادة 78 من قانون الإجراءات المدنية.

[2] - وفقا لنفس التعديل.

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

3- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا و التي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار (100.000.000 دج)،

4- الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية و كذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 156-1 من من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و عليه فالهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى (ممثلة في مديرية المؤسسات الكبرى) هي المختصة بالنظر في الشكاوى المتعلقة بهذه الفئة من الأشخاص والمتعلقة بالضرائب المفروضة عليها و خاصة بالعمليات التي تصل مبالغها الإجمالية من الحقوق و الغرامات مائة مليون دينار (100.000.000 دج)

و لقد تم رفع هذا المبلغ إلى 100 مليون دج بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2008، بعد أن كان مبلغه 30 مليون دج طبقا لنص المادة 53 من قانون المالية لسنة 2007.

و عندما تتعلق الشكاوى بعمليات يفوق مبلغها الإجمالي مائة مليون دينار (100.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير المؤسسات الكبرى أخذ رأي الإدارة المركزية الموافق.[1]

و لم تشر المادة 172 قبل تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2008 إلى طبيعة رأي الإدارة المركزية، مثلما فعلت ذلك بشأن الشكاوى التي تعرض عليها من طرف كل من المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب، إذ اعتبرت أراء الإدارة المركزية فيها آراء مطابقة. و لكن تم تدارك الأمر بموجب قانون المالية لسنة 2008 و تم اعتبار أراء الإدارة المركزية، أراء مطابقة.

و يجب أن ترسل الشكاوى، طبقا للمادة 2/175 من قانون الإجراءات الجبائية إلى الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى ضمن الأجال المحددة في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية

---

[1] - كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 13 ذي الحجة عام 1406 الموافق 19 غشت 1986 و المتعلق بأعمال التنقيب و البحث على المحروقات و إستغلالها و نقلها بالأنابيب، المعدل و المتمم، و كذا النشاطات الملحقة بها.

[1] - المادة 175 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2008.

و هي بصفة عامة تنتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

و يجب أن تخضع الشكاوى إلى الشروط المتعلقة بالشكل و المضمون و المحددة في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية و الذي سبق التعرض إليها.

و يبت مدير الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى في الشكاوى المقدمة إليه في أجل ستة (06) أشهر إبتداء من تاريخ تقديمها، و يمدد أجل البت إلى ثمانية (08) أشهرعندما يتعين على مدير هذه الهيئة الأخذ برأي الإدارة المركزية.

و يمكن لمدير الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى أن يفوض كليا أو جزئيا سلطته بالنسبة لقبول أو رفض الشكاوى للأعوان الذين لهم رتبة مفتش مركزي (Inspecteur central) على الأقل.

و تمارس سلطة الفصل بالتفويض بالنسبة لتسوية العمليات التي لا تتجاوز سقف خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج).[2]

ثانيا: كما يبت مدير الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى في طلبات إسترداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة. و عندما يفوق مبلغ هذه الطلبات مائة مليون دينار (100.000.000 دج) يتعين الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية.[3]

كما يجوز لمدير هذه الهيئة و طبقا لأحكام المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية، النطق تلقائيا بتخفيض أو إسترداد الضريبة الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرض الضريبة.[1]

و للتذكير، فإن هذه الهيئة تم إنشائها بمقتضى قانون المالية لسنة 2003 إذ أضافت المادة 60 منه إلى القانون الإجراءات الجبائية جزءا خامسا متعلقا بالهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى، و يحتوى هذا الجزء على ثمان (08) أبواب و على 16 مادة (من المادة 160 إلى المادة 175) و يتعلق هذا الجزء بإختصاصات هذه الهيئة.

الفرع الرابع: إختصاص الإدارة المركزية

تختص الإدارة المركزية ممثلة في المديرية العامة للضرائب، طبقا لنص المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية بـ:

أولا: البت في الشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق و العقوبات عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)

---

(2) - المادة 172/ 7.6 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) - المادة 8/172 من قانون الإجراءات الجبائية المؤسسة بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2008.

(1) - المادة 1/175 من قانون الإجراءات الجبائية.

وتخص هذه الحالة، الشكاوى التي تعرض على المدير الولائي للضرائب و التي تتعلق بضرائب يتجاوز مبلغها هذا السقف، و في هذه الحالة، على المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا، و قبل البت في الشكوى، الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية وتبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة خلال أجل ثمانية (08) أشهر.

كما يجب الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية فيما يخص طلبات إسترداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة و المتعلقة بمبالغ تتجاوز عشرين مليون دينار (20.000.000 دج).

هذا ما جاء في نص المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية و التي جاءت تؤكد ما جاء في نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية و المتعلق بإختصاص المدير الولائي للضرائب في نظره للشكاوى الضريبية.

و على هذا الأساس أصبح المدير الولائي للضرائب لا يفصل قانونا في الشكاوى المذكورة و المتعلقة بالضريبة المباشرة و الرسم على القيمة المضافة إلا إذا أخذ مسبقا برأي الإدارة المركزية و إلتزم به.

و يتم البت في هذه الشكاوى في أجل ثمانية (08) أشهر يحيل خلالها المدير الولائي للضرائب الملف مشفوعا برأيه إلى الإدارة المركزية، مديرية المنازعات، التي تصدر رأيا ملزما له، يقوم بتبليغه للمكلف بالضريبة.

و عند تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار المتخد في شأن شكواه، على المدير الولائي للضرائب إرسال نسخة من القرار المذكور إلى مديرية المنازعات.

و الملاحظ في هذا المجال هو إستعمال النص العربي للمادة 77 لكلمة "العقوبات" فيما المقصود هو "الغرامات" و المشكل لا يطرح في النص باللغة الفرنسية الذي استعمل مصطلح (pénalités) و ليس (peines).

و نشير في هذا المجال إلى أن نص المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية قد تم تعديله بموجب المادة 25 من قانون المالية لسنة 2008، لتحذف منه الفقرة الأولى و تبقى سوى الفقرة الثانية منه و المتعلقة بإختصاصات الإدارة المركزية في مجال الشكاوى التي يتجاوز مبلغها إختصاص المدير الولائي للضرائب.

و كانت الفقرة الأولى من هذه المادة تتعلق بإختصاص الإدارة المركزية بالنظر في الشكاوى المقدمة على إثر عمليات التحقيق المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى الوطني.[1]

و بإلغاء هذه الفقرة من المادة 77، يطرح التساؤل حول مصير الشكاوى المتعلقة بهذه المصلحة الجبائية ؟ كما يطرح التساؤل حول سبب إلغاء إختصاص الإدارة المركزية بالنظر في الشكاوى المتعلقة بها ؟ و هل تم نقل هذا الإختصاص إلى جهة أخرى، أم لا .

ثانيا: البت في الشكاوى التي يفوق مبلغها مائة مليون دينار (100.000.000 دج) المقدمة إلى الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى

عندما تتعلق الشكاوى المقدمة إلى الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى من طرف الشركات التي تدخل في مجال إختصاصها، و عندما يكون مبلغ الضريبة يفوق مائة مليون دينار (100.000.000 دج)، يتعين على مدير المؤسسات الكبرى أخذ رأي الإدارة المركزية و هذا تطبيقا لما جاء في نص المادة 5/172 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على:

" عندما تتعلق الشكاوى بعمليات تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق و الغرامات مائة مليون دينار (100.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب)."

كما تختص أيضا الإدارة المركزية طبقا لنفس المادة، الفقرة الثامنة ،بالنظر و إصدار رأيها الموافق في طلبات إسترداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة عندما تتعلق هذه الطلبات بمبالغ تتجاوز مائة مليون دينار (100.000.000 دج).[1]

وعليه، يستلزم الأخذ برأي الإدارة المركزية في الحالات التالية:

1- من طرف المدير الولائي للضرائب، عندما يتجاوز المبلغ الإجمالي للحقوق و الغرامات عشرين مليون دينار (20.000.000 دج).

2- من طرف مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى، عندما يتجاوز المبلغ الإجمالي للحقوق و الغرامات مائة مليون دينار (100.000.000 دج).

المطلب الثالث: التحقيق في الشكوى الضريبية و محتوى قرار الإدارة الضريبية

---

[1] - و هي مصلحة الأبحاث و التحقيقات (او التدقيقات) Service des Recherches et Vérifications (SRV).

[1] - تم إضافة هذا الإختصاص بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2008 التي أضافت فقرة ثامنة إلى المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة.

بعد أن توجه الشكاوى التي يرفعها المكلفون إلى الجهة الضريبية المختصة بنظرها و البت فيها، تبدأ مرحلة دراسة الملف و التحقيق في الشكوى، هذا التحقيق من شأنه أن يبين ما إذا كان الشاكي على حق فيما يدعيه أم لا.

و على أساس هذه المرحلة، و ما يتوصل إليه التحقيق، تقوم الإدارة الضريبية المختصة في البت في الشكوى بإصدار قرارها، الذي يكون له الأثر الهام و المتميز حول مستقبل المنازعة.

الفرع الأول: التحقيق في الشكوى الضريبية

إن الشكوى الضريبية و إن كانت تقدم حسب الإختصاص إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ليبت فيها، إلا أن مهمة التحقيق فيها توكل إلى هيئة أخرى تتمثل في مفتش الضرائب (Inspecteur des impôts) الذي قام بتأسيس الضريبة، و هو ما جاء في نص المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 116 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة).

و هو يقوم لهذا الغرض بـ:

1- رفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس البلدي لإبداء الرأي فيه. [1]

2- فحص الشكوى من الناحية الشكلية و مراقبة مدى إحترامها للآجال القانونية و القواعد الشكلية.

3- فحص الشكوى من ناحية الموضوع.

و يجوز البت فورا في الشكاوى التي يشوبها إسقاط يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا.[2]

و تجدر الإشارة إلى أنه فيما يخص المكلفين بالضريبة الذين تختص بهم الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى، فإن الشكاوى التي تخصهم لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على الجهة التي تقوم بالتحقيق فيها، كل ما جاء هو أن توجه هذه الشكاوى إلى هذه الهيئة و هي التي تقوم بالبت فيها، دون أن تنص على من يقوم بالتحقيق فيها.

و في نهاية التحقيق، يقوم مفتش الضرائب بتحرير إقتراحاته على ضوء النتائج التي توصل إليها من خلال التحقيق في الشكوى، ويرسل الملف إلى المديرالولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب حسب الحالة للبت فيه.

---

(1) - و في حالة ما إذا لم يصله هذا الرأي في أجل خمسة عشر (15) يوما، يقوم المفتش بتحرير إقتراحاته.

(2) - المادة 1/76 من قانون الإجراءات الجبائية.

و عندما يستلزم الأمر الأخذ برأي الإدارة المركزية، و بعد التحقيق في الشكوى محليا، يقوم المدير الولائي للضرائب بإحالة الملف مصحوبا وجوبا بموقفه من القضية إلى المديرية العامة للمنازعات التي تصدر رأيا ملزما له.

الفرع الثاني: محتوى القرار الصادر ردا على الشكوى الضريبية

طبقا لقانون الإجراءات الجبائية، فإن سلطة إصدار القرار المتعلق بالرد على شكوى المكلف بالضريبة تعود إلى كل من المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجواري للضرائب و مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى، كل حسب إختصاصه مثلما تم التعرض إليه في المطلب السابق (المواد 76، 79 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية) مع التذكير إلى أنه لكل من هؤولاء صلاحية تفويض كل سلطة قراره أو جزء منها لقبول الشكاوى، للأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي، (أو مفتش رئيسي بالنسبة للهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى) و هو ما سبق و أن تطرقنا إليه.

أما عن آجال الفصل في الشكاوى، فالقاعدة العامة هي أنها ستة (06) أشهر، و يمدد هذا الأجل بشهرين (02) عندما يستلزم الأمر الأخذ برأي الإدارة المركزية المطابق.

و إن القرار الصادر على شكوى المكلف بالضريبة الصادر عن الإدارة الضريبية،[1] يمكن أن يأخذ أحد الأشكال التالية:

1- القبول الكلي للشكوى

و لا يوجد ما يثير هنا أي إشكال، إذ أنه يتم قبول شكوى المكلف بالضريبة كليا و إعفاؤه من دفع الضريبة المفروضة عليه، و هذا بعد إجراء التحقيق الذي يفيد بأن المكلف بالضريبة له الحق فيما يدعيه.

و يحرر المدير الولائي للضرائب أو الجهة المختصة بنظر الشكوى قرارا يوجه إلى قابض الضرائب المختص يجعله يمتنع عن التحصيل أو أن يعيد المبلغ إلى المكلف بالضريبة إذا تم تحصيله فعلا.

2- الرفض الكلي للشكوى

يحق لكل من المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب و مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى رفض الشكوى المقدمة إليه من طرف

---

[1] - سواء كان صادرا عن المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو عن مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى.

المكلف بدفع الضريبة، إذا ما رأى أن دفوعه غير جدية أو أن الأدلة التي تثبت إدعاءاته غير كافية.

و عليه في هذه الحالة أن يوضح أسباب الرفض و هذا لكي يتمكن المكلف بالضريبة من تقديم دفوعه إذا أراد أن يعرض النزاع على مختلف لجان الطعن الإدارية أو أن يرفع دعواه أمام الجهات القضائية المختصة.

و تنص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأخيرة المعدلة بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2009[2] على أنه:

" عندما يترتب على شكوى نزاعية رفض كلي أو جزئي، فإنه يتعين أن يبين قرار مدير الضرائب بالولاية الأسباب و أحكام المواد التي بني عليها.
يجب تسليم قرار الإشعار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالإستلام".

و عليه، و بعد أن كان المدير الولائي للضرائب، عند رفضه الكلي أو الجزئي للشكوى يكتفي بأن يبين في قراره، بإيجاز، الأسباب التي بنى عليها قراراه، أصبح بموجب التعديل الأخير ملزم بتبيان جميع الأسباب و كذا المواد التي بنى عليها قراراه.

3- حالة التخفيض أو القبول الجزئي للشكوى

و هي حالة ممكنة الوقوع، حيث أنه بإمكان مفتش الضرائب إكتشاف أن شكوى المكلف بالضريبة صائبة في شق واحد و غير صائبة في شقها الثاني، فتقوم الجهة المختصة بنظرها بقبولها في جزء منها و رفضها في الجزء الأخر، و إصدار قرار بالتخفيض الجزئي و معناه إنقاص أو إعفاء المكلف بالضريبة في جزء من الضريبة المفروضة عليه.

و هذا القرار يثير مشكلة من نوع خاص تتطلب الملاحظة، حيث أن المكلف بالضريبة الذي قبلت شكواه في شق و رفضت في شق أخر حق رفع الأمر إلى المحكمة المختصة.

4- سكوت الإدارة الضريبية و عدم ردها على الشكاية

يعتبر سكوت الإدارة الضريبية و عدم ردها على الشكوى المقدمة أمامها من طرف المكلف بالضريبة في المواعيد المحددة لها لذلك رفضا ضمنيا للشكوى يمكن على أساسه للمكلف أن يرفع أمره إلى لجان الطعن أو أن يعرضه على الجهات القضائية المختصة.

هذا ما يمكن إستنتاجه من نص المادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية عندما تنص على أنه لكل مشتكي لم يتحصل على الإشعار بقرار المدير الولائي للضرائب في الأجال المنصوص عليها

في المادتين 76-2 و 77، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأربعة (04) أشهر الموالية للأجل المذكور أعلاه.

و هو ما أكده **مجلس الدولة في قراره رقم 181034 الصادر بتاريخ 2000/03/13**

- "…. وحيث أن أحكام المادة 2/337 من قانون الضرائب المباشرة تنص صراحة أن في حالة عدم رد إدارة الضرائب عن الإحتجاج المفروض عليه بدفع الضريبة في الأجل القانوني المحدد بالمادة 334 من قانون الضرائب المباشرة، فيجوز للمكلف بدفع الضريبة أن يرفع دعوى قضائية أمام الغرفة الإدارية المختصة في أجل الأربعة أشهر التي تلي المدة المحددة بالمادة 334 من قانون الضرائب المباشرة.

- و حيث أنه يتبين هكذا أن القانون سمح للمكلف بدفع الضريبة الذي ينازع أو يحتج عن شرعية أو قيمة الضريبة المفروضة عليه أن يستعمل طرق الطعن القانونية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و لا ينتظر إلى تاريخ غير محدد رد إدارة الضرائب عن احتجاجه. و أن عدم رد إدارة الضرائب في الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 334 هو بمثابة رفض.

و لهذا كان على المكلف بدفع الضريبة أن يدافع عن حقوقه أمام القضاء في الأجل المحدد له قانونا، مما يتعين معه تأييد القرار المستأنف الذي أصاب في تطبيق القانون". [1]

---

[2] ـ قانون رقم 08-21 الصادر في 2008/12/30 و المتضمن قانون المالية لسنة 2009، جريدة رسمية عدد 74.

[1] ـ أحمد لعور و نبيل صقر ـ الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ـ دار الغرب للنشر و التوزيع ـ ص 192

المبحث الثاني: لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة

عندما يتحصل المكلف بالضريبة على قرار الإدارة الضريبية المتخد كرد على شكايته، له في هذه الحالة أن يرضى بالقرار، أو أن يلجأ إلى القضاء المختص للفصل فيه أو أن يعرض نزاعه أو طلبه على ما يطلق تسميته في قوانين الضرائب المختلفة بـ: لجان الطعن.

إذ نصت المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية[1] (المادة 120 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة) في فقرتها الأولى على أنه:

" يمكن، حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لا يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه حسب كل حالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضريبة، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة اشهر (04) إبتداء من تاريخ إستلام قرار الإدارة"

كما نصت نفس المادة من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الثالثة أنه:

" لا يمكـن أن يرفع الطـعن إلى اللجنـة بعد إخطـار المحكـمة الإداريـة".

---

[1] - المعدلة بموجب المادة 49 من قانون رقم 06-24 الصادر في 26 ديسمبر 2006 و المتضمن قانون المالية لسنة 2007. جريدة رسمية عدد 85 و كذا المادة 42 من القانون رقم 08-21 الصادر في 30 ديسمبر 2008 و المتضمن قانون المالية لسنة 2009 - جريدة رسمية عدد 74 .

و تمثل لجان الطعن فكرة مبتدعة لجأ إليها المشرع في إجراءات المنازعات الضريبية، الهدف منها هو تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية و الحد من الإشكاليات التي قد تقع بينهما أو إيجاد الحلول المناسبة عند عدم اتفاقهما من جهة و من جهة أخرى يرى فيها المشرع حماية للمكلفين بدفع الضريبة عندما تتعسف الإدارة الضريبية في فرضها عليهم، و تتحقق هذه الحماية عندما يتقدم إليها المكلف بالضريبة لتتدخل للنظر في النزاع المعروض أمامها.

و لقد جاءت المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969 و قرارات التطبيق الصادرة في 1969/10/16 و في 1970/03/02 تنص على تكوين لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و تنظيم إجراءات سير عملها.

ثم جاء الأمر رقم 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ليوسع من صلاحياتها بعد صدوره في 1976/12/09.

و بعد الإصلاحات الاقتصادية، أدخل المشرع تعديلات على هذه اللجان بموجب قوانين المالية لسنة1991، 1992، 1994 و 2004، و 2007، وكان آخرها بموجب قانون المالية لسنة 2009.

و عليه سيتم تباعا التعرض إلى كل من هذه اللجان من خلال التعريف بها و تحديد مجال إختصاص كل منها و كذا طبيعة الآراء التي تصدرها.

المطلب الأول : تعريف لجان الطعن و مجال إختصاصها

طبقا لقانون الإجراءات الجبائية، المادة 81 مكرر منه و التي تم إحداثها بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007، تحدث ثلاث لجان للطعن مختصة بالنظر في المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة و هذه اللجان هي:

1- لجنة الدائرة للطعن" *Commission de recours de daïra*"
2- لجنة الطعن الولائية" *Commission de recours de Wilaya* "
3- لجنة الطعن المركزية " *Commission centrale* "

و سيتم التعرض إلى هذه اللجان تباعا من خلال التطرق إلى تشكيلتها و مهامها و كذا طبيعة الآراء التي تصدرها.

و قبل ذلك نشير فقط إلى ملاحظة هامة وجب التوقف عندها قبل التعرض إلى مختلف هذه اللجان، و هي أن قانون الإجراءات الجبائية، و لاسيما المادة 80 منه، كان يحيل دائما إلى المواد 300،

301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لما يتعلق الأمر بلجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

بتعبير أخر، رغم إحالة جميع المواد المتعلقة بالمنازعات الضريبية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة إلى قانون الإجراءات الجبائية، إلا أنه و فيما يخص مختلف لجان الطعن، بقيت هذه المواد موجودة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

وبقي الأمر كذلك إلى غاية 2007 حيث أنه بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2007، تم إلغاء أحكام هذه المواد من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و لكن دون إحالتها إلى قانون الإجراءات الجبائية.و بالمقابل و بموجب المادة 50 من نفس قانون المالية، تم إحداث ضمن قانون الإجراءات الجبائية المادة 81 مكرر و التي تتعلق بمختلف لجان الطعن للضرائب.

و عليه ثم إلغاء ثلاث مواد من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و إحداث مادة واحدة شاملة و إدراجها في قانون الإجراءات الجبائية.

و يطرح التساؤل حول مضمون هذه المادة، هل هو مجرد إحالة مضمون المواد الثلاث و جمعه في مادة واحدة أو أنه تعديل شامل لمحتواهم؟

هذا ما سوف نقوم بتحليله من خلال تعرضنا إلى مختلف هذه اللجان.

الفرع الأول: لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

أولا: تشكيلتها

طبقا للفقرة الأولى من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، تحدث لدى كل دائرة لجنة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة و تتكون هذه اللجنة من:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا،
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه، لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه،
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا، أو حسب الحالة، مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجواري للضرائب،
- عضويين (2) كاملي العضوية و عضوين (2) مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الإتحادات المهنية.

و في حالة غياب هؤولاء، يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب للبلدية الذين يحوزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.

و يجب أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية و أن يكون سنهم خمسا و عشرين (25) سنة على الأقل، و أن يتمتعوا بحقوقهم المدنية، و يتم تعيينهم خلال الشهرين (2) المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية.

و تكون مدة عهدة الأعضاء هي نفس عهدة المجلس الشعبي البلدي. و في حالة الوفاة أو الإستقالة أو العزل لنصف أعضاء اللجنة على الأقل، يتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط.

و إن تشكيلة هذه اللجنة قد تعرضت إلى تعديلات كثيرة يطرح التساؤل حول أهميتها و الهدف منها. فبعدما كانت لجنة الدائرة طبقا للمادة 29 من قانون المالية لسنة 1994 [1] تتشكل من:

- رئيس الدائرة رئيسا،
- عضويين دائمين (membres titulaires) و عضويين إضافيين (suppléants) من كل بلدية، تعينهم الجمعيات أو الإتحاديات المهنية.

أصبحت تتشكل طبقا للمادة 22 من قانون المالية لسنة 1995 [2] من:

- رئيس الدائرة رئيسا،
- رئيس البلدية لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة،
- رئيس المفتشية المختص إقليميا،
- عضويين دائمين و عضويين إضافيين من كل بلدية، تعينهم الجمعيات أو الإتحاديات المهنية.

ثم جاءت بعدهما المادة 29 من قانون المالية لسنة 1997 لتضيف لهذه التشكيلة: رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا.

و أخيرا بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007 التي جاءت لتضيف:

- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا، أو حسب الحالة، مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجواري للضرائب.

---

[1] - القانون التشريعي رقم 18-93 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993، و المتضمن قانون المالية لسنة 1994 - جريدة رسمية عدد 88.

[2] - أمر رقم 94-03 الصادر في 31 ديسمبر 1994 و المتضمن قانون المالية لسنة 1995

ثانيا: إختصاصاتها

تبدي لجنة الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الدائرة رأيها في:

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) عن مليوني دينار (.2.000.000 دج) أو تساويها[1] و التي صدر بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لإختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

و يجب إرسال الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس اللجنة.[2]

و تحال الطعون المعلقة لدى لجان الطعن الولائية و اللجنة المركزية للطعن التي لم يجر بحثها، على لجان الطعن للدائرة المختصة إقليميا. [3]

و لم تنص المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية المكلف بالضريبة إذا لم يرضه قرار لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، إستئناف قرارها أمام لجنة الطعن الولائية. [4]

الفرع الثاني: لجنة الطعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة للولاية

توجد هذه اللجنة على مستوى كل ولاية و هي تختص و تدلي بآرائها حول:

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) مليوني دينار (2.000.000 دج) و تقل عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)[5] أو تساويها و التي سبق و أن إتخذت الإدارة الضريبية في شأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لإختصاص مراكز الضرائب.

و يجب أن تقدم الطلبات إلى اللجنة في أجل أربعة أشهر(04) إبتداءا من تاريخ إستلام قرار الإدارة الضريبية. [6]

---

(1) - عوضا عن 500.000 دج قبل تعديل المادة بموجب قانون المالية لسنة 2009

(2) - المادة 80 -4 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة و المتممة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007.

(3) - المادتان 31 و 32 من قانون المالية لسنة 2004.

(4) - و هو ما كانت تنص عليه المادة 300 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(5) - عوضا عن الطلبات التي تزيد عن 500.000 دج و تقل أو تساوي 2.000.000 دج قبل التعديل الصادر بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2009.

(6) - عوضا عن شهرين قبل التعديل الصادر بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2009.

و تتكون لجنة الطعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة على مستوى الولاية طبقا للمادة 81 مكرر فقرة ثانية (02) من قانون الإجراءات الجبائية من:

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا، رئيسا،
- ممثل عن الوالي،
- مسؤول الإدارة الضريبية للولاية، أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب،
- ممثل عن الغرفة التجارية الموجودة بالولاية، و في حالة غيابه، المختص إقليميا في الولاية،
- خمسة (05) أعضاء دائمين و خمسة (05) أعضاء مستخلفين، يعينون من قبل الجمعيات أو الإتحادات المهنية و في حالة غياب هؤولاء يختار رئيس المجلس الشعبي الولائي أعضاء أخرين من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي الذين لديهم معارف كافية لتنفيد الأشغال المسندة للجنة.
- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة.

و يجب أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية و أن يكون سنهم خمسا و عشرين (25) سنة على الأقل، و أن يتمتعوا بحقوقهم المدنية، و يتم تعيينهم خلال الشهرين (2) المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية الولائية، و تكون مدة عهدتهم هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي الولائي. و في حالة الوفاة أو الإستقالة أو العزل لنصف أعضاء اللجنة على الأقل، يتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط.

الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة

تعتبر اللجنة المركزية الهيئة الأعلى في مجال الطعن و هي تحدث على مستوى الوزارة المكلفة بالمالية وهي تختص بالنظر في:

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى و التي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي،

- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، [1]

---

[1] و[2] - طبقا للمادة 43 من قانون المالية لسنة 2009 .

و يجب أن تقدم الطلبات إلى اللجنة في أجل أربعة أشهر (04) إبتداءا من تاريخ تسليم قرار الإدارة الضريبية. [2]

و تتشكل اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا،
- ممثل عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل،
- ممثل عن وزارة التجارة برتبة مدير على الأقل،
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه برتبة مدير على الأقل،
- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه برتبة مدير على الأقل،
- ممثل عن الغرفة التجارية للولاية أو إذا تعذر ذلك ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة،
- ممثل عن الإتحاد المهني،
- ممثل الغرفة الفلاحية للولاية المعنية أو ممثل الغرفة الوطنية للفلاحة إذا تعذر ذلك،
- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررا.
- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى

من خلال استقرائنا لتكوين هذه اللجنة نجدها تظم ممثلي عدة وزارات كلهم يشغلون مناصب ووظائف سامية في الدولة، مما يجعل هذه اللجنة تساعد المشتكي و تنصفه إن رأت بأن ظلما أحيق به، و هذا قبل توجهه إلى الجهات القضائية.

ونشير تباعا لبعض الملاحظات المتعلقة بهذه اللجنة:

1- تم توسيع مجال إختصاص اللجنة المركزية لكي تختص بالإضافة لما كان معمول به قبل تعديل سنة 2004، بنظر الطلبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الذين تختص بهم الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى و ذلك مهما كان مبلغ الضريبة المتنازع حولها.

2- أصبحت اللجنة تختص أيضا بـالقضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) عوض ما كان منصوصا عليه سابقا طبقا لقانون المالية لسنة 2007.

3- عدل قانون المالية لسنة 2004 أجل التقدم لهذه اللجان ليرفع إلى شهرين بعد أن كان شهرا من تاريخ تبليغ قرار الإدارة. ثم عدّل قانون المالية لسنة 2009 هذا الأجل ليرفع إلى أربعة (04) أشهرمن تاريخ تسلم قرار الإدارة.

4- تم تعديل تشكيلة هذه اللجنة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007 في فقرتها الثالثة (3) كما يلي:

- تم إضافة عضو جديد و هو ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى. و يطرح التساؤل حول الهدف من جعله عضوا للجنة لاسيما، و أن الإدارة التي يمثلها تعد في حد ذاتها طرفا في النزاع المعروض على اللجنة،
- حذف ممثل وزارة التجهيز،
- تعويض" نائب مدير المنازعات الإدارية و القضائية بالمديرية العامة للضرائب" بصفته مقررا بـ "نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب" بنفس الصفة.

المطلب الثاني: مهام لجان الطعن و طبيعة الآراء التي تصدرها

الفرع الأول: مهام لجان الطعن

إن طلبات المكلف بالضريبة التي يعرضها على لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة يجب أن تهدف إلى الحصول على:

1- تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس الضريبة أو في حسابها و هذه الأخطاء تتعلق بـ:

- شخص المكلف بدفع الضريبة (La personne imposable)
- مكـــان فرض الضريبة (Lieu d'imposition)
- تحديد الوعاء الضريبي (Détermination de la base imposable)
- إجراءات الوعاء الضريبي (Procédures d'imposition)
- حساب الضريبة (Calcul de l'impôt)
- قيمة مبلغ الغرامة المالية المطبقة (Montant de la pénalité)

2- أو الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي. هذا ما جاء في نص المادة 81-1 من قانون الإجراءات الجبائية. [1]

و هي نفس الطلبات التي تختص بها الإدارة الضريبية عند نظرها للشكاوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

و بالتالي فهذه اللجان غير مختصة بالنظر في الطلبات الولآئية (les demandes gracieuses) للمكلف بالضريبة.

الفرع الثاني: أراء لجان الطعن

---

[1] – المعدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007.

إن لجان الطعن ملزمة بإبداء رأيها في الطلبات المعروضة عليها من قبل المكلف بالضريبة، و يجب أن تكون هذه الآراء مبررة و معللة و أن تبين مبلغ خفض الضريبة (le dégrèvements) الذي نظرت بشأنه.

هذا ما جاء في نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتيها الثانية و الثالثة:

«**2**- تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها، بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (4) أشهر إبتداءا من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس هذه اللجنة. فإن لم تبدي اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يساوي رفضا ضمنيا للطعن. و في هذه الحالة، يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر إبتداءا من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.

3- يجب أن تعلل الآراء الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي. و تبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس. و يبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد ، حسب الحالة، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب."

و لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على تاريخ بدء سريان هذا الميعاد، هل هو إبتداء من تاريخ صدور قرار اللجنة أو من تاريخ تبليغه للإدارة الضريبية المختصة، و الأرجح هو التاريخ الثاني.

و يجب أن يشمل رأي اللجنة على البيانات التالية:

- إسم الرئيس، و أسماء الأعضاء الذين إشتركوا في المداولة لإصدار الرأي و تاريخ صدوره،
- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع، و تقديرات مصلحة الضرائب و مقارنتها بتقديرات المكلف بدفع الضريبة،
- الحيثيات و الإعتبارات التي بنت عليها اللجنة رأيها،
- تسبيبها لهذا الرأي.

و يتم التوقيع على الآراء التي تصدرها اللجان، الرئيس فقط، ولم يتعرض قانون الإجراءات الضريبية إلى توقيعها من طرف الكاتب.

و يرى عبد العزيز عبد الكريم و كمال الدين صدقي، فيما يخص هذه المسألة، بأن المحاضر تستمد قوتها القانونية من إمضائها من الرئيس و السكرتير، و هو إجراء جوهري يترتب على تخلفه إعتبار المحاضر باطلة و كل ما يترتب عليه باطل.[1]

أما فيما يخص طبيعة الآراء التي تصدرها مختلف لجان الطعن، فالأصل أنها آراء مطابقة (Avis conforme)، و لكن الطابع التنفيدي لها يتقلص و ذلك بمنح الإدارة الضريبية سلطة الطعن فيها في حالة ما إذا إتخدت هذه الآراء خرقا للقانون. فبعدما كانت آراء لجان الطعن ملزمة لإدارة الضرائب و غير ملزمة للمكلف بالضريبة أصبحت مند صدور قانون المالية لسنة 1997 غير ملزمة لإدارة الضرائب أيضا [2] و ذلك بمنحها للمدير الولائي للضرائب سلطة الرقابة على قانونية آراء اللجان الثلاث.

و لقد جاءت المواد 29، 30 و 31 من قانون المالية لسنة 1997 لتعدل و تتمم الفقرتان الأولى و الثانية من المادة 300 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة إذ جاءت تنص على أنه يمكن للمدير الولائي للضرائب تأجيل تنفيذ رأي اللجان إذا كان يخالف صراحة حكما من أحكام قانون الجباية، بشرط إبلاغ المعني بالأمر. و في هذه الحالة يطعن المدير الولائي للضرائب في هذا الرأي أمام اللجنة الأعلى خلال شهر (01) من تاريخ صدوره.

ورغم إلغاء المواد 300، 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2007 و استحداث مادة أخرى تخص لجان الطعن في قانون الإجراءات الجبائية، و إلغاء إجراء الطعن في قرارات اللجان أمام اللجنة الأعلى منها، إلا أن الإدارة الضريبية بقيت تتمتع بحق تعليق تنفيذ رأي اللجان. هذا ما جاء في نص المادة 81 في فقرتها الرابعة: [1]

" عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك. و في هذه الحالة، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة على المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي".

و في هذا الصدد، أعطى **مجلس الدولة في قراره الصادر في 2006/06/14 تحت رقم 030134** للمادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة سابقا)

---

[1] - عبد العزيز عبد الكريم و كمال الدين صدقي- لجان التقدير و التقاضي في الضرائب- مكتبة النهضة المصرية، القاهرة- ص 131.

[2] - المواد 29، 30 و 31 من الأمر 31-96 المؤرخ في 1996/12/30 قانون المالية لسنة 1997 المعدل للمواد 300، 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

مضمونها الحقيقي بقوله أنه لابد أن يكون رأي اللجنة خارقا خرقا فادحا لمقتضيات القانون الجبائي و على مدير الضرائب تبيان بوضوح الخرق و ليس الإكتفاء بأن قرار اللجنة غير مؤسس على سند قانوني.[2]

و لقد كان **لمجلس الدولة في قراره رقم 029103 الصادر في 2006/07/12** أن ألغى رأي اللجنة الولائية للطعن على أساس مخالفته للقانون، و قد حيث قراره كما يلي:

- "…. حيث بالرجوع إلى الملف يتبين بأن لجنة الطعون الولائية قررت بجلسة 2004/06/16 منح المكلف بالضريبة تخفيض مبلغ 174.812 دج المتضمن الرسم على القيمة المضافة.
- حيث أن المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة تجيز لمديرية الضرائب عندما يصدر رأي اللجنة الولائية و يخرق القانون خرقا واضحا وقف التنفيذ و رفع دعوى أمام الغرفة الإدارية خلال شهر من تاريخ النطق بالرأي.
- حيث بالرجوع إلى عريضة افتتاح الدعوى يتبين بأن الإدارة تؤكد على خرق اللجنة للمادة 02 من قانون الرسم على رقم الأعمال كون المستأنف عليه تاجر في بيع الفواكه و الخضر بسوق الجملة.
- حيث بالرجوع للمادة 02 فقرة 04 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن البيع بالجملة خاضع للرسم على القيمة المضافة.
- حيث أن إعفاء اللجنة للمستأنف عليه من الرسم على القيمة المضافة المفروضة بنص قانوني يشكل خرقا واضحا للقانون.
- حيث أن قضاة أول درجة قد أخطأوا في تطبيق القانون مما يعرض قرارهم للإلغاء و الفصل من جديد بإبطال رأي اللجنة".[1]

والملاحظ فيما يتعلق بالطعن في رأي لجان الطعن أنه و رغم أن قانون الإجراءات الجبائية، سواء قبل تعديل المواد 300- 302 أو بعد إلغائهما و إحداث المادتين 81 و 81 مكرر، منح للإدارة الضريبية الحق في الطعن أمام المحكمة الإدارية في آراء هذه اللجان، إلا أنه حدث و أن رفضت الغرفة الإدارية على مستوى المجلس قبول طعن المدير الولائي للضرائب في رأي لجنة الطعن للولاية على أساس أنه عضو في اللجنة، و بالتالي لا يحق له الطعن في رأيها.

---

(1) ـ المعدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007.

(2) ـ فنيش كمال ـ المنازعة الضريبية على ضوء الإجتهاد القضائي لمجلس الدولة ـ مجلة مجلس الدولة ـ المنازعات الضريبية ـ عدد خاص ـ 2007 ـ ص10.

(1) ـ قرار غير منشور.

فقامت إدارة الضرائب باستئناف القرار أمام مجلس الدولة الذي قام بتطبيق القانون تطبيقا صحيحا و بالتالي ألغي قرار الغرفة الإدارية. و قد حيّث المجلس **قراراه رقم 001717-الغرفة الثالثة- الصادر في 2001/04/23** كما يلي:

- "…. حيث و بالفعل فإن قضاة الدرجة الأولى رفضوا في الشكل الطعن ببطلان القرار المتخذ يوم 1998/07/28 عن لجنة الطعن للضرائب المباشرة، المقدم من طرف مدير الضرائب بحجة أن هذا الأخير حضر عند اتخاذ هذا القرار.
- حيث أن قضاة الدرجة الأولى تجاهلوا أحكام المادة 30 من قانون المالية المؤرخ في 1997/12/31 التي تنص على أنه عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا مخالفة واضحة لحكم القانون الجبائي، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يوقف تنفيذ هذا الرأي بتحفظ على أن يعلم المكلف بالضريبة بذلك، و أنه بالتالي يمكن لمدير الضرائب أن ينازع القرار المتخذ من قبل لجنة الطعون.

و أنه عن خطأ قام قضاة الدرجة الأولى برفض طعنه في الشكل".[2]

و إن كان مجلس الدولة في هذا القرار قد ألغى قرار الغرفة الإدارية للمجلس، فإنه في **قرار أخر له، صادر عن الغرفة الثانية في 2001/01/28**، ذهب عكس ذلك تماما، مخالفا بذلك ما هو منصوص عليه صراحة في القانون ، و عبّر عن موقفه هذا بالحيثية التالية:

- "….حيث أنه لا يمكن الطعن في قرار من طرف مصدره، و أن المدير الولائي الطاعن، بصفته عضوا، يعد مصدرا للقرار، و بالتالي لا يمكن الطعن فيه، و هو ما يجعل حكم قضاة المجلس صائبا يستوجب المصادقة عليه".[1]

و نشير من جهة أخرى إلى مسألة ثانية تمت إثارتها أمام القضاء بشأن هذه اللجان تمثلت في المدعي عليه في حالة رفع إدارة الضرائب طعنا ضد رأي هذه اللجان أمام القضاء. هل هو المكلف بالضريبة أم اللجنة مصدرة القرار؟

و رغم أن الجواب واضح و منصوص عليه صراحة في المادة 2/81 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي: "…رفع طعن ضد رأي اللجنة على المحكمة الإدارية…"، و لكن حدث و أن طعنت إدارة الضرائب في رأي لجنة الولاية أمام القضاء جاعلة من المكلف بالضريبة هو المدعى عليه و ليس لجنة الولاية، و تم استئناف القرار أمام مجلس الدولة، فصدر**القرار رقم 004399- الغرفة الثانية- الصادر في 10/15/ 2002 :**

---

[2] - عبد العزيز أمقران- المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة- بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون- جامعة الجزائر- كلية الحقوق - 2001-2002- ص 31.

- "...حيث أن المطالب بالضريبة عندما فرضت عليه الضريبة قدم تظلما أمام لجنة الدائرة للطعون و أن هذه الأخيرة قد خفضت له الضريبة بتسديدها.
- حيث أن مدير الضرائب للولاية قدم طعنا أمام اللجنة الولائية ضد قرار لجنة الدائرة و قد أيدت هذه اللجنة قرار لجنة الدائرة، و أن المدير الولائي المستأنف حاليا كان عضوا ضمن لجنة الولاية.
- حيث أن المستأنف عليه حاليا ملزم بتسديد القيمة المفروضة عليه من طرف الطاعن و أن مدير الولاية من حقه الطعن في قرار لجنة الطعن و ليس ضد المكلف بتسديد الضريبة و أن المدير الولائي كان عليه أن تطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة و ليس ضد المستأنف عليه مما يجعل دعواه موجهة توجيها غير صحيحا يستوجب رفضها...". [2]

و قد عثرنا على قرار صادر عن الغرفة الإدارية التابعة لمجلس قضاء البليدة أين قامت مديرية الضرائب لولاية تيبازة برفع دعوى تطعن فيها في رأي لجنة الطعن للولاية، و لكنها وجهت الطعن ضد السيدة.....(مدعى عليها).

و عِوض أن تقضي الغرفة بعدم قبول الدعوى شكلا لعدم توجيهها توجيها صحيحا، لم تقم حتى بمناقشة هذه المسألة و اكتفت بالقضاء بعدم قبول الدعوى شكلا لكون مدير الضرائب لولاية تيبازة عضو في اللجنة و بالتالي لا يمكنه الطعن في قرارها و هي بالتالي لم تطبق القانون تطبيقا سليما. [1]

---

[1] - قرار غير منشور.
[2] - عن مجلة مجلس الدولة- المنازعات الضريبية- عدد خاص- طبعة 2003- ص 98.

المبحث الثالث: التــأجيــل القــانــونـــي للــدفــع

إن الضريبة مستحقة الأداء للخزينة العامة بمجرد صدور قرار تحديدها و القيام بتبليغها بالطرق القانونية و إن تقديم شكوى بخصوصها لا يوقف تحصيلها، إلا أن المشرع منح للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى يتقدم بها إلى إدارة الضرائب في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، ضمانه هامة تتمثل في إمكانية طلبه إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضريبة إلى غاية صدور قرار بشأنها و هو شكل من أشكال وقف المتابعة.

المطلب الأول: تعريف إجراء التأجيل القانوني للدفع

يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75 و 76 من قانون الإجراءات الجبائية (المواد 112، 113، 115 و 116 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة) في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه أن يرجىء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، من خلال دفع مبلغ يساوي 20 % من هذه الضرائب لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الإستفادة من ذلك في شكواه، و يؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور مقرر المدير الولائي للضرائب.

هذا ما جاء في نص المادة 74/ فقرة1 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2005، [1] و المادة 45 من قانون المالية لسنة 2007. [2]

---

[1] ـ مجلس قضاء البليدة ـ الغرفة الإدارية ـ قضية رقم 98/395- قرار رقم 1999/78 الصادر في 1999/02/08 (قرار غير منشور)

[1] - قانون رقم 04-21 الصادر في 30 ديسمبر 2004 و المتضمن قانون المالية لسنة 2005- جريدة رسمية عدد 85.

[2] - قانون رقم 06-24 الصادر في 26 ديسمبر 2006 و المتضمن قانون المالية لسنة 2007- جريدة رسمية عدد 85.

كما يستفيد المكلفون بالضريبة التابعون للهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى من نفس الإجراء. هذا ما جاء في نص المادة 172 في فقرتها الرابعة (04) و المؤسسة بموجب المادة 53 من قانون المالية لسنة2007، إذ جاء فيها:

" يستفيد المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى و الذين يقدمون شكاوى ضمن الشروط المحددة في الفقرتين 2 و 3 أعلاه، من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية و المتعلقة بالتأجيل القانوني للدفع."

المطلب الثاني: شروط الإستفادة من التأجيل القانوني للدفع

للإستفادة من التأجيل القانوني للدفع أوجب المشرع تحت طائلة عدم قبول الطلب، توفر الشروط التالية:

1- التقدم بشكوى أمام الإدارة الضريبية المختصة التي يشمل إقليمها مكان فرض الضريبة طبقا للأشكال و الشروط التي رأيناها سابقا.

2- المطالبة صراحة من الإستفادة من إجراء إرجاء دفع الضريبة و ذلك بأن يطالب المكلف صراحة في شكواه الإستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة) مع إبرازه صراحة طلب إرجاء دفع حصة الضريبة التي هي موضوع النزاع.

3- دفع مبلغ يساوي 20% من مبلغ الضرائب المفروضة عليه لدى القابض المختص. و نشير في هذا الصدد إلى أن هذا الإجراء لم يكن منصوصا عليه سابقا، إذ أن المادة 74 قبل التعديل الذي تعرضت له بموجب قانون المالية لسنة 2005 كانت تشترط على المكلف بالضريبة تقديم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الضريبة من طرف الإدارة الضريبية دون أن تحدد طبيعة هذه الضمانات و لا دور القضاء في الرقابة على تقديرها، مما يجعل الإدارة الضريبية قد تتعسف في إستعمالها لحقها في تقدير هذه الضمانات.

و لكن و بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2005 [1] تم تعديل المادة 74 و تعويض شرط تقديم الضمانات الكفيلة لتحصيل إدارة الضرائب للضريبة بشرط دفع مبلغ (يساوي نسبة من قيمة الضريبة المتنازع فيها) لدى قابض الضرائب المختص.

---

[1] - قانون رقم 04-21 الصادر في 29 ديسمبر 2004 و المتضمن قانون المالية لسنة 2005. جريدة رسمية عدد 85.

و لقد كان مبلغ الضريبة الواجب دفعه يساوي 30% من قيمة الضريبة المتنازع حولها و المفروضة عليه طبقا للمادة 38 من قانون المالية المذكور. و تم تخفيض هذه النسبة بموجب المادة 45 من قانون المالية لسنة 2007 لتصبح 20% عوضا عن 30%. و يؤجل تحصيل

الحقوق الباقية (80% من مبلغ الضرائب المتنازع حولها) إلى غاية صدور قرار الإدارة الضريبية.

و تثير المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية بعض الملاحظات، لا يفوتنا الإشارة إليها و تتمثل في:

1- إستعمال المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية لمصطلحي "الشكوى" و "عريضة المنازعة" للدلالة على نفس المضمون المتمثل في وجوب تقديم طلب التأجيل القانوني للدفع في الشكوى الموجهة إلى إدارة الضرائب. و إن كانت نفس الملاحظة توجه لنص المادة قبل التعديل، و التي كانت تستعمل مصطلحي "الشكوى" و "عريضة إفتتاح الدعوى" لتأدية نفس المعنى، مما يطرح التساؤل حول الغرض من تعديل "عريضة إفتتاح الدعوى" بـ "عريضة المنازعة". أما النص باللغة الفرنسية فهو الأخر يستعمل عبارة "Demande introductive d'instance".

2- أن نص المادة (قبل التعديل) كان يشير في فقرته الأخيرة على أن يخص تطبيق هذه التدابير فقط المنازعات المترتبة على عمليات المراقبة المذكورة في المواد 18، 19، 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 58، 59، 60 و 61 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة)، و هي عمليات مراقبة التصريحات، التحقيق الجبائي في التصريحات، التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة.

و يطرح التساؤل حول هذه الفقرة و سبب حصر الإستفادة من هذا الإجراء على هذه العمليات فقط و حول مدى تطبيق هذا التدبير على المنازعات المترتبة على العمليات الأخرى الخارجة عن هذه الفئة.

لقد تم تعديل هذه الفقرة مؤخرا بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2009 و التي حذفت الفقرة الأخيرة من هذه المادة ليزال بذلك الإشكال الذي تفرضه صياغتها من جهة، ومن جهة أخرى أصبحت الإستفادة من إجراء التأجيل القانوني عامة و تخص جميع الضرائب بعد أن كانت محصورة على عمليات المراقبة المذكورة في المواد 18، 19، 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- تم تعديل عبارة "صدور مقرر المدير الولائي للضرائب" و تعويضها بعبارة "قرار الإدارة الجبائية" و هو تعديل في محله على أساس إعتبار أن كل الشكاوى التي يرفعها المكلفون بالضريبة يمكن من خلالها طلب الإستفادة من التأجيل القانوني للدفع و هو ما لا قد نستشفه إذا بقيت العبارة "مقرر المدير الولائي للضرائب" إذ قد يفهم أن طلب التأجيل القانوني للدفع يخص فقط الشكاوى المقدمة إلى المدير الولائي للضرائب دون أن يخص كل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضريبة. [1]

و لكن هذا التعديل لم يشمل تعديل الفقرة الثانية من المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ تنص:

"و يؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن شروط المحددة في المادة 79 من من قانون الإجراءات الجبائية". هذه المادة تخص فقط إختصاصات المدير الولائي للضرائب.

و عليه، كان من الواجب أن تشير الفقرة هذه إضافة عن المادة 79، إلى المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة باختصاصات كل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب.

---

[1] - و إن كانت الفقرة الأولى تشير إلى المواد 72، 73، 75 و 76 و المتعلقة بإختصاصات كل من المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجواري للضريبة، بالنظر في الشكاوى، كل حسب مجال إختصاصه.

الفصــل الثانـــي

المســا ئل القـانونية المتعلقة بمــرحلة رفـع الدعـوى الضــريبية

بعد فشل كل محاولات تسوية المنازعة الضريبية، سواء أمام الإدارة الضريبية المختصة أو أمام مختلف هيئات لجان الطعن، يرفع النزاع إلى الجهات القضائية ليعرض عليها و تفصل فيه.

و يعتبر الإلتجاء إلى القضاء ضمانة هامة تمنح للمكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الضريبية، فالقاضي هو الضمان الأخير للمكلف و هو الذي من شأنه أن يحقق له ما يتمناه من عدالة ضريبية، أكان ذلك على مستوى التطبيق الصحيح للقاعدة القانونية الضريبية على مركزه القانوني أم على مستوى عدم التمييز بين المكلفين بالضريبة الذين تحكمهم نفس الوضعية القانونية بإرساء قواعد موحدة لا تميز بين مكلف و آخر.

ويعتبر التقدم أمام الجهات القضائية لا يتم إلا وفقا لإجراءات وشروط على المدعي أن يحترمها وذلك تحت طائلة عدم قبول دعواه. و عليه سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المسائل القانونية التي تتعلق برفع الدعوى أمام القضاء لنتعرض تباعا إلى شرط الإختصاص (المبحث الأول)، المواعيد (المبحث الثاني) و عريضة الدعوى الضريبية (المبحث الثالث)، محاولين الإستعانة بقرارات مجلس الدولة و التي من شأن دراستها أن تمكننا من الخروج بقواعد هامة.

المبحث الأول: الجـهـات القـضـائـيـة المختصة بالفصل في المنـازعات الضريبية

إن حق التقاضي مكفول دستوريا. ومن البديهي في هذا الصدد أن يشمل حق التقاضي كل النزاعات و في كل المجالات ومنها المجال الضريبي، فمن باب الحرص على توفير الحماية للمكلف بالضريبة من تعسف السلطة المالية وهي تمارس سلطتها في فرض الضريبة وتقديرها وجبايتها، نجد أن أغلب التشريعات قد أناطت مهمة الرقابة في الشؤون الضريبية بجهة قضائية أو أكثر تتصف بالاستقلال والحياد يهرع إليها المكلف لحسم النزاع لكون القضاء يرتقي إلى أن يكون الحصن الحصين والحامي الأمين لحقوق المكلف بالضريبة.[1]

وفي هذا الصدد، يلاحظ أن التشريعات الضريبية المعاصرة تتباين في تحديد القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية، ففي بعض الدول نجد أن مهمة النظر في هذه المنازعات قد أنيطت بالقضاء العادي، ومن ذلك مثلاً بريطانيا، وفي دول أخرى كالسويد، أنيطت مهمة الفصل بالمنازعات الضريبية للقضاء الإداري على اعتبار أن الإدارة الضريبية هي جهة إدارية. أما في دول أخرى كفرنسا فقد تم شطر هذا الاختصاص بين القضاءين العادي والإداري، إذ اختص القضاء الإداري في نظر المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة أما المنازعات ذات الصلة بالضرائب غير المباشرة فينظرها القضاء العادي.

و يطرح التساؤل حول الاتجاه الذي سار عليه التشريع الجزائري فيما يخص تحديده للقضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية. وهو ما سنتعرض إليه تباعا من خلال تحديد الجهة

---

(1) - قيصر يحيى الربيعي- باحث مالي- حق التقاضي في الشؤون الضريبية- جريدة الصباح- شبكة الإعلام العراقي، بدون تاريخ

القضائية المختصة بنظر المنازعات الضريبية (المطلب الأول) ثم تحديد إختصاصها الإقليمي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الإختصاص النوعي

طبقا لنص المادتين 82 و 173 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية المختصة (كل جهة حسب اختصاصها) و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، أمام المحكمة الإدارية.

كما تنص المادة 90 من نفس القانون على أنه يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة.

و عليه، و تطبيقا لقانون الإجراءات الجبائية، فإن القضاء الإداري هو المختص في نظر المنازعات الضريبية.

و بما أن المحاكم الإدارية و مجلس الدولة أصبحتا الجهات القضائية المشكلة للقضاء الإداري،[1] سنتعرض تباعا إلى اختصاص كل منهما.

الفرع الأول: إختصاص المحاكم الإدارية إبتدائيا في الفصل في المنازعات الضريبية

لقد أكد قانون الإجراءات الجبائية في مادته 82 [2] (المادة 122 من قانون المالية 2002 المعدلة و المتممة) على أنه يمكن الطعن أمام محكمة القضاء الإداري في قرارات الإدارة الضريبية، كما يمكن الطعن فيها أيضا بعد أخذ رأي لجان الطعن إذ جاء فيها:

" يمكن الطعن أمام محكمة القضاء الإداري في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع التي يرفضها المعنيون بالأمر....". و تضيف المادة:

---

[1] - وذلك بعد أن كرس كل من دستور 1996 (المادة 152)، القانون العضوي 05-11 و المتعلق بالتنظيم القضائي و كذا قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (المادة 6) النظام القضائي المزدوج.

[2] - المعدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2007 و المادة 51 من قانون المالية لسنة 2008.

"كما يمكن الطعن أمام الجهة الإدارية المختصة... في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية و اللجنة المركزية. .."

كما نصت المادة 173 من نفس القانون على إمكانية الطعن في قرارات الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى، إذ جاء في فقرتها الأخيرة:

" كما يمكنهم (أي الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية) الطعن لدى المحكمة الإدارية طبقا لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية ".

كما جاء الفصل الثالث من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان " الإجراءات أمام المحكمة الإدارية" مما يؤكد توزيع الإختصاص على هذه الهيئة.

أما قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و كذا قانون الإجراءات المدنية قبله، المتضمنان القواعد العامة التي يخضع لها كل نزاع إداري، فإنهما يجعلان من المحاكم الإدارية هي المختصة إبتدائيا في النزاع الضريبي على أساس المعيار العضوي، [1] بالنظر إلى كون إدارة الضرائب الممثلة للدولة طرفا فيه. ولقد اعتبرت المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أن: " المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية.

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

كما اعتبرت المادة الأولى من القانون 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998 و المتعلق بالمحاكم الإدارية أن: " تنشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية..."

و نصت المادة الثانية من نفس القانون، على: " تخضع الإجراءات المطبقة أمام المحاكم الإدارية لأحكام قانون الإجراءات المدنية".

و لكن رغم أن النصوص القانونية واضحة فيما يخص الإختصاص النوعي إلا أنه وقع أن أخطأ قضاتنا في شأن هذه المسألة و كان للمحكمة العليا أن تتدخل لتؤكد اختصاص المجالس القضائية في المواد الضريبية من أمثلة ذلك **قرار المحكمة العليا رقم 88444 الصادر بتاريخ 1991/12/29** ، الذي جاء فيه:

" من المقرر قانونا أن القرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب للولاية فيما يخص الشكايات النزاعية و التي لم ترض المعنيين، و كذلك القرارات المتخذة فورا فيما يخص الحصة الضريبية

طبقا لأحكام المادة 404 يمكن الطعن فيها أمام الغرفة الإدارية التابعة للمجلس خلال أجل شهرين إبتداءا من يوم إستلام الرأي المتضمن تبليغ القرار و من ثم فإن القرار المطعون فيه القاضي بعدم الإختصاص في طلب الإعفاء الكلي من الغرامة المفروضة من مصلحة الضرائب أخطا في تطبيق القانون.

و لما كان من الثابت - في قضية الحال - أن المادة المذكورة أعلاه حددت صراحة الجهة القضائية و هي الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي للنظر في النزاعات المتعلقة بالقرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب، فإن الإختصاص يعود إلى المجلس القضائي.

و إن قضاة المجلس بقضاءهم بعدم الإختصاص لم يطبقوا القانون تطبيقا سليما و متى كان كذلك إستوجب إلغاء القرار المطعون فيه". [1]

الفرع الثاني: إختصاص مجلس الدولة للفصل في المنازعات الضريبية

لقد حددت المواد 10 و 11 من القانون العضوي 98-01 و كذا المواد 902 و 903 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الإختصاصات القضائية لمجلس الدولة على النحو التالي:

أولا: إختصاص مجلس الدولة كدرجة ثانية في التقاضي

إن الهيئة الفاصلة في الطعون بالإستئناف ضد الأحكام الإبتدائية الصادرة عن قاضي الدرجة الأولى (المحاكم الإدارية) هو مجلس الدولة الذي يعتبر قمة هرم الجهات القضائية الإدارية حسب ما جاء في المادة 152 من الدستور و كذا المادة 10 من القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 1998/05/30 و المتعلق بالمجلس الدولة و التي تنص على:

" يفصل مجلس الدولة في إستئناف القرارات الصادرة إبتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

و عليه، و بما أن المحاكم الإدارية هي التي تفصل إبتدائيا في المنازعات الضريبية، فإن مجلس الدولة هو المختص للفصل في نفس هذه المنازعات على مستوى الإستئناف.

لقد أكدت هذا الإختصاص المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 130 من قانون المالية 2002 المعدلة و المتممة) على أنه يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون

---

[1] - المادة 07 من قانون الإجراءات المدنية سابقا و المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية حاليا.

[1] – عن المجلة القضائية- العدد الثاني (2)- لسنة 1993.

98-01 المؤرخ في 1998/05/30 المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و سيره و كذا قانون الإجراءات المدنية. [2]

كما نصت المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية [1] (المادة 131 من قانون المالية 2002 المعدلة و المتممة) على أنه يجوز للمدير الولائي للضرائب و المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى إستئناف الأحكام التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على إختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب.

و يسري الأجل الممنوح لرفع الإستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية إعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية. [2]

و طبقا للمادة 40 من القانون 98-01 السالف الذكر، فإنه يرجع لأحكام الباب السادس من الكتاب الثاني من قانون الإجراءات المدنية للتعرف على الإجراءات المتبعة في الإستئناف أمام مجلس الدولة. [3]

ثانيا: إختصاص مجلس الدولة كجهة نقض

إن قانون الإجراءات الجبائية لم يتعرض في أية مادة من مواده إلى الطعن بالنقض في الأحكام النهائية الصادرة في دعاوى المنازعات الضريبية، و هذا لا يعني أنها غير قابلة للطعن بالنقض، و إنما هو مجرد إغفال من المشرع، من المستحسن تداركه.

و مع غياب النص في قانون الإجراءات الجبائية، وجب الرجوع إلى القواعد العامة المتعلقة باختصاصات مجلس الدولة، و في هذا الإطار، نصت المادة 11 من القانون 98-01 على أن مجلس الدولة يفصل في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الصادرة نهائيا.

كما نصت المادة 903 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، على أن يختص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية.

و يختص كذلك في الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة.

و جاء في نص المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية:

---

[2] - قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

[1] - المعدلة بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2008.

[2] - و قد كان التعديل الأخير لهذه المادة قد استعمل عبارة " الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية"، متجاهلا بذلك التعديلات التي طرأت على الجهات القضائية الإدارية. و كان عليه استعمال عبارة " الإستئناف ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية".

[3] - و التي تقابلها الأن أحكام الباب الثاني من الكتاب الرابع من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية حاليا.

" يبت في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية طبقا لأحكام الأمر...المتضمن قانون الإجراءات المدنية...".[4]

و عليه وجب الرجوع فيما يتعلق بالطعن بالنقض أمام مجلس الدولة إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية والمكرسة في الباب الثاني من الكتاب الرابع منه، لاسيما المواد من 956 إلى 959.

المطلب الثاني: الإختصاص الإقليمي

لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على اختصاص المحاكم إقليميا مما يتعين معه الأمر إلى الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المتعلقة منها بالنزاعات الإدارية. و عليه و طبقا للمادة 804 منه:

" ...ترفع الدعاوى وجوبا أمام المحاكم الإدارية...في مادة الضرائب أو الرسوم أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم".

و حدد المشرع، بالنسبة للمحاكم الإدارية، إختصاصها الإقليمي الممتد لكل بلديات الوطن، فكل محكمة إدارية من بين الـ31 محكمة يمتد اختصاصها الإقليمي إلى عدة بلديات حددها الملحق التابع للمرسوم التنفيذي 356/98 المؤرخ في 1998/11/14 و المتضمن كيفيات تطبيق القانون 03/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية.

و قد كانت قواعد الإختصاص الإقليمي تحددها سابقا المادتين 08 و 09 من قانون الإجراءات المدنية و أيضا أحكام المرسوم التنفيذي 407/90 المؤرخ في 1999/12/22 في إطار المادة 7 من الأمر 154/66 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية الذي حدد الإختصاص الإقليمي للغرف المحلية و الإختصاص الإقليمي للغرف الجهوية الخمسة و إمتداده إلى الحدود الإقليمية للولايات التابعة لكل غرفة جهوية.

و من خلال دراستنا لقرارات المحكمة العليا و المجلس الأعلى لم نصادف أي قرار يتعلق بالإختصاص الإقليمي، مما يؤكد أنه لا إشكال فيه و أن رافعي الدعاوى يتحكمون فيه.

---

[4] - قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

المبحث الثاني: شرط المواعيـــد أو أجل رفع الدعوى الضريبية

سواء أمام الجهات القضائية الإدارية أول درجة أو أمام جهات الاستئناف، فإن الدعاوى المتعلقة بالمنازعة الضريبية يجب أن تحترم مواعيد الطعن الخاصة بالمادة الضريبية و ذلك وفق ميكانزمات لا تختلف جوهريا عن القواعد العامة الخاصة بالمنازعة الإدارية و إنما تحتوي على بعض الخصوصيات التي يجدر بنا التعرض لها.

و يثار التساؤل حول طبيعة شرط الميعاد في المادة الضريبية أو الدعاوى الخاصة بها و كذا كيفية تعامل قضائنا مع هذا الشرط.

المطلب الأول: طبيعة شرط الميعاد في المنازعات الضريبية

تطبق على شرط الميعاد الخاص بالدعاوى المتعلقة بالمادة الضريبية القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المتعلقة بالإجراءات الواجب إتباعها أمام الجهات القضائية الإدارية، كما تطبق القواعد الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه، تنص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية:

" 1- يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر إبتداءا من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد إنتهاء الآجال المحددة في المواد 76 الفقرة الثانية و الثالثة و 77 من قانون الإجراءات الجبائية. [1]

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 و الولاية و الإدارة المركزية المنصوص عليها تباعا في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

---

[1] - لقد تم تعديل هذه الفقرة بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2007 .

يمكن لكل مشتكي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 المذكورتين أعلاه، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية، خلال الأشهر الأربعة (4) الموالية الأجل المذكور أعلاه".

و عليه فإن أجل رفع الدعوى الضريبية هو من النظام العام، و أن عدم قيام المكلف بالضريبة بعرض نزاعه على القضاء خلال هذا الأجل يؤدي إلى عدم قبول الدعوى الضريبية شكلا و بالتالي سقوط حقه في مقاضاة الإدارة الضريبية.

هذا ما كرسه إجتهاد مجلس الدولة في العديد من قراراته، نذكر منها:

- **القرار رقم 186071- الغرفة الأولى - الصادر في 2000/01/17**

- ".....لكن حيث أنه تبين من دراسة الوثائق المرفقة أن المستأنف كان قد قدم تظلما لإدارة الضرائب المستأنف عليها بتاريخ 1995/08/14.
- و أنه لم يرفع دعواه أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران إلا بتاريخ 1996/06/03 أي بعد مدة تتجاوز ثمانية (08) أشهر خرقا لأحكام المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة التي تشترط أن رفع الدعوى أمام القضاء ينبغي أن يقع خلال ثمانية (08) أشهر التالية لتظلمه المقدم بتاريخ 1995/08/14 .
- حيث أنه ما دام أن المستأنف لم يحترم الآجال المنصوص عليها قانونا، فإن قضاة أول درجة كانوا قد أصابوا عندما قرروا عدم قبول دعواه من الناحية الشكلية". [1]

- **القرار رقم 004200 -الغرفة الثانية- الصادر في 2001/11/12**

- ".....حيث أنه يستفاد من دراسة أوراق الملف أن المستأنف يشير بوضوح في عريضته المتضمنة رفع دعواه، أنه تلقى بتاريخ 1998/07/07 قرار الرفض الصادر عن المستأنف عليها بنفس التاريخ ، حول الطعن الإداري المسبق الذي وجهه إليها ، إلا أنه قام برفع دعواه إلا بتاريخ 1999/04/06 ، مما يجعل الدعوى خارج الآجال القانونية تطبيقا لنص المادتين 169 و 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية و المواد 329، 330، 331 و 332 من قانون الضرائب المباشرة.

---

[1] - عبد العزيز أمقران- المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة- بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون- جامعة الجزائر- كلية الحقوق - 2001-2002- ص 40.

- حيث يتضح مما سبق ذكره، أن قضاة أول درجة بقضاءهم كما فعلوا يكونوا قد قدروا وقائع القضية حق قدرها و طبقوا القانون تطبيقا صحيحا و متى كان الأمر كذلك يتعين المصادقة على قرارهم"[1]

و تثير المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، الملاحظات التالية:

1- تنص الفقرة الأولى من هذه المادة على أنه يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن كل من المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب أمام محكمة القضاء الإداري. ثم تنص على أجل رفع هذا الطعن و تحدد بدء سريانه بتاريخ تبليغ القرار الإداري إلى المكلف بالضريبة من طرف المدير الولائي للضرائب**!**

هنا يطرح التساؤل: ما هي الجهة المكلفة بتبليغ القرار الإداري**؟** هل هو المدير الولائي للضرائب، مثلما تنص عليه الفقرة الثانية، و في هذه الحالة، لماذا يقوم هو بتبليغ القرارات التي تصدر عن رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب إلى المكلف بالضريبة و لا يقوم كل منهما بتبليغ قراراته، أم أنه مجرد إغفال وقع فيه المشرع عند تعديله لهذه المادة، إذ عدل الفقرة الأولى منها و نسي تعديل الفقرة الثانية بما يفيد أن يتم تبليغ القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية من طرف الجهة التي بتت فيها. أي كل من المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب، كل واحد حسب اختصاصه.[2]

2- بموجب قانون المالية لسنة 2007 (لاسيما المادة 23 منه) تم إلغاء المواد 300، 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و إحداث المادة 81 مكرر على مستوى قانون الإجراءات الجبائية، و المتعلقة بمختلف لجان الطعن. و بموجب نفس القانون (المادة 51) تم تعديل المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية. إلا أن هذا التعديل لم يشمل الفقرة التي تشير إلى المواد 300، 301 و 302، مما يجعلنا نقف متعجبين**!**

و رغم أن المشرع قد تدارك الأمر في قانون المالية لسنة 2008 أين تم إعادة تعديل المادة 82 لتصبح تحيل إلى المواد 80، 81 و 81 مكرر عوض المواد 300، 301 و 302، إلا أن هذا لا يبرر أنه أغفل ذلك في قانون المالية 2007.

---

(1) - قرار غير منشور.

(2)- نفس الملاحظة تذكر فيما يخص المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية التي تحيل إلى المادة 82 من نفس القانون فيما يخص أجل الطعن في قرارات مدير الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى.

و يطرح التساؤل هنا: كيف تتم عملية مراجعة القوانين؟ و هل هناك لجنة أو هيئة مكلفة بالمراقبة؟ و كيف يحدث أن تعدل فقرة دون أن تعدل فقرة أخرى معنية بنفس التعديل؟

و مهما يكن من أمر فإن سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء قد تم ربطه بتاريخ تبليغ الإدارة الضريبية للقرار الإداري الفاصل في الشكوى و بالتالي أصبح للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه خلال أجل أربعة (04) أشهر إبتداءا من تبليغه بقرار إدارة الضرائب سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أوبعد انتهاء الأجل الممنوح لها للفصل في شكوى المكلف بالضريبة.

و نشير في هذا الصدد أن التبليغ يكون إما برسالة مضمنة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام موقع عليه من قبل المرسل إليه المكلف بالضريبة و إما بتسليم قرار الإدارة الضريبية مباشرة إلى المكلف بالضريبة مقابل وصل استلام.

هذا ما تم تكريسه في **قرار مجلس الدولة رقم 178.809- الغرفة الأولى – الصادر في 2000/02/14** في قضية السيد..... ضد مدير إدارة الضرائب لولاية جيجل و الذي ألغى قرار مجلس قضاء ولاية جيجل القاضي بعدم قبول الدعوى شكلا لعدم وجود الإشعار بالتبليغ.

و جاء في أحد حيثيات منطوق مجلس الدولة:

- " و حيث أنه بالرجوع إلى ملف الدعوى فإن المستأنف عليها إدارة الضرائب لولاية جيجل لم تقدم أي دليل يثبت أن المستأنف قد بلغ فعلا من طرفها بصفة قانونية و رسمية بقرارها المتعلق بتعديل مبلغ الضريبة التي فرضتها تلقائيا على هذا الأخير بعد التحقيق الذي أجرته على محاسبة المستأنف، و حيث أن التبليغ في هذه الحالة يتم إما برسالة مضمنة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام موقع عليه من قبل المرسل إليه المكلف بالضريبة و إما بإستلام قرار التعديل النهائي للضريبة مباشرة إلى المكلف بالضريبة مقابل وصل إستلام، و هذا ما لم تثبت إدارة الضرائب في هذه القضية مما يجعل دفع المستأنف في هذا الشأن مؤسس و يؤدي إلى إلغاء القرار المطعون فيه".[1]

و رغم أن شرط الميعاد في المنازعة الضريبية هو من النظام العام و هو لزومي لنظر القضاء في الدعوى، و بالتالي يمكن إثارته تلقائيا في أي مرحلة من مراحل التقاضي، إلا أنه، قد لاحظنا أن البعض من قضاتنا لا يقومون بمراقبة مدى قبول الدعوى شكلا و لا يثيرون مسألة الآجال تلقائيا، بل يتعرضون مباشرة إلى الفصل في الموضوع، و هذا يعتبر خطأ في تطبيق القانون.

---

[1] - قرار غير منشور.

و من أمثلة القرارت الصادرة عن مجلس الدولة لتصحيح هذا الخطأ:

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 28729- الغرفة الثانية -الصادر في 2006/06/14</u>** الفاصل في الإستئناف المرفوع أمامه ضد قرار الغرفة الإدارية القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس. و قضى مجلس الدولة بإلغاء القرار المستأنف فيه و القضاء من جديد برفض الدعوى شكلا لأنها جاءت خارج الآجال القانونية. [1]

و كذا **<u>القرار رقم 28833 الصادر في 2006/07/12 الصادر عن مجلس الدولة</u>** و الذي قضى بإلغاء القرار المستأنف و القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس و القضاء من جديد برفضها شكلا لوقوع الدعوى خارج الآجال، حيث جاء فيه:

- " .... حيث ثابت من الملف أن المستأنف لم يسدد المبالغ المستحقة للخزينة العمومية، لذلك قامت إدارة الضرائب بحجز البطاقة الرمادية الخاصة بالشاحنة.
- حيث يستخلص مما ذكر أعلاه أن النزاع الحالي يخص التحصيل و حسب المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه على الطرف المعني بالحجز أن يرفع دعواه في أجل شهر من انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت.
- حيث أن المستأنف قدم طلب الإسترداد بتاريخ 2001/09/19 تم رفع دعواه أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء غليزان بتاريخ 2002/05/04.
- حيث بالتالي فإن دعوى المستأنف جاءت خارج الآجال المنصوص عليها بالمادة 3/153 من قانون الإجراءات الجبائية.
- لذلك يتعين إلغاء القرار المستأنف الصادر بتاريخ 2003/10/13 عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء باتنة و فصلا من جديد القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا". [2]

و عليه، ينبغي على قضاتنا الإنتباه أكثر لهذه المسألة

ويطرح التساؤل حول أهمية جعل شرط الميعاد من النظام العام لاسيما و أن تطبيقه قد يجعلنا نبتعد عن الهدف من رفع الدعوى و بهذا الشأن عبر الأستاذ محيو عن رأيه بقوله:

---

[1] - قرار غير منشور.
[2] - قرار غير منشور.

" يمكن أن نرى في هذه القاعدة إمتيازا ممنوحا للإدارة التي يحق لها أن تتخلى عنه إراديا أو بصورة غير إرادية، و يبدو من الأفضل ترك المحكمة تسير في مجراها الطبيعي بمجرد مثول الإدارة بالجلسة دون أن تثير موضوع إحترام مهل الإدعاء". [1]

و يذكر الأستاذ خلوفي:

" ...و نعتقد بدورنا أن ما وضع المشرع من شرط الميعاد يندرج ضمن القواعد التي هي من النظام العام. لكن هذا الموقف لا يأخذ بعين الإعتبار النتائج المترتبة عنه منها إبقاء في النظام القانوني للقرارات الإدارية غير المشروعة بسبب فوات الميعاد و هذا ما يخالف مبدأ المشروعية و دولة القانون" .[2]

المطلب الثاني: كـيفية تعامل قضائنا مع شرط الميعاد في المنازعات الضريبية

إن التطرق إلى مسألة المواعيد يؤدي بنا إلى الحديث على فكرة إحترام الآجال، و في هذا الصدد ومن خلال دراستنا لعدد من قرارات مجلس الدولة الفاصلة في المادة الضريبية، نجد أنه كان لمجلس الدولة فرصة التعرض لهذه المسألة في العديد من القضايا إن لم نقل أغلبها مما يجعلنا نتساءل حول مدى تحكم رافعي الدعوى في الآجال؟ ولعل المشكل الذي يواجه مترافعينا فيما يخص هذا الشرط هو مشكـلة حساب المواعيد. هذا ما سنتطرق إليه تباعا :

الفرع الأول: بدء سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية

القاعدة طبقا للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، هي أن نقطة إنطلاق حساب المواعيد تبدأ من تاريخ إستلام المكلف بالضريبية الإشعار بإبلاغ القرار المتخذ من طرف إدارة الضرائب المختصة كرد على شكايته أو تظلمه الذي رفعه إليها للنظر فيه.

و عليه، فإن الإشعار بالتبليغ هو الذي يحدد لنا تاريخ التبليغ و بالتالي تاريخ بدء حساب ميعاد رفع الدعوى، و على هذا الأساس، فإن إرفاق عريضة الدعوى الضريبية بالإشعار بتبليغ قرار الإدارة الضريبية المنازع فيه أمر ضروري و إلزامي.

هذا ما كرسه الإجتهاد القضائي الجزائري من خلال **قرار المحكمة العليا رقم 64225، الصادر في 1990/04/07**، حيث جاء فيه:

---

[1] - أحمد محيو - المنازعات الإدارية- ديوان المطبوعات الجامعية - سنة 1992

[2] - رشيد خلوفي- شروط قبول دعوى تجاوز السلطة - ديوان المطبوعات الجامعية - سنة 1993

" من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل و عندما يكون تابعا لقرار نائب مدير الضرائب للولاية، يجب أن يكون مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، و من ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون.

و لما كان من الثابت (في قضية الحال) أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الإفتتاحية للطاعن ضده رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار نائب المدير، خرقوا القانون. و متى كان كذلك إستوجب إلغاء القرار المطعون ضده". [1]

<u>الفرع الثاني</u>: عند إنعدام قرار إدارة الضرائب المختصة

إذا سكتت الإدارة الضريبية طيلة المدة المقررة لها للإجابة على الشكوى التي تقدم بها أمامها المكلف بالضريبة، هل يبدأ سريان أجل الأربعة (04) أشهر إبتداءا من تاريخ إنقضاء المدة المقررة للإدارة الضريبية للرد على شكواه، أم يبقى الأجل ساريا و لا يبدأ حسابه إلا من يوم صدور قرار الإدارة الضريبية حتى و لو صدر بعد إنقضاء المدة المقررة لها لتقديم جوابها على الشكوى المقدمة؟

إذ تنص الفقرة الثانية من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن للمشتكي الذي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب للولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 فقرة 2 و 77، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية، خلال الشهور الأربعة (04) الموالية لإنقضاء أجل الستة (06) أشهر المقررة للجواب على شكواه. [2]

و عليه:

1- فالأصل هو وجوب رفع الدعوى في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة الضريبية، المكلف بالضريبة، بقرارها المتخذ بشأن شكواه (المادة 1/82).

2- و في حالة عدم رد الإدارة الضريبية خلال المدة المحددة لها، يجوزللمكلف بالضريبة عدم انتظار ردها و رفع دعواه الضريبية خلال الأشهر الأربعة الموالية لتاريخ إنتهاء المدة المحددة للإدارة للرد فيها على شكواه.

و من أمثلة القرارات الصادرة عن مجلس الدولة فيما يخص هذه المسألة:

---

[1] - أحمد لعور و نبيل صقر- الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية- دار الغرب للنشر و التوزيع- ص 172.

[2] - أو ثمانية (08) أشهر في الحالات التي يستوجب الأمر فيها الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية.

- **<u>قرارها رقم 188793 –الغرفة الرابعة- الصادر بتاريخ 2000/04/24</u>**، الذي أيد قرار مجلس قضاء تسمسيلت و الذي قضى برفض الدعوى شكلا مشيرا بأن الطعن رفع في1994/12/28 و أن الدعوى لم ترفع إلا في 1995/03/27، أي بعد مضي مدة سنة.

و في هذا الصدد حيث مجلس الدولة منطوق قراره كـما يلي:

" <u>في شأن الدفع المتعلق بأجل رفع الدعوى</u>

- حيث أنه يستخلص من عناصر الملف بأن المستأنف قد بلغ بتقرير إدارة الضرائب في 1993/07/12.
- حيث أنه قام بالطعن فيه في 1993/12/28،
- حيث أن و بغض النظر عن إجابة أو عدم إجابة إدارة الضرائب كان على المستأنف أن يرفع الطعن القضائي في الأجل المحدد قانونا بالمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- حيث أنه و لما رفعه إلا في 1995/03/27 فكان ذلك خارج الآجل المنصوص عليه بهذه المادة و بالتالي ينبغي القول بأن قضاة المجلس لما رفضوا الدعوى شكلا لخرقها المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة قد أصابوا في تقدير الوقائع و في تطبيق القانون و بالتالي يتعين إذن تأييده ". [1]

- **<u>قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 184.635 الصادر بتاريخ 2000/04/10</u>** في قضية السيد..... ضد مديرية الضرائب لولاية ميلة الذي ألغى قرار مجلس قضاء قسنطينة القاضي برفض دعوى السيد..... لعدم التأسيس و قضى من جديد بعدم قبول الإستئناف شكلا لوقوعه خارج الآجال القانونية المنصوص عليها بالمادة 2/337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و حيّث مجلس الدولة منطوق قراره كما يلي:

---

[1] - قرار غير منشور.

- ".... حيث أن المستأنف قد قدم دعوى أمام مجلس قضاء قسنطينة إلتمس فيها تعيين خبير لتقدير الضريبة المستحقة للتحصيل و نازع فيها تقييم الضريبة، المفروضة عليه من طرف إدارة الضرائب.
- حيث أصدر مجلس قضاء قسنطينة قرارا بتاريخ 1997/03/29 قضى فيه برفض الدعوى لعدم التأسيس نظرا لكون الضريبة التي فرضت على المستأنف كانت بعد مراجعة التقييم لتصريحاته بنشاطه و دخله و الذي بلغ به في الآجال و لم يعترض عليه في الآجال القانونية،
- حيث أن المستأنف قدم تظلما بتاريخ 1995/09/10 إلى إدارة الضرائب،
- حيث أن إدارة الضرائب لم ترد على تظلم المستأنف،
- حيث أنه وفقا لأحكام الفقرة الثانية من المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإنه يجب رفع الدعوى قبل فوات مدة ثمانية (08) أشهر من تاريخ التظلم إلى الغرفة الإدارية، أي قبل 1996/05/10،
- حيث أن المستأنف رفع الدعوى إلى الغرفة الإدارية بتاريخ 1996/06/02 أي خارج الآجال القانونية المحددة بأحكام المادة 2/337،
- حيث أنه بالإضافة إلى رفع الدعوى خارج الآجال القانونية، فإن إدارة الضرائب أعادت تقييم تصريح المستأنف بناءا على معلومات وردت إليها لم يتمكن المستأنف من نفيها و هو تقاضيه أتعابا من مؤسسات لم يصرح بها،
- حيث أن قضاة المجلس قد أخطئوا عندما قبلوا دعوى المستأنف شكلا بالرغم من وقوعها خارج الآجال المنصوص عليها بأحكام المادة 2/337 السابق الإشارة إليها". [1]

- **<u>قرارمجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 172351 الصادر في 2000/05/08</u>** و الذي حيّث قراره كما يلي:

- " ....حيث أن إدارة الضرائب قد وجهت 8 إنذارات إلى المستأنف لتسديد ضريبة السنوات من 1989 إلى غاية 1993.
- حيث أن المستأنف قدم تظلمه الإداري بتاريخ 1994/01/17 و لم ترد عليه إدارة الضرائب، و كان على المستأنف وفقا لأحكام المواد 337/334 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة تقديم دعواه القضائية خلال مدة 8 أشهر من تاريخ تظلمه أي قبل تاريخ 1994/09/18 و أنه عندما سجل دعواه بتاريخ 1995/01/08 يكون قد سجلها خارج الآجال المنصوص عنها و

---

[1] - قرار غير منشور.

المحددة بأحكام المادتين المذكورتين أعلاه مما يجعل فعلا دعواه مرفوضة شكلا و يجعل قرار المجلس على صواب..."[1] .

و المقصود بعبارة "ثمانية اشهر" التي ترد كثيرا في القرارات، هي الأربعة اشهر الممنوحة لإدارة الضرائب للرد على الشكوى الضريبية + مدة الأربعة أشهر الموالية لها.

الفرع الثالث: حالة رد الإدارة الضريبية على تظلم المكلف بالضريبة في خارج الآجال

و يطرح التساؤل في هذه الحالة كما يلي:

إذا كان سكوت الإدارة بعد مدة ستة (06) أشهر المنصوص عليه في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية يخول للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام القضاء خلال الأربعة (04) أشهر التالية للمدة المذكورة، فما القول في حالة إصدار إدارة الضرائب للرد على التظلم بعد المدة المحددة لذلك. هل أن تبليغ القرار في هذه الحالة يفتح أجلا جديدا للطعن أمام القضاء أم أن ليس لهذا التبليغ أي أثر على شرط المواعيد؟

لقد أجابت هذا التساؤل المادة 2/82 من الإجراءات الجبائية بنصها على:

" ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر إبتداءا من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه مديرية الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة، القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد إنتهاء الآجال المحددة في المواد 76-2، 76-3 و 77من قانون الإجراءات الجبائية."

و لكن و رغم أن النص واضح في هذا المجال، إلا أنه كان لمجلس الدولة أن أقر بما يخالف ذلك في العديد من قراراته ، أكثر من ذلك، إن الظاهر هو تبنيه لقاعدة مخالفة تماما لمضمون المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية. و الدليل على ذلك القرارات:

- **قرار رقم 185670 الصادر بتاريخ 2000/06/12**: حيث جاء فيه:

---

[1] ـ قرار غير منشور.

- "....حيث يتبين من ملف الدعوى أن المستأنف قد رفع طعنه إلى مدير الضرائب لولاية وهران بتاريخ 20 جانفي 1996،
- حيث أن مدير الضرائب للولاية قد أجاب المستأنف بالرفض بتاريخ 8 ديسمبر 1996،
- و حيث أن المستأنف رفع دعواه أمام الغرفة الإدارية بتاريخ 03 فيفري 1997 ملتمسا فيها إلغاء الضريبة المفروضة عليه و إحتياطيا تعيين خبير في القضية لتحديد مبلغ الضريبة المستحق دفعها،
- و حيث أن المادة 337 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة تنص صراحة أنه يمكن للمحتج عن الضريبة المفروضة عليه و الذي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب للولاية في أجل أربعة (04) أشهر المذكورة في المادة 334 من نفس القانون، أن يرفع النزاع إلى الغرفة الإدارية لدى المجلس خلال الشهور الأربعة (04) الموالية للمدة المذكورة أعلاه،
- و حيث أن بهذه الصفة فإن القانون منح أجلا لدفع الضريبة أقصاه ثمانية (08) أشهر إبتداءا من تاريخ تقديم الطعن بالتظلم أمام مدير الضرائب للولاية لرفع دعواه أمام القضاء.
- و حيث أن المادة 334 في فقرتها الأولى من قانون الضرائب المباشرة ألزمت مدير الضرائب للولاية للبت في الإحتجاجات المقدمة إليه خلال الأشهر الأربعة (04) التي تلي تاريخ تقديمها،
- و حيث كان على المستأنف بعد عدم البت في إحتجاجه من طرف مدير الضرائب للولاية في الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 334 في فقرتها الأولى من قانون الضرائب المباشرة و لا ينتظر قرار مدير الضرائب بعد الأجل المنصوص عليه في المادة 337 فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة.
- و حيث أن الفقرة الأولى من المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة تتعلق بالحالات التي يكون فيها سكوت مدير الضرائب عن الإحتجاج بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 334 فقرتها الأولى من قانون الضرائب المباشرة، فإن المكلف بالضريبة له الحق أن يرفع دعواه القضائية في أجل أقصاه ثمانية (08) أشهر إبتداءا من تاريخ رفع تظلمه أمام مدير الضرائب
- و حيث أن تعديل المادة 337 فقرتها الأولى من قانون الضرائب المباشرة الذي ورد في قانون المالية لسنة 1998 و الذي استظهربه المستأنف، فإن هذا التعديل قد صدر بمقتضى القانون رقم 02/97 المؤرخ في 1997/12/31 و بالتالي فهو يسري ابتداءا من فاتح جانفي، بينما القرار المطعون فيه، الصادر عن مجلس وهران كان بتاريخ 1997/05/14 أي قبل تاريخ

صدور التعديل المشار إليه من طرف المستأنف، و بالتالي، لا يمكنه تطبيقه بأثر رجعي في قضية الحال". [1]

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 170.409 – الغرفة الثالثة- الصادر في 2000/05/22</u>** في قضية السيد..... ضد/ مدير الضرائب لولاية معسكر أين أيد مجلس الدولة قرار مجلس قضاء معسكر القاضي بعدم قبول الدعوى شكلا و جاء في قراراه:

- "....حيث أن المستأنف يقر أنه رفع تظلما ضد قرار إدارة الضرائب في 1994/1/20 ثم سجل دعواه في 1995/07/03 و أنه تسلم إشعارا يتضمن قرار الرفض الصادر عن إدارة الضرائب في 1995/03/25.
- حيث أنه بالرجوع إلى المادة 2/337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[2] المعدلة بالمادة 56 من قانون المالية لسنة 1992 يتبين أن حالة المدعي المستأنف تقع تحت طائلة هذه الفقرة لأنه قدم تظلما ثم سكتت عليه الإدارة لمدة 13 شهرا و كان عليه أن يرفع دعواه خلال الأربع أشهر اللاحقة لتاريخ رفع التظلم، و أن التبليغ الكتابي الجديد لا يمكنه فتح أجل جديد بعد أن سقط بمرور المهلة المحددة قانونا.
- حيث أن قضاة الدرجة الأولى طبقوا النص تطبيقا سليما مما يتعين تأييد قرارهم".[3]

و رغم هذا، إلا أن هناك قرار، طبق فيه مجلس الدولة مضمون المادة 82 تطبيقا سليما، وهو **<u>القرار رقم 001600 الصادر عن الغرفة الثالثة في 2001/04/23</u>**، أين ذهب فيه خلافا لما تبناه في العديد من قراراته، إذ نص فيه صراحة على أن أجل الأربعة (04) أشهر لا يسري في حالة جواب إدارة الضرائب بقرار رفض مكتوب، إلا من تاريخ التبليغ و جاء فيه:

- " حيث أنه متى كان ثابتا بصفة قطعية أن هناك قرارا مكتوبا بالرفض، مبلغ للمكلف بالضريبة، فإن الأجل الذي يحسب من تاريخه يكون تطبيقا سليما للقانون و يتعين تأييد القرار المستأنف الذي طبق القانون هكذا و قبول الدعوى شكلا." [1]

<u>الفرع الرابع</u>: حالة تعدد الشكاوى المقدمة إلى إدارة الضرائب

---

[1] - احمد لعور و نبيل صقر- الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية- دار الغرب للنشر و التوزيع- ص 185-186.
[2] - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.
[3] – قرار غير منشور.
[1] - عبد العزيز أمقران- المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة- بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون- جامعة الجزائر- كلية الحقوق - 2001-2002. ص 45-

لقد تمت إثارة هذه المسألة في العديد من القرارات، و مما يلاحظ هو استقرار قضاءنا على رأي موحد في خصوصها، ذلك أن العبرة لإحتساب ميعاد رفع الدعوى أمام القضاء، عند تعدد الشكاوى المرفوعة أمام الإدارة الجبائية، هو الشكوى الأولى أو التظلم الأول.هذا ما تؤكده القرارات التالية لسنوات 1999، 2000 و 2006.

- **<u>قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، رقم 153670 الصادر في 1999/07/12</u>**

- "....حيث أنه يستخلص من عناصر الملف أن الشركة ذات المسؤولية المحدودة المسماة " شركة ....." كانت محل تصحيح ضريبي قامت به إدارة الضرائب لولاية قسنطينة.
- و أنه بتاريخ 1993/03/06 طعنت أمام مدير الضرائب لولاية قسنطينة طبقا للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة، و أنه تم تسجيل هذه الرسالة بتاريخ 1993/04/21 على مستوى إدارة الضرائب و أنه يتعين من ثم اعتبارها كمستند رئيسي في النزاع.
- حيث أنه و بناءا على المادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة فإنه كان يتعين على المستأنف رفع دعوى أمام الجهة القضائية المختصة حتى و لو لم يستلم ردا على طعنه بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه في المادة 334 من قانون الضرائب المباشرة.
- و أن الطعن الموجه بموجب رسالة لمدير الضرائب بتاريخ 1994/06/27 ما هو في الحقيقة إلا رسالة ثانية طلب بموجبها المستأنف استفسارات حول مصير طعنه الأصلي المؤرخ في 1993/03/06.
- و أن المستأنف و عندما رفع دعوى قضائية بتاريخ 1994/09/14 يكون قد تجاوز بكثير الآجال القانونية المنصوص عليها في المواد المذكورة أعلاه.

- و أن قاضي الدرجة الأولى عندما صرح بعدم قبول دعواه شكلا يكون قد طبق مقتضيات المادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة تطبيقا سليما و أنه يتعين بالتالي تاييد القرار المستانف". [1]

- **<u>قرار مجلس الدولة ـ الغرفة الثانية ـ رقم 182879 الصادر بتاريخ 2000/04/10</u>**

- "....حيث أن المستأنف كما يظهر من خلال ملف موضوع المستأنف عليها فإنه قدم طعنا أمام مديرية الضرائب لولاية تلمسان بتاريخ 1993/07/17.

---

[1] ـ قرار غير منشور

- حيث أن إدارة الضرائب قد ردت على المستأنف بالرفض بموجب قرار الرفض المبلغ للمستأنف بتاريخ 1993/11/03 كما هو ثابت من الوثيقة رقم 2 من ملف موضوع المستأنف عليها.
- حيث أنه طبقا لأحكام المادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال فإن المطالب بالضريبة له مهلة أربعة (4) أشهر للطعن قضائيا أمام الجهة القضائية المختصة ابتداءا من تاريخ تبليغ قرار الرفض و كان على المستأنف أن يقدم الطعن القضائي قبل تاريخ 1994/03/05 ، غير أن المستأنف بعد أن أدرك بأن آجال الطعن قد انتهت قدم احتجاجا ثانيا بتاريخ 1996/05/22 و سجل دعواه القضائية بتاريخ 1996/12/01 .
- أن هذه الدعوى جاءت خارج الآجال القانونية وفقا لأحكام المادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال مما يجعل أن قرار المجلس قد أصاب في حكمه". [2]

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 000508 - الغرفة الرابعة - الصادر في 2001/02/19.</u>**

- "....حيث يتبين من عناصر الملف، أن العارض قدم شكوى أمام مدير الضرائب للولاية يلتمس من خلالها إعادة النظر في الضريبة المفروضة عليه بأدائها سنة 1992 بعنوان سنتي 1990 و 1992 ....
- حيث و لهذا الغرض قدم شكوى أولى بتاريخ 1992/10/11، ثم قدم شكاية ثانية في 1993/12/09 و تم الرد عليها من قبل مدير الضرائب بالرفض في 1996/06/11.
- و بتاريخ 1996/05/15، قدم شكوى ثالثة و تم رفضها من طرف مدير الضرائب.
- و حيث استقر الإجتهاد القضائي على اعتبار أن المطلب الأول الأسبق تاريخا وحده دون الإلتفات إلى بقية المطالب الموالية التي لا تأثير لها على سريان الآجال المنوه عنها في المواد 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- و حيث أنه تأسيسا على هذه القاعدة فإن المطلب المسبق الأول المرفوع من طرف العارض بتاريخ 1992/10/11 هو الذي وحده جدير بالإعتبار لحساب الآجال المنوه عنها في المواد السابقة فكان على العارض أن يرفع طلبه القضائي خلال (08) شهور الموالية لهذا التاريخ أي قبل حلول 1993/06/11.
- و من ثم يكون العارض قد تجاوز المهلة الممنوحة له قانونا.
- و حيث أن ميعاد رفع الدعوى من النظام العام و على هذا الأساس فإن قضاة الدرجة الأولى يكونوا قد إلتزموا صحيح القانون لما قضوا بعدم قبول دعوى العارض شكلا.

---

[2] - قرار غير منشور

- مما يتعين تأييد القرار المشكو منه لكونه سليم من الناحية القانونية و قائم على قاعدة شرعية...".[1]

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 027069 الصادر بتاريخ 2006/06/14</u>**

- "...و حيث أن الدعوى الحالية خاصة. إذن بنزاع في الوعاء و هي تخضع لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية (337 من قانون الضرائب المباشرة سابقا) فيما يخص شروط قبولها.
- و حيث أنه ثابت من أوراق الملف و بالخصوص من الوثائق المقدمة من طرف المستأنف عليها وحدها أن المستأنف قام بتسجيل شكوى نزاعية أولى بتاريخ 1999/09/18 فصدر بشأنها قرار الرفض المؤرخ في 2000/05/03 كما أنه قام برفع شكوى ثانية رد عليها المدير بقراره المؤرخ في 2004/04/14 المبلغ في 2004/04/21 الذي جاء في تسبيبه أنه سبق الفصل في نفس الموضوع في إطار الشكوى السابقة الحاملة لرقم 99/401 و ذلك بموجب قرار الرفض المؤرخ في 1999/12/26.
- و حيث أنه يتضح إذن أن المستأنف وجه تظلمان لن يتمكن مجلس الدولة من التحقق من تاريخهما و من تاريخ تبليغ قرار الرفض للتظلم الأول بسبب رفض تقديمهما له من طرف المستأنف رغم الطلب الموجه له بتاريخ 2005/12/21 و بالتالي و عملا باجتهاد مجلس الدولة فالعبرة بالتظلم الأول لإحتساب ميعاد قبول الدعوى في حالة عدم ثبوت تبليغ قرار رفضه إلى المكلف بالضريبة.
- و حيث أن رفع المستأنف لدعواه في 2004/06/14 جاء بعد انتهاء الأجل المحدد بثمانية اشهر الموالية لتاريخ الشكوى الأولى الموافق ليوم 1999/09/18 الذي يعتبره مجلس الدولة تاريخ بدء سريان ميعاد بالمادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية.
- و حيث أن دفع المستأنف برفعه للدعوى في بجالها القانونية و وفقا للشروط الشكلية غير سديد و يتعين بالتالي القضاء بتأييد القرار المستأنف الذي صرح بعدم قبول الدعوى و ذلك لأسباب المجلس".[1]

<u>الفرع الخامس</u>: حالة رفع الدعوى قبل انتهاء الأجل المتاح للإدارة الضريبية للرد على شكوى المكلف بالضريبة

---

[1] - قرار غير منشور.

[1] - قرار غير منشور.

لقد اعتبر مجلس الدولة الدعوى المرفوعة من قبل المكلف بالضريبة في هذه الحالة سابقة لأوانها، و بالتالي فإنه يتعين رفض الدعوى شكلا، هذا ما جاء في قراره **رقم 001113 - الغرفة الرابعة- الصادر في 2001/02/19:**

- "....حيث أنه...من الثابت و غير المنازع فيه أن المستأنف عليه قدم تظلمه بتاريخ 1997/01/18 و هذا التظلم استلم من طرف الإدارة الجبائية بتاريخ 1997/02/17.

أن المادة 334 من قانون الضرائب المباشرة تمنح مهلة أربعة أشهر لمدير الضرائب للرد على تظلم المكلفين بالضريبة أي أنه إلى غاية 1998/06/17.

- لكن حيث أن المستأنف عليه رفع دعواه القضائية دون انتظار مهلة أربعة أشهر الممنوحة للمدير للرد فبذلك فإن هذه الدعوى غير مقبولة شكلا كونها سابقة لأوانها.
- حيث أن الغرفة بعد الإطلاع على قراري المجلس القرار التمهيدي و القرار الذي صدر بشأن ترجيح الخبرة و هو موضوع الإستئناف يتضح أن قضاة الدرجة الأولى لم يتطرقوا لهذه النقطة و تجاوزوها و بذلك يكونوا قد خرقوا القانون أي تدابير المادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة رغم أن آجال رفع الطعن تعتبر من النظام العام تثار و لو تلقائيا و عليه و دون الإلتفاة إلى الأوجه المثارة في الموضوع يتعين على الغرفة إلغاء القرار المعاد و الفصل من جديد بعدم قبول الدعوى الأصلية للمستأنف عليه لمخالفتها لأحكام المادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة". [2]

المبحث الثالث: عـريضـة الدعـــوى الضـــريبية

تتميز المنازعة الضريبية عن باقي المنازعات الإدارية المطروحة على مستوى المحاكم الإدارية في أنها إضافة إلى الشروط الواجب توفرها فيها، طبقا للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المتمثلة في شرط الميعاد و شرطي الصفة و المصلحة، تخضع أيضا لشكليات خاصة منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

و عليه، سنتعرض إلى مختلف هذه الشروط من خلال التعرض إلى شرطي الصفة و المصلحة في المطلب الأول و شرطي التظلم المسبق ووجوب إرفاق العريضة الإفتتاحية بالقرار الإداري المتنازع فيه في المطلب الثاني.

المطلب الأول: توفر الصفة و المصلحة

---

[2] - قرار غير منشور.

إن الدعوى الضريبية، شأنها في ذلك شأن أي دعوى قضائية، لا تقبل إلا إذا توفرت في المدعي الصفة "la qualité" و المصلحة "l'intérêt à agir"، هذا ما يظهر جليا من نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص على:

" لا يجوز لأي شخص التقاضي، ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون.
يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعي أو في المدعى عليه.
كما يثير تلقائيا انعدام الإذن إذا ما اشترطه القانون."

كما نصت المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية سابقا على:
" لا يجوز لأحد أن يرفع دعوى أمام القضاء مالم يكن حائزا لصفة و أهلية التقاضي و له مصلحة في ذلك. و يقرر القاضي من تلقاء نفسه إنعدام الصفة أو الأهلية....."

و عليه فإن شرطي الصفة و المصلحة من النظام العام، و بالتالي لا يجوز مخالفتهما.

<u>الفرع الأول</u>: صفة المتقاضي

رأينا أن للمكلف بالضريبة الحق في أن يطعن في قرارات الإدارة الضريبية، المتخدة ردا على شكواه، كما له أن يطعن أيضا في القرارات المبلغة من طرف الإدارة الضريبية و المتعلقة بأخد رأي لجان الطعن ، و ذلك أمام المحكمة الإدارية المختصة.[1]

و إذا قدمت الدعوى من طرف وكيل، فعليه أن يثبت وكالته القانونية، و ذلك تحت طائلة رفض الدعوى شكلا. هذا ما نستخلصه من القرار الصادر عن **<u>مجلس الدولة</u>**، **<u>رقم 23957 الصادر في 2006/04/19</u>**، عندما لاحظ في القضية أن الشكوى المستظهرة و التي تزعم المستأنفة أنها وجهتها إلى مدير الضرائب ممضية من طرف ولدها، و لا يوجد بالملف ما يثبت أنها وكلته كما

---

[1] – المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية

تشترطه المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، مما يتعين التصـريح بعدم قبول الدعوى شكلا. [2]

أما إذا كان محاميا، فبإمكانه أن يرفع بإسم موكله فيعفى من تقديم وكالة، كذلك الشأن بالنسبة للأشخاص الذين يستمدون مهامهم و صفتهم الحق في التقاضي بإسم المكلف بالضريبة.

و إذا كان الأصل هو أن للمكلف بالضريبة وحده الحق في اللجوء إلى القضاء لأنه المعني بالأمر أولا، إلا أن قانون الإجراءات الجبائية و كذا قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبله، أعطيا الحق أيضا لإدارة الضرائب في اللجوء إلى القضاء و ذلك في حالة طعنها في رأي لجان الطعن للضرائب. إذ تنص الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:

"عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك. وفي هذه الحالة، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة الى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي".

الفرع الثاني: المصلحة في التقاضي

إن شرط المصلحة يعد من أهم شروط قبول أي دعوى قضائية طبقا لمبدأ مكرس مفاده " لا دعوى بدون مصلحة" (Pas d'intérêt pas d'action)، و بالتالي فإن المصلحة هي التي تبرر ممارسة الدعوى القضائية، و تفيد المدعي بالصفة القانونية للتقاضي.

و في هذا السياق، يذكر الأستاذ أحمد محيو:[1]

" غير أنه من الصعب الإحاطة تماما بمفهوم المصلحة إذ وفقا للتفسير المعتمد يمكن أن تفتح أبواب القضاء أكثر أم أقل أمام المواطنين، و سوف نرى أن الإجتهاد القضائي يحاول أن يوفق بهذا الصدد بين متطلبين متناقضين: الرغبة في تحاشي إقامة الدعوى من قبل أي كان من جهة، وتوفير إمكانية واسعة للمواطنين للدفاع عن الشرعية.

---

[2] – فنيش كمال- المنازعة الضريبية على ضوء الإجتهاد القضائي لمجلس الدولة- مجلة مجلس الدولة- ملتقئ دولي حول المنازعات الضريبية- عدد خاص- طبعة 2007- ص 8.

[1] - أحمد محيو- المنازعات الإدارية- ديوان المطبوعات الجامعية سنة 1992 - ص 78.

و تبقى الإشارة إلى أن المصلحة لا تخول الحق في التقاضي إلا إذا توفرت فيها مميزات معينة، و لقد اتفق الفقه الإداري على أن تكون المصلحة مباشرة و كافية مادية أو معنوية و أن تكون مشروعة.

" Le contentieux fiscal est un contentieux de la légalité, puisqu'il tend pour l'intéressé à faire valoir les droits que lui confère la loi ; mais c'est aussi un contentieux subjectif dans lequel la forte personnalisation des intérêts et donc du litige implique de la part du juge certaines exigences en ce qui concerne la personne du demandeur. En principe, le litige est personnel et individuel et seul le contribuable se voit reconnaître un intérêt à contester l'imposition établie à son non." [(2)]

المطلب الثاني: شكلية عريضة الدعوى الضريبية

بالإضافة إلى شرطي الصفة و المصلحة التي تم التعرض إليهما، يجب أن تكون العريضة المقدمة أمام القضاء في إطار المنازعة الضريبية مستوفية لشروط شكلية نص عليها قانون الإجراءات الجبائية و لاسيما المادة 83 منه و تتمثل في:

1. أن تكون العريضة موقعة من طرف صاحبها (المادة 1/83). و في حالة تقديمها من طرف وكيل، على هذا الأخير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية و غير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل،

2. أن تتضمن صراحة الأوجه و الوسائل المعتمد عليها (المادة 2/83)،

3. أن تكون مصحوبة بنسخة من الإشعار بتبليغ قرار الإدارة الضريبية المتنازع فيه،

---

(2) - Daniel Richer –les droits du contribuable dans le contentieux fiscal - L.G.D.J -1997- Paris- P 91.

4. أن يكون تسبيب العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية في إطار ما جاء في الشكوى المقدمة إلى إدارة الضرائب، و لا يزيد عنه.و يجوز للمدعي في حدود التخفيض الذي التمسه في شكواه أن يقدم طلبات جديدة.

و باستثناء عدم التوقيع، يمكن أن تغطى العيوب الشكلية الواردة بالشكوى الضريبية، في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية، و ذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل إدارة الضرائب المختصة.

و الملاحظ هو أن هذه الشروط تتعلق بعريضة المكلف بالضريبة، أما عن عريضة الإدارة الضريبية، فلم ينص قانون الإجراءات الجبائية على الشكل القانوني الذي يجب أن تفرغ فيه.
كل ما نصه هو إمكانية الإدارة الضريبية الطعن أمام القضاء الإداري في أراء لجان الطعن عندما تكون هذه الآراء مخالفة للقانون.

كما كان يحق لمدير الضرائب للولاية، بموجب المادتين 2/79 و 2/84 من قانون الإجراءات الجبائية، أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية، و في هذه الحالة، تبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تجديدها.

و كانت مسألة حق الإدارة الضريبية في عرضها للنزاع مباشرة على الجهات القضائية للفصل فيه تطرح إشكالا عمليا، يتمثل في عدم تحديد المدعي و المدعى عليه أمام القضاء من جهة، و مسألة أن يفصل القاضي الضريبي في الشكوى باعتبارها عريضة، من جهة أخرى.

و المهم في الأمر، أنه تم إلغاء المادتين 2/79 و 2/84 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2008، و ألغي بذلك الإشكال.

<u>الفرع الأول</u>: شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ

هو شرط تم إلغاؤه بمقتضى المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008.

و كانت المنازعة الضريبية تتميز عن باقي المنازعات الإدارية المطروحة على مستوى المحاكم الإدارية في أنها تفرض على المدعي رفع دعواه بواسطة عريضة مدموغة. و يعتبر هذا الشرط وجوبي و هو بالتالي من النظام العام حيث يمكن للقاضي الإداري إثارته من تلقاء نفسه (المادة 83 من قانون الإجراءات الضريبية قبل تعديلها).

و إن تسمية الورق المدموغ "Papier Timbré " هذه كانت تعني في السابق ورقا معينا يتم الحصول عليه من إدارة الضرائب بمقابل مالي. أما في الوقت الحاضر فيقصد بها الورق العادي و عليه الطابع الضريبي (طابع الدمغة) الخاضع لقانون الطابع. [1]

و كان قضاؤنا في هذه المسألة، غير مستقر، فكان أحيانا يجعل من دمغ عريضة رفع الدعوى شرطا لقبول الدعوى شكلا و أحيانا أخرى العكس، مخالفا بذلك المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية أنذاك.

و من أمثلة ذلك:

- **<u>قرارالمحكمة العليا رقم 72087 بتاريخ 1991/04/07</u> [2] جاء فيه:**

" من المستقر قانونا و قضاءا أن استعمال ورق مدموغ لا يكون واجبا إلا في عريضة افتتاح الدعوى. و من ثم فإن المجلس القضائي – في قضية الحال- بقضائه بعدم قبول الدعوى شكلا بسبب عدم استعمال ورق مدموغ في المذكرة التعقيبية يكون قد أخطأ في تطبيق القانون. ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه ".

- **<u>قرارالمحكمة العليا رقم 73259 – الصادر بتاريخ 10/21/ 1990</u>**، [1] جاء فيه:

"من المقرر قانونا أن تحرر الطلبات على ورق مدموغ و موقع من أصحابها و عندما تقدم من طرف وكيل فتطبق أحكام الفقرة 5 من المادة 391 من قانون الضرائب.

و من ثم فإن النعي على القرار المطعون فيه بالخطأ في تطبيق القانون غير سديد.

و لما كان من الثابت- في قضية الحال – أن النص القانوني إذا لم يجعل مذكرة غير مدموغة تحت طائلة البطلان، فإنه يوضع قاعدة يستوجب احتواها و لو بإصلاح الخطأ بعد إيداع المذكرة الأولى، غير أن تصحيح الإغفال يجب أن يكون قبل وضع القضية في المداولة و إلا فيترتب البطلان على ذلك. و من ثم فإن قضاة الموضوع طبقوا القانون تطبيقا سليما".

---

[1] - عبد العزيز أمقران- مجلة مجلس الدولة – المنازعات الضريبية -عدد خاص- 2003–ص 32.
[2] - المجلة القضائية - العدد الأول - سنة 1992.
[1] - المجلة القضائية - العدد الأول - سنة 1992.

<u>الفرع الثاني</u>: شرط القرار المطعون فيه

يقصد بالقرار الإداري الواجب تقديمه مع العريضة الافتتاحية للدعوى، قرار الإدارة الضريبية المختصة المتضمن ردها على الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المدعي.

و عليه ففي حالة عدم رد الإدارة الضريبية على الشكوى المقدمة إليها، و بالتالي عدم إصدارها للقرار المسبق الذي يربط النزاع، يمكن للقاضي الإداري قبول الدعوى مستغنيا عن هذا الشرط، و بالتالي يمكنه التدخل في النزاع الضريبي حتى في غياب صدور القرار المسبق.

و عليه و رغم أن قانون الإجراءات الجبائية ألزم تقديم شكوى ضريبية أمام الإدارة الضريبية المختصة، و اعتبره شرطا جوهريا بدونه لا يتم قبول الدعوى أمام القضاء الإداري، إلا أنه لم يجعل إرفاق العريضة الإفتتاحية للدعوى الضريبية بالقرار الإداري المنازع فيه شرطا وجوبيا لقبول الدعوى شكلا، و لكنه ألزم أن تكون عريضة المكلف بالضريبة مصحوبة بنسخة من الإشعار بتبليغ قرار إدارة الضرائب المختصة المتنازع فيه.

و هو أمر طبيعي على أساس أن الإشعار بالتبليغ، هو الذي يحدد لنا تاريخ تبليغ الإدارة قرارها للمكلف بالضريبة و بالتالي يحدد لنا تاريخ بدء سريان ميعاد رفع الشكوى الضريبية. ويمكن بالتالي للقاضي الضريبي مراقبة مدى احترام آجال الطعن من طرف المكلف بالضريبة.

<u>الفصـــــل الثالث</u>

<u>المسـائــل القــانونية المــتعلقة بمرحلة الفصـــل</u>

<u>فى الدعــوى الضــريبيــة</u>

بعد تقديم عريضة الدعوى الضريبية للمحكمة الإداريـة، تصبح الدعوى في يـد القاضي الضريبي و تحت تصرفه و لا يكون للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية شأن في توجيه سيرها، و إنما يستأثر القاضي الضريبي بهذه المهمة إذ يحرك جميع الإجراءات و يتقصى الأدلة و يبحث عن كل

ماهو لازم لتحضير الدعوى و تهيئتها للفصل فيها، فموقفه ليس كموقف القاضي المدني الذي يراقب فقط سير الإجراءات دون أن يوجهها.

و يجوز للقاضي الضريبي إجراء محاولة الصلح (Conciliation) طبقا لما جاء في المادة 970 و ما بعدها من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1] و ذلك في أية مرحلة تكون عليها الخصومة.

و عندما تصبح الدعوى الضريبية مهيئة للفصل فيها تكون هناك أيضا سلطات أخرى للقاضي الضريبي تسمح له ممارستها بالفصل في موضوع الدعوى الضريبية المعروضة أمامه و تتمثل في مراقبته لمدى شرعية القرارات الإدارية الصادرة عن إدارة الضرائب وتفسيره للقوانين الضريبية.....ألخ.

و عليه سنتعرض تباعا إلى مختلف هذه السلطات المخولة للقاضي الضريبي بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، سواء على مستوى التحقيق في الدعوى الضريبية من خلال مختلف إجراءات التحقيق التي يمكنه الأمر بإجرائها (المبحث الأول) أو على مستوى الفصل في الموضوع (المبحث الثاني) أو على مستوى الإستعجال (المبحث الثالث).

المبحث الأول: سلطات القاضـــــي الضـــريبي عند التحقيق فــي الدعــوى الضـــريبية

بعد إيداع عريضة الدعوى الضريبية قلم أمانة ضبط المحكمة الإدارية، يعرضها الكاتب على رئيس هذه الأخيرة الذي يحيلها إلى التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى.[1]

و يعين رئيس تشكيلة الحكم، القاضي المقرر (Le magistrat rapporteur) الذي يقوم بتوجيه الإجراءات و تحضير الدعوى الضريبية لتصبح مهيأة للفصل فيها.

و يتولى القاضي المقرر التحقيق في عريضة الدعوى الضريبية طبقا لما هو منصوص عليه في كل من قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية و الإدارية و يقوم بالإشراف على:

- ✓ تبليغ عريضة إفتتاح الدعوى إلى المدعى عليه،
- ✓ تبليغ المذكرات و مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم،

---

[1] - الصادر بموجب قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية- جريدة رسمية عدد 21 الصادر في 2008/04/23، و الموافقة للمادة 3/169 من قانون الإجراءات المدنية سابقا.

[1] - المادة 1/844 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و الموافقة للمادة 169-3 من قانون الإجراءات المدنية سابقا.

- ✓ تحديد الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات و أوجه الدفاع و الردود،[2]
- ✓ إعداد الملف و الأمر بتقديم المستندات أو الوثائق التي يراها لازمة و تفيد في فض النزاع،[3]
- ✓ يرسل الملف بعد دراسته إلى محافظ الدولة لتقديم إلتماساته،[4]
- ✓ بعد جدولة القضية للجلسة أمام المحكمة الإدارية من طرف رئيس تشكيلة الحكم، يقوم القاضي المقرر بإحاطة محافظ الدولة علما بتاريخها، كما يخطر جميع الخصوم بتاريخها قبل عشرة (10) أيام على الأقل من إنعقاد الجلسة.[5] و في حالة الإستعجال يجوز تقليص هذا الأجل إلى يومين بأمر من رئيس تشكيلة الحكم.

و عليه، فالقاضي المقرر هو الذي يتولى وحده مهمة إعداد الدعوى للفصل فيها، بحيث يكون دور الأطراف سلبيا بعد رفعها أمام القضاء، و هو الذي يعمل على إستيفاء كل ما هو لازم للفصل فيها. و عليه فهو يلعب دورا فعالا في البحث عن الأدلة.

و يطرح التساؤل عن كيفية قيام القاضي المقرر بتسيير الدعوى الضريبية و ما هي مختلف الإجراءات التي يمكنه الأمر بها. و لاشك أن لهذه الإجراءات أهمية بالغة و ذلك ِلما لها من تأثير مباشر على نجاح الدعوى الضريبية أو فشلها و أثر ذلك على حقوق المكلف بالضريبة.

لقد جاءت هذه الإجراءات معددة على سبيل الحصر في المادة 1/85 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 1/125 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة)، و هي تنص على ما يلي:

" إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق و الخبرة ".

و يطرح التساؤل عن إجراءات التحقيق المقررة في باقي الضرائب.

و عليه سنتعرض في هذا المبحث إلى مختلف هذه الإجراءات و خصوصية كل منها.

المطلب الأول: التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق

الفرع الأول: التحقيق الإضافي (Le supplément d'instruction)

نصت على هذا الإجراء المادة 2/85 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 2/125 من قانون المالية لسنة 2002):

---

(2) - المادة 2/844 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و الموافقة للمادة 170 من قانون الإجراءات المدنية سابقا.
(3) - نفس المادة.
(4) - المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.
(5) - المادة 874 و 876 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

" يكون التحقيق الإضافي إلزاميا، كلما قدم المكلف بالضريبة و سائل جديدة قبل الحكم.

و عندما يحصل، بعد إجراء تحقيق إضافي، أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا لأحكام المقطع الثاني من المادة 84 /2 أعلاه ".

و الملاحظ فيما يخص هذه المادة هو أنها تحيل إلى المادة 84 من نفس القانون، هذه الأخيرة تم إلغاؤها بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008،[1] مما يستوجب إعادة النظر و تعديل المادة 85 أعلاه.

و يعرف "Daniel Richer " التحقيق الإضافي كما يلي:

« Le supplément d'instruction est parfois ordonné pour faire préciser à une partie des éléments de sa démonstration, si elle a apporté un commencement plausible de preuve donnant à penser que des éléments complémentaires permettraient de regarder la preuve comme définitivement apportée. La demande peut d'ailleurs s'adresser aux deux parties conjointement, l'une se voyant par exemple réclamer des explications et l'autre des pièces justificatives, la partie qui ne défère pas au supplément d'instruction dans le délai assigné prenant alors le risque que son adversaire soit regardé comme apportant la preuve recherchée ». [1]

<u>الفرع الثاني:</u> مراجعة التحقيق (La contre –vérification)

هذا الإجراء يأمر به القاضي عندما يرى ضرورة لذلك و يكون ذلك متى تبين له عدم كفاية التحقيق الإضافي أو أن عناصر و مستندات الملف غير كافية لكي يبني عليها القاضي قراره.

و إن الأمر بمراجعة التحقيق يرجع لتقدير القاضي و له سلطة تقديرية في ذلك. هذا ما نصت عليه المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 3/125 من قانون المالية لسنة 2002) بقولها: "...في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق".

---

[1] - قانون رقم 07-12 مؤرخ فى 30 ديسمبر 2007 و المتضمن قانون المالية لسنة 2008. الجريدة الرسمية عدد 82.

[1]- Daniel RICHER- Les Droits du Contribuable dans le Contentieux Fiscal- L.G.D.J- 1997, P 319.

و تتم عملية المراجعة على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول و ذلك في حضور المشتكي أو وكيله. كما يحضر عملية المراجعة رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين إثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة و ذلك في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، طبقا لنص المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية.

و عند الإنتهاء من مراجعة التحقيق، يحرر عون مصلحة الضرائب المكلف بمراجعة التحقيق محضرا و يضمنه ملاحظات المشتكي و كذا عند الإقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، و يبدي رأيه. و يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا بإقتراحاته (المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية).

و تثير المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية عدة ملاحظات يستوجب التطرق إليها و هي:

1- أنها تحيل إلى المادة 76، هذه الأخيرة لا علاقة لها بهذا الموضوع إذ أنها تتعلق بالتحقيق في الشكوى الضريبية و ليس بالحالات التي يجب فيها حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين إثنين من لجنة الطعن على مستوى الدائرة. أكثر من ذلك، المادة 76 ذاتها تحيل إلى المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، هذه الأخيرة متعلقة بالسر المهني. و لهذا يطرح التساؤل حول المقصود بالحالات المنصوص عليها في المادة 76.

2- تتعلق بالمصطلح المستعمل في اللغة العربية و الفرنسية: فالعربية إستعملت مصطلح "مراجعة التحقيق" أما النص باللغة الفرنسية فاستعمل عبارة " Contre vérification " أي التحقيق المضاد و لهذا نتساءل هل هناك خطأ في الترجمة أو أن العبارة مقصودة.

و نرى أنه من المستحسن إستعمال عبارة "التحقيق المضاد" و هي الترجمة الصحيحة لعبارة "Contre vérification".

3- تتعلق هذه الملاحظة بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الطعن على مستوى الدائرة لإجراءات التحقيق الإضافي و هي ملاحظة تطرق إليها عبد العزيز أمقران كما يلي:

" إن رئيس المجلس الشعبي البلدي لم يعد رئيسا للجنة منذ إلغاء اللجنة البلدية و إحلال لجنة الطعن على مستوى الدائرة محلها، و بالتالي نتساءل عن الفائدة العملية من تميز رئيس المجلس الشعبي البلدي بصفته عضوا عن غيره من أعضاء اللجنة، و يبدو بأن هذا ناجم عن سهو وقع فيه المشرع يتعين تداركه على غرار ما تم بخصوص الفقرة السابعة (07) من

المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بالخبرة إذ نصت على أنه: "و إذا إقتضى الأمر ذلك يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة عمليات الخبرة ". [1]

المطلب الثاني: الخبرة الضريبية

نصت على هذا الإجراء المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 126 من قانون المالية لسنة 2002 الممعدلة و المتممة)، و المواد من 125 الى 145 من قانــون الإجراءات المدنية و الإدارية.

و يعتبر إجراء الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق التي قد يأمر بها القاضي الضريبي، لا سيما عندما لا تسمح مستندات الدعوى أو الملف من بناء قناعته للفصل في القضية، بل قد تعد الخبرة الإجراء الرئيسي الـذي يتوقف عليه الفصل في المنازعة الضريبية.

و تخضع الخبرة في مجال الضرائب إلى المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، كما تخضع للقـواعد العامة الخاصة بإجراءات الخــبــرة المنصوص عليها في قــانـون الإجــراءات المـدنـيـة و الإدارية، و يظهر هـذا من خلال نص المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تحيل إلى القواعد العامة لقانون الإجراءات المدنية (قانون الإجراءات المدنية و الإدارية حاليا).

و لم يعرف المشرع الجزائري الخبرة القضائية، و إنما ترك ذلك لرجال الفقه و القضاء، و عليه يعرف الخبير على أنه:

" شخــص يخـتاره القــاضي بنـــاءا على مهـــارته الفنـية، يتولى بعد أداء اليمين إجراء فحوص و معاينات و تقدير الوقائع، يبين نتائجها ضمن محضر أو تقرير". [1]

وذهب "ملار" في شرحه للخبرة القضائية إلى أنها:

---

[1] - عبد العزيز أمقران– مجلة مجلس الدولة - المنازعات الضريبية- عدد خاص- 2003 – ص 40.

[1] - بطاهر تواتي- الخبرة القضائية في الأحوال المدنية و التجارية و الإدارية في التشريع الجزائري و المقارن- الديوان الوطني للأشغال التربوية- الطبعة الأولى- سنة 2003 – ص 9.

" عمل يعهد إنجازه بغرض حسم نزاع ما إلى أشخاص مؤهلين يطلق عليهم تسمية الخبراء، يتولون توصيل معلومات ذات الطابع الفني، ليس بوسع القاضي الحصول عليها بنفسه" [2]

و ليس للقاضي إختصاص من طراز تقني ليكشف عن معنى الوقائع في جميع المواد. فالقدرة المطلوبة من القاضي هي قدرة قانونية و ليست تقنية، و عندئذ يمكن له تكليف الأشخاص المتخصصين بمهمة القيام بالمعاينات التي تتطلب معارف خاصة و التي من المحتمل أن تكون محل إعتراض.[3]

أما المحكمة العليا (آخذة بتعريف محكمة النقض) فقد عرفت الخبرة بكونها:[1]
"عملا عاديا للتحقيق الـذى هو من القانون العام و أنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملا بالمبدأ الـذي يخول اللجوء الى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم فى إطار ما ليس ممنوعا قانونيا....."

وقد جاء **قرار مجلس الدولة رقم 130429 الصادر بتاريخ 1999/12/06** موضحا الهدف من الخبرة إذ جاء في أحد حيثيات قراره:

" و حيث أن إجراءات الخبرة في مثل هذه القضايا قصدها إنارة المجلس فيما يتعلق الأمر بأمور فنية خاصة بالمحاسبة و لا يمس هـذا الإجراء حقوق الطرفين."

و تعتبر الخبرة المنظور إليها من الناحية الإجرائية هي بمثابة تدبير من تدابير التحقيق أو وسيلة من وسائل التحري (المحكمة العليـا- الغرفة المدنية الأولى- 74764 بتاريخ 1991/07/10) و أن ما تتوصل إليه من نتائج يعد عنصرا من عناصر الإثبات.

وهذه النظرية يعتمدها التشريع الإداري الجزائري و خاصة قانون الضرائب المباشرة و قانون الإجراءات الجبائية إذ تقضي المادة 340 من قانون الضرائب المباشرة سابقا:

" من أهم وســائــل التحري الممكن اللجوء اليها في مادة الضرائب المباشرة هي التحقيق الإضافي و التحقيق المضاد و الخبرة". [2]

الفرع الأول: قواعد الخبرة الضريبية

تنص المادة 1/86 من قانون الإجراءات الجبائية:

---

[2] - نفس المرجع.
[3] - لحسين بن شيخ أث ملويا- مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية- دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع- طبعة -2002 ص 216.
[1]- مقداد كوروغلي - الخبرة في المجال الإداري- مجلة مجلس الدولة – العدد الأول- ص 45.
[2] - تقابلها المادة 85 /1 من قانون الإجراءات الجبائية ولكن بصياغة تختلف.

"يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، و ذلك إما تلقائيا و إما بناءا على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب. و يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص مهمة الخبراء".

هذه المـــادة مـا هي إلا تأكيد للقاعدة العامة الواردة في المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص على أنه يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب أحد الخصوم، تعيين خبير أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة.[3]

إذن، إن حق الأطراف المتنازعة في المطالبة بإجراء الخبرة ليس له ما يثير أي إلتباس إذ هو ثابت بثبات النص الذي يقره، و أن الحكم بإجراء الخبرة إذا لم يكن قد وقع بناءا على طلب الأطراف يكون مرجعه إلى مبادرة القاضي الضريبي الذي يتصرف في الأمر من تلقاء نفسه.

و يمارس القاضي الضريبي هذه الصلاحية بصفة مطلقة و تستمد هذه السلطة التقديرية المطلقة من لفظي "يجوز" و "يمكن" المذكورتين في المادتين أعلاه.

و رغم أن النص واضح في هذا المجال إلا أننا لاحظنا تناقض قضاءنا بشأنه، إذ عثرنا على **قرار لمجلس الدولة صادر عن الغرفة الثانية تحت رقم 141288 بتاريخ 1999/06/14**، صادق فيه على قرار المجلس القضائي القاضي برفض طلب المدعي بتعيين خبير، و حيث مجلس الدولة قراره كما يلي:

"حيث أنه لا يمكن للقاضي الأمر بإجراء خبرة إلا إذا تبين من خلال المناقشة و الوثائق المدرجة بالملف وجود تناقض ما بين أدلة الإثبات و أنه في قضية الحال، قدمت إدارة الضرائب دليل لإثبات إخفاء الرقم الحقيقي للأعمال في حين أن المستأنفة إكتفت بالتصريح بأن الأرقام المصرح بها غير صحيحة دون إثبات ذلك.

و أنه في هذه الحالة و كما سبق لقضاة الدرجة الأولى الإشارة إليه فإن طلب تعيين خبير غير مؤسس، و عليه يتعين رفض الوجه الثاني كذلك لعدم تأسيسه و تأييد القرار المطعون فيه".[1]

و من جهة أخرى عثرنا على قرار للمحكمة العليا هو **القرار رقم 62731، الصادر في 1990/02/10**، أين قامت فيه بإلغاء قرارالغرفة الإدارية على مستوى المجلس القضائي الذي قضى برفض طلب المدعي في تعيين خبير. و جاء في القرار ما يلي:

---

[3] - تقابلها المادة 43 من قانون الإجراءات المدنية سابقا و التي تنص: " يجوز للقاضي بناء على طلب الأطراف أو طلب أحدهم أو من تلقاء نفسه، أن يأمر قبل الفصل في الموضوع، بموجب أمر شفوى، بحضور أحد الأطراف شخصيا أو إجراء تحقيق أو تقديم وثيقة، و بموجب أمر كتابي، بإجراء الخبرة أو التحقيق في الكتابة أو بأي إجراء أخر من إجراءات التحقيق. و له أن يأمر شفاهيا بالإنتقال للمعاينة ما لم ير ضرورة إصدار أمر كتابي.

[1] - قرارغير منشور.

" من المقرر قانونا أنه يمكن أن تأمر الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي بإجراء الخبرة إما تلقائيا و إما بناءا على طلب المكلف و إما بناءا على طلب نائب المدير، و من ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفا للقانون.

و لما كان من الثابت في قضية الحال أن قضاة المجلس برفضهم الطلب الإحتياطي للطاعن الرامي إلى تعيين خبير لتسند إليه مهمة البحث في النزاع القائم حول معدل الضريبة الخاصة بصيدليته، خالفوا القانون ومتى كان ذلك إستوجب إلغاء القرار المستأنف". [2]

و يرى بطاهر تواتي أنه:

" ليس من حق التقدير المتمتع به القاضي و خاصة عند رفض طلب تقرير إجراء الخبرة، من شأنه الإعفاء من تسبيب القرار الصادر في هذا الشأن. غير أن الإجتهاد القضائي ذهب في خصوص محتوى هذا التسبيب، إلى أقصى ما أمكن من المرونة و من ثم فيكون مسببا تسبيبا كافيا، ذلك القرار الذي يقتصر على العبارات "عدم الجدية" أو "الطابع الضار" للخبرة المطلوب إجراؤها". [1]

و عليه فالقاضي عندما يرفض إجراء الخبرة ملزم بتسبيب قراره بعدم الجدوى (أي عدم الفعالية) و بعدم الفائدة في الإجراء المطالب به.[2]

و تتم عملية الخبرة على يد خبير يتم تعيينه من طرف المحكمة الإدارية، غير أنه يمكن أن تعهد عملية الخبرة إلى ثلاثة(03) خبراء إذا طلب أحد أطراف الدعوى ذلك (المادة 2/86 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية).

و لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، و لا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق (المادة 3/86 من قانون الإجراءات الجبائية).

و لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية و خبير الطرف الآخر. و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد بإسم الإدارة. و يوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة، إعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله بالرد، و على الأكثرعند بداية إجراء الخبرة. و يبت في هذا الطلب بتا عاجلا (و بأمر غير

---

[2] - أحمد لعور و نبيل صقر- الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية- دار الغرب للنشر و التوزيع- ص 177 عن المجلة القضائية عدد 4 –1991 – ص 4.

[1] - بطاهر تواتي- الخبرة القضائية في الأحوال المدنية و التجارية و الإدارية- الطبعة الأولى- سنة 2003- ص 14.

[2] - مقداد كوروغلي- الخبرة في المجال الإداري- مجلة مجلس الدولة – العدد الأول- ص 47.

قابل للطعن) بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم (المادة 4/86 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 1/133 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية).

و لا يقبل الرد إلا إذا كان مبنيا على سبب القرابة المباشرة أو القرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة شخصية أوعلى أي سبب جدي آخر (المادة 2/133 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية).

و يجب رد الخبير حسب ما قرره مجلس الدولة أمام الجهة القضائية الآمرة بتبليغه و قبل إنجاز المهمة المسندة إليه، ولا ينبغي إنتظار صدورالقرار و إثارة مسألة الرد على الجهة القضائية الفاصلة في الإستئناف.[1]

و قد إستأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قرارا صادق على تقرير خبرة ضريبية حرره خبير عقاري مثيرة لأول مرة على مستوى مجلس الدولة مسألة عدم إختصاص الخبير، جاء فيه:

"أنه و بالنسبة لكون السيد....خبير عقاري ليس مؤهلا للقيام بالخبرة الحسابية فإن هذا الدفع جاء متأخرا و كان على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع و الإجراءات المنصوص عليها في المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مما يجعل هذا الدفع بدوره غير سديد". [2]

و إذا رفض الخبير إنجاز المهمة المسندة إليه، أو تعذر عليه ذلك، أستبدل بغيره بموجب أمر على عريضة صادرعن القاضي الذي عينه، هذا ما تنص عليه الفقرة الخامسة (05) من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية. أما إذا قبلها و لم يقم بها أو لم ينجز تقريره أو لم يودعه في الأجل المحدد، جاز الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، و عند الإقتضاء، الحكم عليه بالتعويضات المدنية، و يمكن علاوة على ذلك إستبداله".

و نشير إلى أنه إذا استمر تهاون الخبير في أداء المهمة المسندة إليه لمدة تجاوزت السنتين فإنه يمكن للمدعى عليه أن يطلب إسقاط الخصومة (Demande en péremption d'instance)، وهو ما وقع فعلا في **القضية رقم 031714 الصادرة عن مجلس الدولة بتاريخ 2007/05/09**.

و تتلخص وقائع القضية في أن السيد..... قدم دعوى من أجل القضاء بسقوط الخصومة على أساس أنه حاول الإتصال بالخبير، الذي عينته المحكمة الإدارية، عدة مرات لكن كل محاولاته باءت بالفشل نظرا لعدم وجود الخبير في ذلك العنوان. و استند السيد.... .... في طلبه على المادة

---

[1] - عبد العزيز أمقران- مجلة مجلس الدولة- المنازعات الضريبية- عدد خاص 2003 -ص 42.
[2] - مجلس الدولة- الغرفة الرابعة -قرار رقم 163903 بتاريخ 2001/02/19 عن المرجع السابق -ص 42.

220 من قانون الإجراءات المدنية الذي يشترط عدم القيام بأي إجراء من أجل الإستمرار في سير الدعوى طيلة مدة سنتين. و قضت الغرفة الإدارية لمجلس قضاء البليدة قرارا قضت فيه بسقوط الدعوى، فقامت مديرية الضرائب لولاية البليدة بمعارضة القرار الصادر.

و تثيرهذه القضية مسألة بدء حساب مدة السنتين للقضاء بسقوط الخصومة، هل يبدأ الميعاد من تاريخ صدور القرار أو من تاريخ تبليغ القرار؟

لقد قام مجلس الدولة بقبول المعارضة شكلا و قضى في الموضوع بإلغاء القرار المعارض فيه و فصل من جديد برفض دعوى السقوط لعدم التأسيس. و قد حيث مجلس الدولة قراره كما يلي:

- " ....حيث ثابت من الملف بأنه على إثر الإستئناف المرفوع من طرف مديرية الضرائب لولاية البليدة صدر بتاريخ 2002/07/22 قرار عين الخبير.....للقيام بنفس المهام المحددة بقرار 1998/07/27 الصادرة عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء البليدة، أن السيد..... سجل بتاريخ 2004/08/07 دعوى طالب من خلالها بسقوط الخصومة طبقا للمادة 220 من قانون الإجراءات المدنية فصدر القرار محل المعارضة الذي صرح بسقوط الخصومة.
- حيث أن المدعية في المعارضة تلتمس إلغاء القرار موضوع المعارضة و تدفع بكون الآجال تبدأ من تبلبغ القرار و ليس من تاريخ صدوره، و بكونها سعت لتنفيذ القرار باتصالها بالخبير عدة مرات.
- حيث أن المدعى عليه في المعارضة يتمسك بالمادة 220 من قانون الإجراءات المدنية و يدفع بكون الإجراءات المتمسك بها جاءت بعد إيداع طلب السقوط أمام مجلس الدولة.

<u>حول دفع المعارضة بسعيها لتنفيذ القرار</u>

- حيث أن القرار موضوع دعوى السقوط صدر بتاريخ 2002/07/22 و أن دعوى السقوط رفعت بتاريخ 2004/08/07 أي بعد مرور سنتين و 17 يوما، أنه لا يمكن تصور تبليغ القرار في نفس اليوم الذي تم النطق به، إذ أن طباعة القرار و إمضائه يتطلب وقت، و بالتالي فدعوى السقوط غير مؤسسة، هذا بالإضافة إلى أن القرارات التي تصدر يتعين تبليغها، أنه لا يظهر من الملف التاريخ الذي بلغ فيه القرار المعين للخبير و بالتالي لا يمكن القول بأن المستأنف هو المتسبب في عدم التنفيذ، حاصة أنها أكدت على سعيها للتنفيذ باتصالها بالخبير عدة مرات و قدمت

محضر بعدم وجود، مما يجعل مجلس الدولة يلغي القرار موضوع المعارضة و يصرح برفض الدعوى".[1]

و يشير كوروغلي في شأن رفض الخبير أو عدم تأديته للمهمة المسندة إليه ما يلي:

" إن هذا السؤال في غاية الأهمية ذلك لأنه يتعلق بمبدأين متعارضين: حرية الفرد (Liberté individuelle) التي ليست ملكا لمرفق عمومي و مبدأ أعلى: الفائدة أو حتى الضرورة الإجتماعية التي تقتضي ألا يتخلف الشخص عن تقديم المساعدة التي يطلبها منه قضاء بلده.
غير أن مهمة الخبير بتقيد مهمته يمكن أن تكون له أسباب جدية، قد لا يجد نفسه في مستوى المهمة المقترحة عليه أو حتى غير كفؤ لها، و يمكن أن يكون مريضا".[1] و يضيف:

" ينبغي على الخبير التنحي عن المهمة المستندة إليه عندما يرى أنه لن يكون في وسعه تأديتها كاملة و في الأجل المحدد، و من واجب الخبير أن يرفض كل مهمة يكون أحد أصدقائه أو زبائنه طرفا معينا فيها. و عليه و باستثناء ظروف خاصة، لا يمكن المؤاخذة على رفض الخبرة إذا تم الرفض وفقا للشروط المشار إليها أعلاه". [2]

<u>الفرع الثاني</u>: مهام الخبير

توضع الخبرة بصفة عملية تحت رئاسة الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، و يقوم هذا الأخير بتحديد يوم و ساعة بدء عمليات الخبرة و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و كذا المشتكي (عن طريق محضر قضائي)، و إذا إقتضى الأمر الخبراء الأخرين، و ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات.[3]

و طبقا لمقتضيات الفقرة الأولى من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الحكم القاضي بإجراء الخبرة يجب أن يحدد مهمة الخبير و ليس على هذا الأخير أن يتعدى هذه الحدود.

كما يحدد قرار تعيين الخبرة، المدة اللازمة لإنجاز الخبرة و التي على الخبير أن لا يتجاوزها.[4]

---

[1]– قرار غير منشور.
[1] - مقداد كوروغلي- الخبرة في المجال الإداري - مجلة مجلس الدولة- العدد الأول- سنة 2002- ص 48.
[2] - نفس المرجع - ص 48.
[3] - المادة 6/86 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 135 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.
[4] - و إن كان بإمكانه طلب تمديد مهمته عند الضرورة، طبقا لنص المادة 1/136 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

و نصت المادة 128 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية: " يجب أن يتضمن الحكم الأمر بإجراء الخبرة ما يأتي:

- عرض الأسباب التي بررت اللجوء إلى الخبرة و عند الإقتضاء، تبرير تعيين عدة خبراء،
- بيان إسم و لقب و عنوان الخبير أو الخبراء المعينين مع تحديد التخصص،
- تحديد مهمة الخبير تحديدا دقيقا،
- تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط."

كما على الخبير أن يحترم مضمون المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية و لا سيما فقرتها السابعة (07) التي تلزمه أن يشارك خبرته الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة و أن يستمع إلى أقوالهما و إلا أعتبرت خبرته ناقصة.

و نشير في هذا الصدد أن عملية الخبرة في السالف كانت تعهد لأحد أعوان مصلحة الضرائب طبقا لنص المادة 400 من قانون الضرائب المباشرة، مما خلق تناقضا مع نص المادة 47 من قانون الإجراءات المدنية سابقا (المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية) التي تعهد عملية تسيير الخبرة للخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية. و بموجب قانون المالية لسنة 1992 لاسيما المادة 57 منه تم تغيير فحوى المادة 400 السالفة الذكر لتوضع إجراءات الخبرة تحت سلطة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية و لتتوافق بذلك إجراءات الخبرة الضريبية مع قواعد قانون الإجراءات المدنية.

و يحضر إجراءات الخبرة ممثل عن الإدارة الضريبية و كذلك المشتكي و/أو ممثله، و إذا إقتضى الأمر يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة [1] و إن كان هذا الإجراء غير مطبق حاليا من طرف أي جهة قضائية. [2]

و من أمثلة القرارات الصادرة بتعيين خبير و تحديد مهمته نجد:

---

[1] - و لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على الحالات التي يقتضي الأمر فيها حضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

[2] - مقداد كوروغلي- الخبرة في المجال الإداري- مجلة مجلس الدولة- العدد الأول- 2002- ص 54.

- **<u>قرار مجلس الدولة -الغرفة الأولى- رقم 130429 الصادر بتاريخ 1999/12/06</u>**

و الذي قضي في الموضوع بـ:

- تعيين السيد .....، الساكن 10 شارع زيان بقسنطينة كخبير في القضية للقيام بالمهمة التالية حسب مقتضيات المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة،
- إستدعاء و سماع الطرفين و التأكد من السنوات التي كان نشاط المستأنف موضوع المراقبة والتحقيق الجبائي المنازع فيه، و بعد الإطلاع على الوثائق الرسمية المقدمة من الطرفين، تحديد بدقة مبلغ رقم الأعمال الحقيقية المناسبة لنشاط المستؤنف خلال السنوات التي كانت موضوع المراقبة الجبائية مع تبيان العناصر الموضوعية التي يكون الخبير قد إعتمد عليها للوصول إلى تحديد قيمة رقم الأعمال،
- تحديد على ذلك الأساس قيمة الربح الصافي الناتج عن نشاط المستأنف بالنسبة للسنوات المذكورة أعلاه،
- تحديد في النهاية قيمة الضريبة المستحق دفعها من طرف المستأنف للسنوات موضوع المراقبة مع تعيين نوعية كل ضريبة آخذا بعين الإعتبار التشريع المعمول به". [1]

و يقوم الخبير عند الإنتهاء من تأدية المهمة المنوطة به من قبل المحكمة الإدارية بتحرير تقرير عن أعماله و إذا تعدد الخبراء، فلهم أن يحرروا إما تقريرا مشتركا و إما تقارير منفردة.[2]

و يسجل الخبير في تقريره على الخصوص:

- أقوال و ملاحظات الخصوم و مستنداتهم،
- عرض تحليلي عما قام به و عاينه في حدود المهمة المسندة إليه،
- نتائج الخبرة. [3]

كما يقوم عون مصلحة الضرائب بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه (المادة 7/86 من قانون الإجراءات الجبائية) و هنا يحق لنا أن نتساءل: لماذا يقوم عون مصلحة الضرائب بكتابة تقرير يضمنه رأيه، مادام الخبراء يقومون بإعداد تقارير عن أعمالهم. و في رأينا فإن كتابة تقرير من مصلحة الضرائب هو مزيد لا أساس له. ثم ما جدوى رأي عون مصلحة الضرائب ما دمنا

---

[1] - قرار غير منشور.

[2] - المادة 7/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] - المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

نعرفه مسبقا لأنه موظف يعمل بمصلحة الضرائب و تحت رئاسة مدير الضرائب بالولاية فإن الرأي الذي يبديه قد يكون في غير صالح المكلف الذي تقدم بدعواه أمام المحكمة الإدارية لأنه في أغلب الأحيان قد يكون متأثرا بقرار مدير الضرائب المطعون فيه.[1]

و يودع المحضر و تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة (المادة 8/86 من قانون الإجراءات الجبائية).

و يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط على شكل تقرير، و يقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبدي ملاحظاته.

و في جميع الحالات، إذا رأت المحكمة الإدارية بأن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة، فلها أن تأمر بإجراء خبرة تكميلية (المادة 10/86 من قانون الإجراءات الجبائية)، كما تنص المادة 141 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه في هذه الحالة للقاضي أن يتخذ جميع الإجراءات

االلازمة و له على الأخص أن يأمر بإستكمال التحقيق أو أن يستدعي الخبير أمامه ليحصل منه على الإيضاحات و المعلومات الضرورية.

و من بين قرارات مجلس الدولة التي أمرت بإجراء خبرة تكميلية قبل الفصل في الإستئناف نجد:

- **<u>القرار رقم 180009 - الغرفة الأولى - الصادر بتاريخ 2000/02/14</u>**

- "...حيث أنه فيما يخص قيمة الضريبة المستحق دفعها من قبل المستأنف عليه فإنه يتبين من تقرير الخبرة التي أنجزها السيد برنو المؤرخ في 1996/08/10، أن الخبير لم يبين و لم يحدد بوضوح قيمة هذه الضريبة المنازع فيها و المستحق دفعها كما طلب منه المجلس في قراره التمهيدي المؤرخ في 1996/04/10.
- و حيث أن في هذه الحالة يتعين 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 إدارة الضرائب و ذلك بناءا على نتائج الخبرة التي أنجزها حسب تقريره المؤرخ في 1996/08/10 و ذلك مع مراعاة أحكام المادة 341 فقرتها 6 و 7 و 8 من قانون الضرائب المباشرة..."[1]

---

[1] - حسين فريجة- الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر- منشورات دحلب 1994 - ص 101.

[1] - قرار غير منشور

و بعد إنتهاء الخبير من المهام الموكولة إليه، يقوم بتقديم كشفا عن مصاريفه و أتعابه. و تتم تصفية ذلك و تحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريفة المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

و لا تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد الأتعاب، التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة (03) أشهر من غلق المحضر.[2]

و يجوز للخبراء أو الأطراف المعنية في ظرف ثلاثة (03) أيام كاملة، إعتبارا من تاريخ تبليغهم قرار رئيس المحكمة الإدارية أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية التي تبت في المسألة بصفتها غرفة مشورة (Statuant en conseil) و ليس غرفة إستشارية (Consultative) كما جاء في المادة 9/86 من قانون الإجراءات الجبائية في طبعته باللغة العربية.

و يتحمل الطرف الذي يخسر دعواه مصاريف الخبرة، غير أنه عندما يحصل أحد الطرفين على جزء من مطلبه فإنه يشارك في المصاريف في حدود ما يحدده القرار القضائي مع مراعاة حالة الخلاف عند بداية الخبرة (المادة 2/98 من قانون الإجراءات الجبائية).

و طبقا للمادة 100 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن نفقات الخبرة الموضوعة على عاتق الإدارة الضريبية فيتحملها:

- إما الخزينة إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم أو غرامات حصلت لفائدة الدولة،
- و إما الصندوق المشترك للجماعات المحلية إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم تستوجب اقتطاعا مقابل مصاريف الإدراج في حكم عديم القيمة (Frais de non valeur) لفائدة هذه الهيئة.

الفرع الثالث: موقف قضاؤنا من تقرير الخبرة الضريبية

رأينا أن الحكم بإجراء الخبرة إذا لم يكن قد وقع بناءا على طلب أطراف الدعوى الضريبية، يكون مرجعه إلى مبادرة القاضي الضريبي الذي له السلطة المطلقة في الأمر بإجراء أو عدم إجراء الخبرة طبقا لما هو منصوص عليه في المادتين 1/86 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 126

---

[2] - المادة 9/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. و عليه يطرح التساؤل حول مدى هذه السلطة التقديرية المطلقة و ما هي حدودها و كيف يتعامل قضاؤنا معها ؟

إن حرية التصرف التي منحها المشرع للقاضي الإداري ليس معناها إلتجاؤه إلى الخبرة في جميع الحالات أو في حالات لن يجدي فيها ذلك الإجراء نفعا.

ولقد دلت الممارسة القضائية على أنه يبالغ أحيانا كثيرة في تقدير الخبرة. و يرى أحد رؤساء الغرف بمجلس الدولة بأنه من الملاحظ أن القضاة عادة ما يلجؤون إلى الخبرة دون بذل جهد التحقيق بأنفسهم في بعض النزاعات و ينسون بأن اللجوء إلى الخبير لا يجب أن يتم إلا في حالة الضرورة و لا سيما في إيطار تقني محض.[1]

وهو ما حدث تماما في إطار قضيتين عرضتا على مجلس الدولة، على مستوى الإستئناف.

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 028533 الصادر في 2006/07/12</u>**

و فيه أعاب مجلس الدولة على قضاة الدرجة الأولى إعتمادهم على تقرير خبرة معيبة، للقضاء على المدعي بإسقاط الضريبة المفروضة عليه.

و تتلخص وقائع القضية في أن السيد.....رفع دعوى التمس فيها إلغاء الضرائب المفروضة عليه على أساس أنه لم يمارس النشاط التجاري للفترة ما بين 94 و 96 بسبب الظروف الأمنية فصدر قرار تمهيدي عن الغرفة الإدارية للمجلس قضى بتعيين خبير، و أسندت له مهمة القول فيما إذا كان قد مارس النشاط التجاري للفترة المذكورة أم لا، و بعد إعادة السير في الدعوى صدر قرارالمجلس الذي صادق على الخبرة و قضى بإسقاط الضريبة المفروضة على المدعي. فقامت مديرية الضرائب باستئناف القرار أمام المجلس.

و رغم أن النصوص القانونية واضحة فيما يخص إثبات التوقف عن ممارسة أي نشاط تجاري، فإن قضاة الدرجة الأولى و عوض بذل جهد التحقيق و القضاء بما تنصه القوانين في هذا المجال، قاموا بـتعيين خبير، ثم اكتفوا بالمصادقة على تقرير خبرته مخالفين بذلك ما هو منصوص عليه قانونا. و حيث مجلس الدولة قراره الذي قضى فيه بإلغاء القرار محل الإستئناف و القضاء من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس كما يلي:

---

[1] - مقداد كوروغلي- الخبرة في المجال الإداري- مجلة مجلس الدولة- العدد الأول- 2002- ص55.

- "...حيث أن النزاع القائم بين الطرفين يخص الإشعار بالدفع الصادر في 1997/11/30 المتضمن مبلغ 432.600 دج الخاص بالرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة لسنة 97/96 .
- ....حيث أن الدفع بعدم ممارسة النشاط التجاري لا يثبت بشهادة رئيس البلدية بل عملا بأحكام المادة 229 من قانون الضرائب المباشرة، فإنه يتعين على المكلف بالضريبة إخطار مفتش الضرائب بالتوقف عن النشاط خلال 10 أيام من التوقف. أن المستأنف عليه لم يحترم الإلتزامات المفروضة عليه قانونا خاصة و أنه ثابت من الملف بأنه استورد خلال سنة 1996 سيارتين نفعيتين.
- حيث ثابت من الخبرة بأن الخبير قد اعتمد على الشهادة المقدمة له من المكلف بالضريبة و تصريحاته مؤكدا على عدم وجود محاسبة و لا دفاتر محاسبة و لا تصريحات شهرية و لا سنوية.
- حيث أن اعتماد قضاة أول درجة على خبرة معيبة يعرض قرارهم للإلغاء كون عدم ممارسة النشاط التجاري يثبت بالتصريحات المفروضة و بشطب السجل التجاري و التصريح بالتوقف عن النشاط و ليس بشهادة رئيس البلدية".[1]

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 033503 الصادر في 2007/05/09</u>**

و في هذا القرار استبعد مجلس الدولة تقرير الخبرة و قام ببذل جهد التحليل القانوني للوقائع ليصل بذلك للحل القانوني الواجب تطبيقه، فجاء قراره محيثا كما يلي:

---

[1] ـ قرار غير منشور.

- "...حيث بالرجوع إلى تقرير الخبير.....نجد أنه كان سطحيا في تحليله و استنتاجه، و لم يبين على أي أساس قانوني ليس للمستأنف عليه..... أن يدفع أية رسوم لإدارة الضرائب، لذلك يتعين إستبعاده.
- حيث أن إدارة الضرائب تدفع بأن العقار محل النزاع كان عند الشراء في طور البناء بنسبة 40./. من الإنجاز.
- حيث أن المستأنف عليه...إشترى قطعة ترابية عارية ذات مساحة 300 متر مربع في سنة 2000 ، كما هو ثابت من العقد التوثيقي المؤرخ في 2000/05/28، في حين أن محضر المعاينة الميدانية الذي تستند عليه إدارة الضرائب محرر بتاريخ 2002/10/21.
- حيث بالنظر للقطعة الترابية محل النزاع، كونها عارية لا تتعدى مساحتها 300 متر مربع و لموقعها ببلدية زريبات الوادي، فإن الثمن المصرح به في عقد البيع المؤرخ في 2000/05/28 و المقدر بـ 270.000 دج، يتناسب و القيمة التجارية للعقار.
- حيث تبعا لذلك يرى مجلس الدولة أن حساب حقوق التسجيل يكون على أساس مبلغ 270.000 دج.
- لذلك يتعين إلغاء القرار المستأنف الصادر بتاريخ 2005/12/25 عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بسكرة، و فصلا من جديد القول أن حقوق التسجيل تكون على أساس مبلغ 270.000 دج". [1]

و انطلاقا مما ذكرنا يطرح التساؤل حول الحالات التي يتم اللجوء فيها إلى الخبرة.

ويجيبنا على هذا التساؤل **قرار مجلس الدولة -الغرفة الثانية- رقم 141288، الصادر في 1999/06/14** الذي يظهر من خلاله موقفه من تقرير الخبرة، إذ جاء في تسبيب قراره أنه:

" لا يمكن للقاضي الأمر بإجراء خبرة إلا إذا تبين من خلال المناقشة و الوثائق المدرجة بالملف وجود تناقض ما بين أدلة الإثبات، و أنه في قضية الحال قدمت إدارة الضرائب دليلا لإخفاء الرقم

---

[1] - قرار غير منشور.

الحقيقي للأعمال في حين أن المستأنفة إكتفت بالتصريح بأن الأرقام المصرح بها صحيحة دون إثبات ذلك، و أنه في هذه الحالة فإن طلب تعيين خبير غير مؤسس". [1]

و كذا **قراره رقم 130429 الصادر عن الغرفة الأولى في 1999/12/06**، إذ جاء فيه:

- "...حيث أن أمام تناقض تصريحات الطرفين حول قيمة رقم الأعمال الحقيقية التي تهم نشاط المستأنف لسنوات 1987 - 1988 - 1989 و 1990 و ما يترتب عليه من ربح صافي خاضع للضريبة، فيتعين على مجلس الدولة اللجوء إلى مساعدة خبير مختص لإطلاعه على جميع الوثائق الرسمية و الحسابية و كل المعلومات الكافية الخاصة بنشاط المستأنف خلال السنوات المذكورة و مقارنتها مع تصريحات الطرفين لتحديد القيمة الحقيقية للضريبة المستحق دفعها من طرف المستأنف.
- و حيث أن إجراءات الخبرة في مثل هذه القضايا قصدها إنارة المجلس فيما يتعلق الأمر بأمور فنية خاصة بالمحاسبة و لا يمس هذا الإجراء حقوق الطرفين..."[2]

المطلب الثالث: الصلح في المنازعات الضريبية

لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على هذا الإجراء مما يتعين معه الرجوع إلى القواعد العامة.

و عليه:

نصت المواد من 970 إلى 974 من القانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه يجوز للجهات القضائية الإدارية (المحاكم الإدارية) في دعاوى القضاء الكامل إجراء الصلح بين أطراف المنازعات التي تختص نوعيا بالفصل فيها و ذلك في أي مرحلة تكون عليها الخصومة، و يتم الصلح بسعي من الخصوم أو لمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم (رئيس الغرفة) بعد موافقة الخصوم.

و في حالة الوصول إلى صلح، يحرر رئيس التشكيلة الحكم محضرا يتضمن ما اتفق عليه، و يأمر بتسوية النزاع تبعا للصلح المتفق عليه، و يغلق ملف الخصومة، و يكون الأمر بتسوية النزاع استنادا على محضر الصلح غير قابل للطعن.

كما نصت المواد من 990 إلى 992 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أن:

- يجوز للخصوم التصالح تلقائيا، أو بسعي من القاضي، في جميع مراحل الخصومة.
- يثبت الصلح في محضر، و يوقع عليه الخصوم و القاضي و أمين الضبط، و يودع بأمانة ضبط الجهة القضائية.

---

[1] - قرار غير منشور.
[2] قرار غير منشور.

- و يعد محضر الصلح سندا تنفيذيا بمجرد إيداعه بأمانة الضبط.

و مما يلاحظ على الصلح في هذا القانون الجديد هو أن:

1- جعل المشرع إجراءه جوازي عكس ما كان يقره في قانون الإجراءات المدنية السابق في إطار مادته 169-3 التي كانت توجب على القاضي على مستوى الغرف الإدارية بالمجالس القضائية الإشراف على عملية الصلح بين أطراف النزاع المعروض عليه قبل الشروع في التحقيق في القضية، و جعلت للقاضي المقرر أجلا أقصاه ثلاثة (03) أشهر لإجراء عملية الصلح[1]، فإذا تم الصلح فإنه يفرغ في قرار يتخذه المجلس، و يخضع هذا القرار، عند التنفيذ، إلى إجراءات قانون الإجراءات المدنية ، أما في حالة عدم الإتفاق، فإن القاضي يحرر محضرا بعدم الصلح، و تخضع القضية إلى إجراءات التحقيق المنصوص عليها قانونا.

2- جعل المشرع جواز إجراء الصلح في جميع مراحل الخصومة عكس ما كرسه في قانون الإجراءات المدنية السابق أين كان الصلج وجوبي قبل الشروع في التحقيق في القضية.

و بما أن الصلح كان وجوبيا في المنازعة الضريبية، فإن قضاتنا جعلوا من تطبيقه قاعدة أساسية في إجراءات الدعوى و إن إنعدامه يؤدي إلى بطلان القرار الصادر و من ثم إلغاؤه.

و قد جاء في **قرار مجلس الدولة -الغرفة الرابعة- رقم 196095 الصادر في 2001/07/16** ما يلي:

"و إذا تبين لمجلس الدولة و دون ما حاجة لإثارة دفاع الأطراف و مناقشتها خرق المجلس للقواعد الأساسية و الجوهرية في إجراءات الدعوى و المتعلقة بإجراء الصلح في المادة الإدارية- المادة 169-3، إذ أنه ثبت من خلال أوراق و مستندات ملف الدرجة الأولى خلوه من محضر الصلح و هو إجراء وجوبي و كذا عدم الإشارة له في القرار المستأنف مما يجعل الإجراءات معيبة و يترتب عليها البطلان فيتعين بذلك إلغاء القرار و إحالة القضية و الأطراف إلى مجلس قسنطينة للفصل فيها طبقا للقانون ".[1]

---

[1] - و إن كانت هذه المادة لم تحدد نقطة بداية حساب هذا الأجل، هل من تاريخ تسجيل الدعوى أو تاريخ إرسال مذكرة افتتاح الدعوى إلى رئيس المجلس، أو تاريخ إحالتها على رئيس الغرفة أو من تاريخ تعيين المستشار المقرر ؟. و بالرجوع إلى صياغة المادة باللغة الفرنسية يتبين أن المشرع حدد مدة ثلاثة (3) أشهر من تاريخ تسجيل الدعوى لدى كتابة ضبط المجلس.

[1] - قرارغير منشور.

و يرى عبد العزيز أمقران[2] أن شرط محاولة الصلح لا ينبغي العمل به في مجال المنازعات الضريبية للأسباب التالية:

1- إن موضوع المنازعات الضريبية هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية عملا بالمقتضيات الدستورية (المادتين 64 و 13/122 من دستور 1996) و بالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح بما يمس بديون الخزينة العمومية، و هو ما ذكرت المديرية العامة للضرائب به أعوانها في تعليمتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية ذاهبة إلى أنه:

"S'agissant des intérêts du trésor, il ne peut y avoir de conciliation. Toutefois, les services devront répondre à la convocation du magistrat sans pour autant s'engager." [3]

2- إن قانون الضرائب المباشرة و كذا قانون الإجراءات الجبائية تكفلا بمختلف جوانب تمكين المكلف بالضريبة من الإستفادة من الظروف الملائمة ذات الصلة بإمكانياته المالية لتسديد ديونه الضريبية مثل التأجـــيل القانوني للدفع و الحصول من قابض الضرائب على جدول زمني للتسديد و التخفيض.

3- إن قاضي الضرائب يفصل في المنازعة الضريبية باعتبارها منازعة من منازعات القضاء الكامل و بالتالي يتمتع بصلاحيات واسعة في حدود ما هو منصوص عليه في التشريع الضريبي لإلغاء الضريبة المفروضة بدون وجه حق و في تعديل أساسها و تغييره و إحلال أساس آخر بدلها و ضمان حقوق المكلف بالضريبة إجراء على مستوى منازعات الوعاء أو على مستوى منازعات التحصيل.

---

[2] - عبد العزيز أمقران–عريضة رفع الدعوى في المنازعات الضريبية المباشرة - مجلة مجلس الدولة- المنازعات الضريبية – عدد خاص - سنة 2003- ص 22-23.

[3] – Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts- Instructions sur les Procédures Contentieuses- année 2000- P79.

و عليه، فإن محاولة الصلح المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية، يطبق- في رأينا- في المنازعات الإدارية العامة و لا يطبق في المنازعات الضريبة لعدم جدواه."

و مهما يكن من أمر، فإن تقرير إجراء الصلح طبقا لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد لم يعد إلزاميا، و بالتالي، فإن الإجتهاد القضائي، مستقبلا، هو الذي سيبين لنا موقفه من هذا التعديل الجديد.

المبحث الثاني: سلطات القاضي الضريبي عند الفصل في الدعوى الضريبية

بالإضافة إلى السلطات التي يتميز بها القاضي الضريبي عند تحضيره للدعوى الضريبية، هناك سلطات أخرى يمارسها للفصل في موضوعها. هذه السلطات تختلف نسبيا بحسب إختلاف درجة التقاضي (على مستوى الدرجة الأولى أو الاستئناف)، كما تختلف كليا عندما يتعلق الأمر بقضاء النقض على مستوى مجلس الدولة.

المطلب الأول: سلطات القاضي الضريبي عند الفصل في الدعوى الضريبية بصفته قاضي ابتدائي

إن القاضي الابتدائي في المنازعة الضريبية كقاضي موضوع مختص في القضاء الكامل:

- ✓ لا يتدخل في النزاع الضريبي إلا إذا فشلت المرحلة الإدارية للمنازعة أي عند رفض إدارة الضرائب لشكوى المكلف بالضريبة شكلا أو موضوعا و سواء كان الرفض كليا أو جزئيا.
- ✓ كما أنه لا يتدخل في النزاع الضريبي إلا إذا كانت الإجراءات الخاصة بقبول الدعوى من شكوى مرفوعة في أجلها و وفقا للشروط الشكلية المحددة قانونا و من عريضة مستوفية للشروط الشكلية و هذا تحت طائلة رفض الدعوى شكلا.

الفرع الأول: سلطات القاضي الضريبي في تقدير إجراءات التحقيق

رمى المشرع حمله على القاضي الضريبي في تقديره لنتائج التحقيق التي أمر بها في إطار الدعوى الضريبية، تاركا أمر الأخذ بها من عدمه محض اجتهاد.

و يطرح التساؤل حول السلطات التي يتمتع بها في إطار تقديره لنتائج إجراءات التحقيق لاسيما عندما يتعلق الأمر بنتائج الخبرة؟

بتعبير آخر: ما مدى حجية نتائج الخبرة وآثارها على قرار القاضي الضريبي، أو ما تأثير رأي الخبير على القرار الذي بموجبه يحسم القاضي الضريبي الخصومة القائمة، نهائيا ؟

تنص المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة مما يعني أنه غير ملزم بالأخذ بها، و تؤكد نفس المعنى الفقرة الثانية من نفس المادة إذ تضيف أن القاضي غير ملزم برأي الخبير.

و عليه فإن هذه المادة لا تترك أي إلتباس حول سلطة القاضي في الأخذ بنتائج الخبرة أو إستبعادها، غير أنها تلزمه بالتسبيب عند إستبعاده لها.[1]

و لقد أكد القضاء في العديد من القرارات و في معاني مختلفة تمتع قاضي الموضوع بحق تقدير نتائج الخبرة، و من أمثلة ذلك القول:

" أن تقدير محتوى تقرير الخبرة و الأخذ فيه بما هو مجدي و ترك منه ما يعارض الصواب هو ما يستقل به قضاة الموضوع... و أن مجرد إسناد للخبير مهمة القيام ببعض التحريات ليس معناه أن ما جاء في تقرير الخبرة من نتائج قد يشكل قيدا يخضع إليه قضاة الموضوع... و لقضاة الموضوع السلطة الكاملة في تقدير معنى مدى حجية ذلك التقرير... و أن سلطة تأويل رأي الخبير

---

[1] - المادة 2/144 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

منوطة بالقاضي، على أن لا يؤدي ذلك إلى تشويهه... و أن ترجيح نتيجة التحقيق على رأي الخبير... تندرج ضمن السلطة التقديرية للقاضي." [2]

أولا: إذا نجح الخبير في المهمة المسندة إليه.

إذا ألم الخبير بجميع عناصر المهمة المسندة إليه، و لم يخرج عن حدود المهمة التي أنتدب من أجلها، فإن القضائي الضريبي يعتمد على تقرير الخبرة كعنصر فعال أثناء الفصل في النزاع المطروح، وبالتالي يعتبر التقرير عندئذ دليلا للإثبات.

ثانيا: إذا لم ينجح الخبير في أداء مهمته.

أي أن الخبرة ناقصة حسب رأي القاضي، فهنا بإستطاعة هذا الأخير اتخاذ جميع التدابير اللازمة و من بينها الأمر بتكملة الخبرة مثلما سبق و أن رأينا، أو إجراء تحقيق إضافي أو مثول الخبير أمامه لتقديم التوضيحات و المعلومات الضرورية و إن كان هذا الإجراء لم نر له حسب علمنا أي تطبيق على الواقع.

و يحتفظ القاضي مهما كانت الظروف بحرية كاملة في تقدير الواقع فهو ليس ملزما بإتباع رأي الخبير.

الفرع الثاني: سلطات القاضي الضريبي في الفصل في موضوع الدعوى الضريبية

إن الرقابة التي يمارسها القاضي الضريبي عند نظره في الدعاوى المتعلقة بالمادة الضريبية ليست بالرقابة الرئاسية و لكنها عبارة عن تدخل له و لكنه تدخل مشروط بوجود دعوى يرفعها المكلف بالضريبة الذي يرى أنه تضرر من فعل الإدارة الضريبية.

و قصد الفصل في الموضوع، و بعد التحقق من استيفاء الدعوى لجميع الشروط الشكلية، و بعد إنتهائه من إجراءات التحقيق المقررة قانونا، يقوم القاضي الضريبي الإبتدائي بعملية تفسير للنصوص القانونية و عملية تكييف للوقائع.

و من خلال تفسيره للنصوص القانونية يراقب، القاضي، مدى احترام إدارة الضرائب للقانون عند ممارستها لسلطتها و ذلك بمراقبة شرعية قراراتها الإدارية على ضوء القوانين و الأنظمة السارية وقت إتخاذ القرار الإداري المنازع فيه.[1]

---

[2] - بطاهر التواتي- الخبرة القضائية في الأحوال المدنية و التجارية و الإدارية في التشريع الجزائري المقارن- الطبعة

و في هذه الحالة، يقوم القاضي بالتأكد من صحة فرض الضريبة أي أنها فرضت طبقا للقوانين المعمول بها. و له أن يخفض من مبلغ الضريبة المتنازع حوله أو حتى إلغاؤه كليا، بل يزيد منه إذا ما رأى لذلك داع.

و ما دام القاضي يلغي قرارا يتضمن تخفيضا أو إلغاء كاملا للضريبة فإنه بذلك يمارس سلطة إحلال قراره محل قرار إدارة الضرائب بقضائه باستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و بتعديله من قيمة الضريبة، كما يمكنه أن يجعل المكلف بالضريبة يستفيد من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي تكون إدارة الضرائب لم تأخذه في الحسبان.

إن هذه السلطة يستمدها القاضي الضريبي من المبدأ الدستوري الذي تنص عليه المادة 61 من الدستور و الذي مفاده أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، و يجب على كل واحد أن يشـارك في تـمويـل التكـاليف العمومية حسب قدرته الضريبية. و حتى يكون هذا التوزيع عادل و متساوي بين المواطنين، يجب أن توجد وسيلة و هي القانون الضريبي الذي يطبق و يلزم الجميع (الإدارة الضريبية، القاضي الضريبي و المكلف بالضريبة).

و إن القرار الصادر عن المجلس القضائي عند نظره للدعوى الضريبية، شأنه شأن القرار الإداري يجب أن يتضمن طبقا لنص المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية:

1- الجهة القضائية التي أصدرته،

2- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في 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 وتسميته ومقره الإجتماعي، وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي،

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

8- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

الأولى- سنة 2003- ص 103.

(1) - القضاة: نواري زبيدة، خطابي نسيمة، علي شاوش محمد أمين، بن علي الوجدي، سعدون أحمد - سلطات القاضي الإداري في مادة المنازعات الإدارية- مذكرة نهاية التكوين المتخصص- فرع قانون إداري- الدفعة الثانية- 2001 / 2002- ص 29.

كما يجب أن يتضمن القرار تحليلا لطلبات الأطراف و يستند القاضي الضريبي في قراره إلى طلبات الأطراف و هو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات، كما يستند في إتخاذ القرار على جميع الوثائق المرفقة بالملف و على محاضر إجراءات التحقيق التي تكون قد تمت و تاريخ قفلها و عند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحها، لاسيما محاضر الخبرة إن وجدت، و كذلك بإمكانه الإطلاع على رأي لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة إن وجدت.

و يجب أن يتضمن القرار ما إذا كان قد صدر في جلسة علنية أو غير علنية، و أن يبين ما إذا كان الخصوم أو وكلاءهم قد حضـروا الحـــكم أو تغيبوا، و يجب أن تكون القرارات مسببة و معللة و محتوية على الدفوع المقدمة.

و تظهر سلطات القاضي الضريبي في مراقبته لمدى فرض الضريبة طبقا لنص و إجراءات القانون في العديد من القضايا نذكر منها على سبيل المثال:

- **قرار الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة، الصادر بتاريخ 12/12/ 1998 ملف رقم 98/390، فهرس رقم 98/876**، في قضية السيد..... ضد مدير الضرائب لولاية ميلة، جاء فيه:

- " ...حيث يستفاد من عناصر ملف الدعوى أن السيد..... كان قد استفاد بموجب عقد هبة صادر من طرف الواهبة...بقطعة ارض مساحتها 275 م^2

بتاريخ 1995/10/14 تحت رقم 1044 مسجل بتاريخ 1995/10/15، و أن الواهبة تراجعت عن الهبة بموجب عقد توثيقي محرر بتاريخ 1996/01/08، و أن مصلحة إدارة الضرائب، سلطت عليه رسوما تقدر بـ 109.200 دج خلال سنة 1996 و هو الأمر الذي حاول المدعي إزالته من ذمته لعدم مشروعيته.

- و حيث أن إدارة الضرائب عللت موقفها بأن العقد التوثيقي لم يبلغ بحكم أو قرار قضائي و بالتالي تبقى الرسوم واجبة الدفع طبقا لأحكام المادة 190 من قانون التسجيل.
- و لكن حيث ثابت أن عقد الهبة المحرر بتاريخ.....قد تم فسخه بموجب عقد توثيقي مؤرخ في 1996/01/06.....و تم تسجيل هذا العقد الأخير و إشهاره و من تم لم تنتقل ملكية العقار الموهوب للمدعي بالإضافة أن فسخ عقد الهبة بمحكمة شلغوم العيد حسمت الموقف بإصدارها

الحكم المؤرخ في 1996/06/05 الذي ذكرت فيه بأنه من غير الجدوى المصادقة على طلب فسخ عقد الهبة طالما أن هذا العقد صادر عن مكتب توثيقي و هو بالتالي يتصف بالرسمية و بالتالي لا داعي لإضفاء عليه الرسمية من جديد.

- حيث أن الحكم المذكور صار نهائيا لعدم الإستئناف فيه في الآجال المقررة قانونا.
- و حيث ان إستدلال المدعى عليه بالمادة 190 من قانون التسجيل هو استدلال خاطىء التفسير للمادة المذكورة و من ثم فالضريبة المسلطة على المدعي ضريبة غير قانونية مما يتعين و الحال هذه إجابة المدعي لطلبه و القضاء بإلغائها ". [1]

- **<u>قرار مجلس الدولة – الغرفة الثانية- ملف رقم 001987 الصادر بـ 2001/07/30</u>**

و الذي أيد فيه مجلس الدولة القرار الصادر عن مجلس قضاء البليدة و القاضي ببطلان إجراءات المتابعة الجبائية المفروضة على المستأنف عليها، إذ جاء في حيثيات القرار ما يلي:

- حيث أنه فعلا بالرجوع إلى ملف الدعوى الأولى و الاستئناف، فإن إدارة الضرائب لم تتمكن من إثبات أن التحقيق الذي تم ضد المستأنف عليها كان مطابقا للمرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء و تنظيم لجان التحقيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و التي و نظرا لكون أن المادة 13 من هذا المرسوم تشترط وجوبا أن تكون الفرق المختلطة مشكلة من موظف من الضرائب و أخر من وزارة التجارة وواحد من إدارة الجمارك، غير أنه ثبت فعلا من الملف بأن التحقيق الذي جرى ضد المستأنف عليها كان من طرف لجنة متكونة من أعوان الضرائب فقط و هو ما يجعل إجراء التحقيق باطل لعدم احترامه الشروط المنصوص عليها بالمادة 13 من المرسوم المذكور.
- حيث أنه بالرجوع إلى أحكام المـــــادة 113 الفقرة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 190 الفقرة 03 من قانون الضرائب فإنها تلزمان المحققون بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات إجراء التحقيق تحت طائلة البطلان، غير أن هذا الإجراء لم يقم به المحققون و هو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب.

---

[1] - قرار غير منشور

- حيث أن المادة 111 من قانون الرسم و المادة 1/187 من قانون الضرائب المباشرة تمنحان المكلف بالضريبة مهلة شهر للرد على ما توصل إليه التحقيق و تحديد قيمة الضريبة، غير أن هذا الإجراء لم يتم مما يجعل كذلك إجراءات التحقيق باطلة.
- حيث أن المادة 342 من قانون الضرائب لم تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها سرية و ترسل للمعني في ظرف مغلق غير أنه بلغ للمعني بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطلا، كما أنه بلغ للمستأنف عليها جدول التحصيل عن طريق مفتش الضرائب لمدينة بودواو بينما يشترط أن يبلغ عن طريق قابض الضرائب و أن مفتش ضرائب مدينة بودواو غير مختص نظرا لكون الاختصاص في المتابعة الجبائية من اختصاص ولاية تيبازة.
- حيث أن إجراءات التحقيق و التبليغ و التحصيل كلها باطلة نظرا لمخالفتها لأحكام القانون المذكور أعلاه مما يجعل أن كل ما بني على باطل فهو باطل و أن قرار المجلس قد أصاب في حكمه مما يستوجب المصادقة عليه". [1]

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 027799 الصادر بتاريخ 2006/06/14</u>**

"- حيث يتبين من دراسة الملف، أن المستأنف الذي يمارس تجارة بيع المواد الغذائية ببلدية الحمادية ينازع في الإشعار بالدفع رقم 2001/267 فيما يخص الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 164.572,00 دج بحجة أنه خاضع للنظام الجزافي و أن إدارة الضرائب لم تحترم أحكام المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 111 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

- حيث أن المستأنف قام بطعن مسبق أمام مدير الضرائب لولاية برج بوعريريج و أن هذا الأخير اصدر قرارا بالرفض بتاريخ 2002/12/08.

- حيث أن المستأنف قام بعد ذلك بطعن أمام لجنة الدائرة للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة، التي أصدرت بتاريخ 2003/04/21 قرارا يتضمن إلغاء الرسم على القيمة المضافة لسنة 2001 بمبلغ 164.572,00 دج .

- حيث إثر طعن مدير الضرائب أمام اللجنة الولائية للطعن، أصدرت هذه الأخيرة قرارا برفض طلبات المكلف بالضريبة.....، و ذلك بموجب قرار الرفض الصادر بتاريخ 2004/01/05.

- حيث بتاريخ 2004/05/30 قام المستأنف برفع دعوى أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء برج بوعريريج ملتمسا من حيث الشكل إلغاء الورد رقم 2001/267 لعدم احترام إجراءات

---

[1] - قرار منشور في مجلة مجلس الدولة- المنازعات الضريبية- عدد خاص- سنة 2003- ص 65-66.

المواد 301 من قانون الضرائب المباشرة، المادة 64 من قانون الرسم على القيمة المضافة، و المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية، و من حيث الموضوع: إلغاء الورد رقم 2001/267 لعدم احترام المواد 23،22،21 و 29 من قانون الرسم على القيمة المضافة، و احتياطيا تعيين خبير.

- حيث ثابت من الملف، أن المستأنف يمارس نشاط بيع المواد الغذائية بالتجزئة وفقا للنظام الجزافي و هو بذلك لا يخضع للرسم على القيمة المضافة.
- حيث أن المستأنف قام ببيع المواد الغذائية إلى مؤسستين عموميتين هما مؤسستي التربية و الحرس البلدي، إذ تلقت إدارة الضرائب معلومات عن عمليات البيع.
- حيث أن المستأنف قام يقر بعمليات البيع إلى المؤسستين العموميتين و يدفع أنه كان على إدارة الضرائب و يدفع أنه كان على إدارة الضرائب إخضاعه لأحكام المادة 50 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، إلا أن هذه المادة لا تنطبق على النزاع الحالي إذ تخص الإدماج المباشر للأرباح في الرأمالن الأمر الذي يجعل هذا الدفع غير مؤسس و يستدعي الرفض.
- حيث أن تعامل المستأمف مع مؤسسات عمومية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة خرقا للمادة 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال، و عدم احترامه إلتزاماته الجبائية المتمثلة خاصة في مسك محاسبة مضبوطة، لا يلزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المستأنف السس الجديدة لإعادة التقييم التلقائي، الأمر الذي يجعل دفع المستأنف في هذا المجال غير مؤسس قانونا و يستدعي الرفض.
- حيث بالتالي فإن التقييم التلقائي لرقم الأعمال، و من ثم للرسم على القيمة المضافة مؤسس قانونا لذلك يتعين تأييد القرار المستأنف الصادر بتاريخ 2004/12/20 عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء برج بوعريريج..."[1]

من خلال ما تقدم، يظهر جليا أن القاضي الضريبي لا يحمي المكلف بالضريبة من تجاوز السلطة من طرف الإدارة و لكنه يتأكد من أن الضريبة تم فرضها طبقا للقانون، القانون الضامن لتوزيع عادل للتكاليف العمومية.

---

[1] – قرار غير منشور.

المطلب الثاني: سلطات مجلس الدولة في الفصل في الدعوى الضريبية على مستوى الإستئناف

تنص المادة 1/90 من قانون الإجراءات الجبائية[1] (المادة 130 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة) على أنه يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف ضمن الشروط و وفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و القانون رقم 98-01 في 30 مايو 1998 و المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله.

و عليه، يعتبر مجلس الدولة الهيئة الفاصلة في الطعون بالإستئناف في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية عند نظرها للدعاوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية.

و طبقا للمادة أعلاه، و المادة 40 من القانون رقم 98-01 السالف الذكر، فإنه يرجع لأحكام الباب السادس من الكتاب الثاني لقانون الإجراءات المدنية و التي يقابلها الآن الباب الثاني من الكتاب الرابع لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، للتعرف على الإجراءات المتبعة في الإستئناف أمام مجلس الدولة.

و يطرح التساؤل حول إجراءات الإستئناف أمام مجلس الدولة في مجال المنازعات الضريبية و مدى إختلافها عن الإجراءات العامة للإستئناف أمامه.

و عليه سنتعرض تباعا إلى إجراءات رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة فيما يخص المنازعات الضريبية، لنتطرق في الفرع الثاني إلى مختلف السلطات التي يتمتع بها مجلس الدولة بصفته قاضي الإستئناف، عند نظره للأحكام الصادرة في مجال الضرائب عن المحاكم الإدارية.

الفرع الأول: إجراءات الإستئناف أمام مجلس الدولة

لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على شروط رفع الإستئناف و عليه وجب الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية للتعرف على هذه الشروط.

---

[1] - المعدلة بموجب المادة 33 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 و المتضمن قانون المالية 2008- الجريدة الرسمية عدد 82.

و يشترط لرفع الإستئناف ما يلي:

أولا: أن يصدر ممن كان طرفا في الخصومة التي صدر بشأنها حكم من المحكمة الإدارية، بشخصه أو من يمثله.

و عليه، فحق الإستئناف مقرر لجميع الأشخاص الذين كانوا خصوما على مستوى الدرجة الأولى أو لذوي حقوقهم، شريطة أن توفر المصلحة في المستأنف لممارسة الإستئناف. [1]

و نشير في هذا الصدد إلى أن للإدارة الضريبية إستئناف أحكام المحكمة الإدارية الفاصلة في دعاوى المنازعات الضريبية، و هي ممثلة في ذلك عن طريق المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب، هذا ما جاء في نص المادة 1/91 من قانون الإجراءات الجبائية [2] التي تنص:

" يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، الإستئناف ضد القـرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على اختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب.

يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية إعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية ".

و يجدر بنا التوقف هنا لتقديم بعض الملاحظات بخصوص صياغة هذه المادة:

1- نصت هذه المادة على جواز إستئناف أحكام المحكمة الإدارية الفاصلة في دعاوى المنازعات الضريبية من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب و لم تنص على مدى إمكانية ذلك بالنسبة لرئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجواري للضرائب.

مع الملاحظة أنه قبل تعديل سنة 2008، كانت هذه المادة تجيز الإستئناف للمدير الولائي للضرائب فقط و أنه بموجب قانون المالية 2008، تم توسيع هذه السلطة إلى المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى دون توسيعها إلى رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب مما يثير التساؤل حول هذا الصمت.

---

[1] - المادة 335 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

[2] - المعدلة بموجب المادة 34 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 و المتضمن قانون المالية 2008- الجريدة الرسمية عدد 82.

هل هو مجرد إغفال أو هو سكوت مقصود و في هذه الحالة الأخيرة، لماذا يمنع كل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب من الإستئناف أمام مجلس الدولة في الأحكام الصادرة في دعاوى المنازعات الضريبية.

و ماذا عن القرارات الصادرة عن كل منهما و التي رفع بشأنها المكلف بالضريبة دعوى أمام القضاء الإداري؟ هل ممثل الإدارة الضريبية في حالة استئنافها للحكم هو مدير الولائي للضرائب أو أنه لا يجوز إستئناف الإدارة الجبائية لهذه الفئة من القرارات؟

تساؤلات عديدة تطرح في شأن هذه المادة، و على المشرع تداركها في أقرب الآجال.

2- تم تعديل صياغة الفقرة الأولى من المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية في عبارتها: " يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية..." بالعبارة: " يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية" و هو تعديل له جدواه على أساس إستعمال المصطلحات القانونية الصحيحة، إذ أن المحاكم الإدارية تصدر أحكاما و ليس قرارات.

و لكنه، و للأسف، بالرجوع إلى المادة 91 من نفس القانون و التي تعرضت للتعديل، مثلما هو الحال بالنسبة للمادة 90 (ووفقا لنفس قانون المالية)، و عوض أن نجدها معدلة بنفس الطريقة، وجدناها لم تعدل نفس المصطلحات المعدلة في المادة 90، إذ بقيت المادة 91 تستعمل عبارة "...الإستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية"، مما يطرح التساؤل عن هذا السهو، و هو في حقيقة الأمر سهو إن دل على شيء فهو يدل على عدم الجدية و عدم التركيز في استعمال المصطلحات الصحيحة و إلا كيف نفسر تصحيح المصطلحات المستعملة في المادة 90 و عدم تصحيح نفس المصطلحات في المادة التي تليها (المادة 91).

3- نصت المادة 91 في فقرتها الأخيرة على أن يسري أجل الإستئناف بالنسبة للإدارة الضريبية من يوم تبليغ المصلحة الجبائية المعنية، و لكنها لم تحدد سريانه بالنسبة للمكلف بالضريبة.

كما أنها لم تحدد أجل الإستئناف، مما يؤدي بنا إلى الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، لاسيما المادة 949 منه و التي تحدد أجل إستئناف الأحكام بشهرين.[1]

و يسري الأجل من يوم التبليغ الرسمي للحكم إلى المعني.[2]

---

[1] - و يخفض هذا الأجل إلى خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للأوامر الإستعجالية، ما لم توجد نصوص خاصة.

[2] - و يسري من تاريخ إنقضاء أجل المعارضة إذا صدر غيابيا (و هو شهر واحد طبقا للمادة 954 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية).

و المقصود بالتبليغ هنا، هو التبليغ القانوني، و التبليغ لا يكون قانونيا إلا إذا راعى و إستوفى الإجراءات و الأشكال المقررة قانونا.

و ينص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فيما يخص تبليغ الأحكام ما يلي:

- يتم التبليغ الرسمي للأحكام و الأوامر إلى الخصوم في موطنهم، عن طريق محضر قضائي (المادة 894 منه)،
- يجوز بصفة إستثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط (المادة 895).

ثانيا: أن يكون طلب الإستئناف مستقلا، بمعنى أنه يجب على الطاعن أن يقدم طلبا واحدا مستقلا بالنسبة لكل حكم مطعون فيه. فلا يجوز له أن يقدم طعنا ضد عدة أحكام صدرت في طلبات مختلفة متعلقة بنفس الضريبة. كذلك لا يقبل طلب واحد تطعن فيه عدة أحكام تناولت ضرائب مختلفة خاصة بنفس المكلف.

ثالثا: يجب أن تكون عريضة الإستئناف موقعة من طرف محام معتمد لدى المحكمة العليا. و وجوب محام أمر ضروري و شرط أساسي نصت عليه المواد 905 و 906 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و انعدامه يؤدي إلى عدم قبول الإستئناف.

رابعا: يجب أن تكون عريضة الإستئناف مسببة و يعتبر الطلب غير مسبب تسبيبا كافيا إذا اقتصر المستأنف في طلبه على مجرد الإشارة إلى الأدلة التي سبق أن قدمها إلى إدارة الضرائب المختصة أو على لجنة الطعن للضرائب المباشرة أو الإشارة إلى طلب قضائي أخر قدمه نفس الطاعن أو أدلة إدعاها مكلف أخر.[1]

و يقول "M. Gardet " في هذا المجال

" Comme tout appel, l'appel d'un jugement rendu en matière fiscale par le juge administratif- statuant donc en tant que juge de l'impôt- a un effet dévolutif.

Cet effet dévolutif- propre d'ailleurs à la notion d'appel en tant que telle- entraîne que le requérant doit :

- *Exposer les faits et moyens propres à l'affaire,*
- *Mais surtout il doit critiquer le jugement- la décision déférée- en fait le dispositif, qui est attaqué.*

Il ne peut se contenter de faire référence à ses moyens de première instance. ".[1]

أما "Daniel Richer "، فيقول في نفس الصدد ما يلي:

"La jurisprudence administrative exige de l'appelant qu'il explicite les motifs pour lesquels il regarde comme insatisfaisante la décision des premiers juges et, surtout, ceux pour lesquels il estime être en droit d'obtenir une décision différente du juge d'appel…..

Si l'appelant se borne à recopier son mémoire de première instance sans apporter la moindre critique à l'encontre du jugement, c'est-à-dire pratiquement en l'ignorant, le juge d'appel, dont on pourrait s'attendre à ce qu'il prononce un rejet…. Admet cependant de procéder à un examen des moyens, mais s'il les estime infondée, il peut se borner à confirmer le jugement en relevant « que pour les mêmes motifs que ceux contenus dans le jugement attaqué, aucun des moyens du requérant ne saurait être accueilli » ou « que le requérant n'invoque à l'appui de son appel que des moyens déjà présentés devant le tribunal administratif ; que ces moyens doivent être écartés par adoption des motifs retenus par les premiers juges » " [2]

خامسا: دمغ عريضة الأستئناف

---

[1] - حسين فريجة- الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر- منشورات دحلب- سنة 1994 - ص 116.

[1] -M. Gadret- cours en contentieux fiscal.

إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2008 الذي تضمن تعديل المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، كانت هذه الأخيرة تشترط في فقرتها الأخيرة على وجوب دمغ عريضة الإستئناف التي يرفعها المكلف بالضريبة إذ كانت تنص:

" غير أن عرائض المكلفين بالضريبة تقدم في جميع الحالات على ورق مدموغ"

و عليه فإن إنعدامها يؤدي إلى رفض الدعوى شكلا و بالتالي فوات فرصة الطعن بالنسبة للمكلف بالضريبة، و هو ما اتبعه القضاء في العديد من قراراته، نذكر على سبيل المثال، ما جاء في **قرار مجلس الدولة - الغرفة الثانية- ملف رقم 001903 الصادر في 2001/07/30**:

" حيث أنه وفقا لأحكام المادة 344 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، يجب لزوما أن تكون عريضة الإستئناف في مادة النزاع الجبائي مدموغة بطابع الدمغة، و أنه خلافا لذلك تكون عريضة الإستئناف غير مقبولة شكلا و أنه بالرجوع إلى عريضة الإستئناف فإنها غير مدموغة بطابع الدمغة مما يجعل الإستئناف غير مقبول شكلا". [1]

و لقد نادى العديد من الأساتذة و القانونيين على عدم جدوى هذا الإجراء و وجوب الاستغناء عنه.

و فعلا، تم ذلك، بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2008 التي حذفت الفقرة الثانية و الأخيرة من المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية لتعفى بذلك عرائض الإستئناف التي يرفعها المكلفون بالضريبة من شرط دمغها و هو تعديل في محله.

سادسا: يجب أن يرفع الإستئناف ضد الأحكام القطعية الصادرة عن المحاكم الإدارية و هو أمر لا جدال فيه، و لكن يطرح التساؤل حول الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، و هنا يجب أن نميز بين:

- ✓ الأحكام التحضيرية « Jugements préparatoires »
- ✓ الأحكام التمهيدية « Jugements interlocutoires »

فالأحكام التحضيرية هي تلك التي لا تدل على ما تحكم به المحكمة في أصل الدعوى، و التي ترمي فقط إلى إعداد القضية للفصل فيها بحكم قطعي و التي لا تمس حقوق و أدلة الخصوم، و مثالها الحكم بإستكمال التحقيق.

---

[2] - Danièl Richer- Les Droits du Contribuable dans le Contentieux Fiscal- LGDJ- 1997.

[1] - عن مجلة مجلس الدولة- المنازعات الضريبية- عدد خاص- سنة 2003- ص 94-95.

أما الأحكام التمهيدية فهي تلك التي يؤخذ منها ما يدل على ما تحكم به المحكمة في أصل الموضوع، و هي تؤمر قبل الفصل في الموضوع و تتعلق بالإثبات أو التحقيق و مثالها الحكم بتحديد مهمة الخبراء.

و طبقا للمادة 952 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، قابلة للإستئناف إلا مع الحكم الفاصل في الدعوى، و يتم الإستئناف بعريضة واحدة.

و تجدر الإشارة في هذا المجال إلى أن قانون الإجراءات المدنية السابق[1] كان ينص على جواز إستئناف الحكم التمهيدي قبل الحكم القطعي في الدعوى و عدم جوازه بالنسبة للحكم التحضيري الذي لا يجوز إستئنافه إلا مع الحكم القطعي.[2]

و تنص المادة 334 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية:
"الأحكام الفاصلة فى جزء من النزاع أو التي تأمر بالقيام بإجراء من إجراءات التحقيق أو تدبير مؤقت لا تقبل الإستئناف إلا مع الحكم الفاصل في اصل الدعوى برمتها، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

يتم الإستئناف في الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع و الحكم الفاصل في الموضوع الدعوى بموجب نفس عريضة الإستئناف.

يترتب على عدم قبول إستئناف الحكم الفاصل في الموضوع الدعوى، عدم قبول إستئناف الحكم الصادر قبل الفصل في الدعوى."

الفرع الثاني: سلطات مجلس الدولة عند الفصل في موضوع الدعوى الضريبية

يتمتع مجلس الدولة كقاضي إستئناف بسلطات قاضي الموضوع بفصله في الطعون بالإستئناف المرفوعة أمامه في مادة الضرائب و التي سبق عرضها على المحكمة الإدارية.

و في إطار اختصاصه كقاضي إستئناف، يقوم مجلس الدولة:

---

[1] - قبل تعديل 2008 الصادر بموجب القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.
[2] - المادة 106 من قانون الإجراءات المدنية السابق.

- ✓ بإعادة دراسة الملف من حيث الوقائع و القانون معا، و هو ما تنص عليه المادة 339 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بقولها: " تفصل جهة الإستئناف من جديد من حيث الوقائع و القانون".
- ✓ بمراقبة مدى تأسيس القرار الصادر عن القاضي الابتدائي و بالتالي تأييده أو إلـــــغاؤه و التصدي من جديد (Evocation) للقضية و اتخاذ تدابير التحقيق المقررة قانونا على ضوء وسائل الإثبات المقدمة له أو رفض الدعوى لعدم التأسيس.

و بالتالي، فإن قاضي الإستئناف في المواد الإدارية له نفس السلطات الممنوحة لقاضي الدرجة الأولى بالنسبة لقبول الدعوى الأصلية شكلا من عدمه، و بالنسبة للتحقيق في الدعوى وفقا لما هو منصوص عليه قانونا، فيبحث عن مدى صحة التكييف القانوني للوقائع مقدرا وسائل الإثبات المقدمة للقاضي الإبتدائي.

و يجدر التذكير هنا إلى أن هذه السلطات تبقى مقيدة بطلبات الطرفين و بالأخص طلبات المستأنف، ما عدا ما تعلق بالنظام العام الذي يجوز إثارته من طرف القاضي تلقائيا.

كما أن مجلس الدولة لا يملك الفصل في طلبات جديدة تقدم إليه لأول مرة، إذ أن الاستئناف لا يطرح على محكمة الدرجة الثانية إلا ما رفع عنه الاستئناف من قضاء محكمة أول درجة، فينقل إليها موضوع الطلب القضائي بأطرافه و موضوعه و أسبابه التي أبداها المستأنف أمام محكمة أول درجة. [1]

و يعد قبول طلبات جديدة في الإستئناف إخلال بمبدأ التقاضي على درجتين كما يعد تجريحا لقضاء محكمة الدرجة الأولى و تظلما من قضائها.

و يقصد بالطلبات الجديدة تلك التي تختلف عن الطلبات الأصلية سواء من حيث أطراف الدعوى أو الموضوع أو السبب، كما لا يقبل الإستئناف تقديم طلبات سبق تقديمها أمام الإدارة الضـريـبية و أستبعدت أمام المحكمة الإدارية.

---

[1] - حسين فريجة- الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر- منشورات دحلب- سنة 1994- ص122

و لكن يجوز للخصوم التمسك بوسائل قانونية جديدة و تقديم مستندات و أدلة جديدة تأييدا لطلباتهم.[1]

كما يجوز تقديم الطلبات المقابلة خلال النظر في الإستئناف.[2]

أما عن قرارات مجلس الدولة المبرزة لسلطات القاضي على مستوى الإستئناف، فالأمثلة على ذلك كثيرة:

<u>أولا</u>: سلطة مجلس الدولة في تقدير مدى قبول الدعوى شكلا

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 184635 الصادر عن الغرفة الثانية بتاريخ 2000/04/10</u>**

الذي قضى بإلغاء القرار المستأنف و القضاء من جديد بعدم قبول دعوى المستأنف شكلا لوقوعها خارج الآجال القانونية المنصوص عليها في المادة 2/337 من قانون الضرائب المباشرة، وقد حيّث المجلس قراره كما يلي:

- "...حيث أصدر مجلس قضاء قسنطينة قرارا بتاريخ 1997/03/29 قضى فيه برفض الدعوى لعدم التأسيس نظرا لكون الضريبة التي فرضت على المستأنف كانت بعد مراجعة التقييم لتصريحاته بنشاطه و دخله و الذي بلغ به في الآجال و لم يعترض عليه في الآجال القانونية،
- حيث أن المستأنف قدم تظلما بتاريخ 1995/09/10 إلى إدارة الضرائب،
- حيث أن إدارة الضرائب لم ترد على تظلم المستأنف،
- حيث أنه وفقا لأحكام الفقرة الثانية من المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإنه يجب رفع الدعوى قبل فوات مدة ثمانية (08) أشهر من تاريخ التظلم إلى الغرفة الإدارية، أي قبل 1996/05/10،
- حيث أن المستأنف رفع الدعوى إلى الغرفة الإدارية بتاريخ 1996/06/02 أي خارج الآجال القانونية المحددة بأحكام المادة 2/337،
- حيث أنه بالإضافة إلى رفع الدعوى خارج الآجال القانونية، فإن إدارة الضرائب أعادت تقييم تصريح المستأنف بناءا على معلومات وردت إليها لم يتمكن المستأنف من نفيها و هو تقاضيه أتعابا من مؤسسات لم يصرح بها،
- حيث أن قضاة المجلس قد أخطئوا عندما قبلوا دعوى المستأنف شكلا بالرغم من وقوعها خارج الآجال المنصوص عليها بأحكام المادة 2/337 من قانون الضرائب".[1]

- **<u>قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 002389 الصادر بتاريخ 2001/12/24</u>**

---

[1]- المادة 344 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.
[2]- المادة 345 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

- "...حيث أن المستأنف عليه كما هو واضح جليا من السجل التجاري فإنه يقوم بنشاط تجاري بتحويل صناعي و أنه وفقا لهذا النشاط التجاري المحدد في السجل التجاري و طبقا لأحكام المادة 02 من قانون الرسم ، يخضع لدفع الرسم على القيمة المضافة التي لا تعفي من هذا الرسم التاجر الذي يقوم بصنع مادة النخالة المستهلمة كعلف للحيوانات و أن نشاط المستأنف عليه وفقا لسجله التجاري الواضح فهو يقوم بنشاط تحويل صناعي و ليس بيع مما يجعله خاضعا لدفع الرسم على القيمة المضافة و لا تطبق عليه أحكام المواد 04 و 09 من قانون الرسم التي تعفي القائم بالبيع من الرسم على القيمة المضافة و أن السجل التجاري هو وحده الدليل الكافي على تحديد نشاط المكلف بالضريبة و أن الدليل ليس من اختصاص إدارة الضرائب و أنه يكفي لإدارة الضرائب أنها قدمت من الدليل و هو السجل التجاري الذي يحدد النشاط التجاري للمستأنف عليه مما يستوجب إلغاء القرار المستأنف و رفض دعوى المستأنف عليه الأصلية". [2]

- **قرار مجلس الدولة رقم 033692 الصادر في 2007/05/09**

- "...حول الدفع بعدم قبول الدعوى الأصلية:
- حيث أن تأسيس قضاة أول درجة رفضهم للدعوى على التظلم الموجه للإدارة في 2004/04/25 يعد خطأ في تطبيق القانون كون التظلم المذكور يتعلق بالتعاونية و لا يخص المستانف الذي بعد حصوله على مستخرج الجداول في 2004/07/25 قام بتاريخ

2004/07/28 بتوجيه تظلم لإدارة الضرائب ثم رفع دعواه في 2005/07/02 مما يعرض قرارهم للإلغاء و الفصل من جديد بقبول الدعوى شكلا و الفصل في الموضوع...."[1]

ثانيا : سلطة مجلس الدولة في تعديل أحكام الدرجة الأولى

و المقصود بتعديل أحكام الدرجة الأولى القرارات التي يؤيد فيها قاضي الإستئناف الحكم الصادر عن قضاة الدرجة الأولى و لكن في شق واحد فقط، و يقوم بتعديل أو تغيير الشق الثاني.

و تظهر سلطة القاضي الضريبي على مستوى الإستئناف في تعديل أحكام قضاة الدرجة الأولى في القرارات التالية:

---

(1) - قرار غير منشور.
(2) - قرارغير منشور..
(1) - قرارغير منشور.

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 001718- الغرفة الثانية- الصادر في 2001/04/23</u>**: و الذي قضى بـ:

- "... حيث ان المستأنف يثير أن قضاة الدرجة الأولى إرتكبوا خطأ عندما حسبوا أجل الغرامة من يوم تنفيذ القرار في حين أنه في المادة 2/314 من قانون الضرائب فإن الأجل يبدأ من تاريخ توقيع المحضر المحدد لإثبت الرفض.
- حيث أنه يبرز أن قضاة الدرجة الأولى لم يمنحوا الغرامة الجبائية المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب.
- حيث أنه و بالفعل فإن المادة 314 من قانون الضرائب تنص على أن:
- رفض الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق....و فضلا عن ذلك يترتب عن هذه المخالفات تطبيق إلزام قدره 50 دج على الأقل عن يوم تأخير الذي يبدأ إعتبارا من تاريخ توقيع المحضر المحدد لإثبات الرفض و كذا بغرامة جبائية مبلغها من 1000 إلى 10.000 دج .
- و لكن حيث أنه يتعين تخفيض الغرمة الممنوحة من طرف قضاة الدرجة الأولى إلى مبلغ 50 دج عن كل يوم تأخير الذي يبدأ اعتبارا من تاريخ توقيع المحضر المحدد لإثبات الرفض.
- حيث أن المستأنف كان قد طالب في الدعوى الأولى بالحكم على السيد رزيق رشيد بدفع غرامة جبائية مبلغها 10.000 دج.
- حيث أن وجه الطلب غير منصوص عليه في المادة 314 من قانون الضرائب، و أنه يتعين بالتالي منحها مع خفضها إلى 1000 دج .

<u>لهـــذه الأسبـــــاب</u>

<u>يقضي مجلس الـــدولة :</u>

<u>في الشكل</u> : قبول الإستئناف شكلا

<u>في الموضوع</u>: التصريح بتأسيسه

- تأييد مبدئيا القرار المستأنف و تعديلا له بخفض الغرامة إلى 50 دج عن كل يوم تأخير الذي يبدأ من توقيع المحضر المحدد لإثبات رفض السيد رزيق رشيد.
- الحكم على هذا الأخير بدفع للمستأنف مبلغ 1000 دج الممثل للغرامة الجبائية طبقا للمادة 314 من قانون الضرائب.

- الحكم عليه بدفع المصاريف القضائية".[1]

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 27938 الصادر في 2006</u>** و الذي قضى بـ:

- "....حيث يخلص من قرار الرفض المحرر من قبل مدير الضرائب بجيجل بتاريخ 2004/06/27 أنه يتعلق بالشكوى رقم 41 لسنة 2004 و بالرجوع إلى الشكويين الأولى المحررة في 2003/10/09 و الثانية المحررة في 2004/02/28 فإن قرار الرفض يتعلق بالشكوى المحررة في 2004/02/28.
- و حيث أن الدعوى الحالية أقيمت بتاريخ 2004/09/21.
- و حيث يقر المستأنف في عريضة رفع الدعوى ثم في عريضة الإستئناف أن الضريبة موضوع النزاع فرضت عليه سنة 2000 و أن حسابه كان محل حجز من قبل قابض الضرائب.
- و حيث أن القضية الحالية تتعلق بالتحصيل و ليس بالوعاء.
- و حيث أنه و عملا بالمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الدعوى المتعلقة بالمتابعات في مجال الضرائب ترفع خلال شهر من تاريخ تبليغ الرفض من قبل مدير الضرائب.
- و حيث أن تبليغ الرفض تم في 2004/07/04 بإقرار المستأنف و أن الدعوى رفعت بتاريخ 2004/09/21 الأمر الذي يتعين معه القول أنها رفعت خارج الأجل القانوني و التصريح بعدم قبولها شكلا.
- و حيث يتعين تأييد القرار المستأنف فيه عندما قضى بعدم قبول الدعوى شكلا لأسباب مجلس الدولة".[1]

<u>ثالثا :</u> سلطة مجلس الدولة في رفض الإستئناف شكلا

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 168406، الصادر في 2000/01/17</u>**

- ".....من حيث الشكل : حيث بالرجوع إلى محضر تبليغ القرار المستأنف يتبين و كما يعترف بذلك المستأنف في مذكرة استئنافه أن القرار قد تم تبليغه بتاريخ 08/13 1996 إلى المستأنف بينما المستأنف لم يقم باستئناف القرار إلا بعد فوات مدة الإستئناف بمدة تزيد بـ 5 أيام عن المدة المحددة قانونا بموجب أحكام المادة 2/277 من قانون الإجراءات المدنية و أن الإستئناف

---

[1] - نواري زبيدة، خطابي نسيمة، علي شاوش محمد أمين، بن علي الوجدي، سعدون أحمد - سلطات القاضي الإداري في مادة المنازعات الإدارية- مذكرة نهاية التكوين المتخصص- فرع قانون إداري- الدفعة الثانية – 2002/2001 - ملحق للمذكرة.

[1] و [2] - قرار غير منشور.

قد وقع بتاريخ 1996/09/18 أي بعد مرور مدة الإستئناف بـ 5 أيام و هو ما يجعل الإستئناف قد وقع خارج الآجال القانونية مما يجعله غير مقبول شكلا.. ." . [2]

- **<u>قرار مجلس الدولة - الغرفة الثانية- رقم 168417، الصادر في 2000/03/13</u>**

- "....حيث يتبين من وصل استلام التبليغ أن إدارة الضرائب قد تم تبليغها القرار المستأنف بتاريخ 1996/07/20 بينما سجلت إستئنافها بتاريخ 1996/09/18 أي خارج الآجال المنصوص عنها في المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية مما يجعل الإستئناف غير مقبول شكلا..."[3]

نفس السلطة نجدها في **<u>قرارمجلس الدولة رقم 186217 – الغرفة الأولى- الصادر بنفس التاريخ تحت رقم 186217</u>**[4]

<u>رابعا :</u> سلطة مجلس الدولة في مراقبة قاضي الدرجة الأولى

تظهر في **<u>القرار رقم 002949 الصادر عن مجلس الدولة في 2001/12/24</u>**، رقابة مجلس الدولة للتحقيق الـذي قام به القاضي الضريبي على مستوى المحكمة الإدارية، إذ قدر عملية الخبرة مبينا النقائص الواردة فيها خصوصا عدم تفسيره لأرقام الأعمال التي توصل إليها الخبير، كما أستبعد إدعاء المكلف بالضريبة المتمثل في كونه تعرض للسرقة و ذلك لأنه اكتفى بتقديم تصريحه الشخصي لرجال الأمن دون إثبات أقواله بأي دليل يمكن بموجبه إعادة النظر في التصحيح الضريبي الـذي قامت به إدارة الضرائب، و قد جاء في القرار:

- "....حيث أن قضاة الدرجة الأولى عينوا خبيرا الأستاذ..... من أجل تحديد المبلغ المحدد للضرائب الواجب دفعها من طرف المستأنف.
- حيث أن الخبير توصل إلى أن المراجعة أدت إلى تصحيح معتبر جدا لا يتطابق مع الواقع و بالتالي فإنه بما أن المحل تعرض سنة 1992 إلى عملية سرقة فإن التصحيح الجبائي بالنسبة لهذه السنة يكون قد تم على أسس مخالفة للواقع.

---

(3) ـ قرار غير منشور.

(4) ـ قرار غير منشور.

- حيث لا يظهر أبدا في الملف دليل قاطع على أن المستانف تعرض لسرقة و لا يوجد بالملف سوى تصريحه الشخصي للشرطة، مما يستنتج أن المبلغ المسروق المصرح به لا يمكن التمسك به من اجل تقليص في الضرائب.
- حيث انه و زيادة على ذلك، فإن الخبير تحت عنوان يحمل إسم أرقام الأعمال تصليح الجواهر يعطي أرقام الأعمال التي تم تقييمها من طرف إدارة الضرائب و أرقام الأعمال التي توصل إليها دون التعليق على أرقام الأعمال التي قدمتها إدارة الضرائب و دون تفسير كيفية توصله إلى الأرقام التي يعتبرها مطابقة بشكل فعلي لنشاط المستأنف الذي هو في الثابت بائع مجوهرات.
- .....و بالتالي يتعين القول بأن الإستئناف غير مؤسس و تاييد القرار المستأنف" [1]

أما **القرار الصادر عن مجلس الدولة - رقم 144092- الغرفة الثانية- بتاريخ 1999/07/12**، فقد قام هذا الأخير بمراقبة مدى تأسيس قرار الغرفة الإدارية بالمجلس من جهة، كما راقب من جهة أخرى مدى قانونية الضريبة المفروضة على المستأنف المكلف بالضريبة بتكييفه للوقائع و تفسيره للمادة 04 من قانون الرسم على القيمة المضافة، و أخيرا لتقديره لوسائل الإثبات المقدمة له، حيث يظهر من القضية المطروحة على مجلس الدولة أنه استند على السجل التجاري و تصريحات المستأنف. [1]

خامسا : مســـائل أخـــرى

1- لقد صادفنا قرار أثار انتباهنا صادر عن **مجلس الدولة رقم 004103-الغرفة الثانية- المؤرخ في 2001/11/12**. و الغريب في الأمر هو أن مجلس الدولة صادق على قرار الغرفة الإدارية و لكن من دون مناقشة للوقائع و لا تسبيب لقراره إذ إقتصر بما يلي:

"- .....حيث ينعى المستأنف على القرار المعاد فيه الخطأ في تقدير الوقائع و في تطبيق القانون.

---

[1] - قرار غير منشور.

[1] – قرار غير منشور.

- لكن حيث أنه يتضح من بيانات القرار المعاد أن قضاة أول درجة بقضائهم بما فعلوا يكونوا قد قدروا الوقائع التي يتركب منها النزاع و أبرزوا الدلائل التي اعتمدوها.
- حيث أن المستأنف لم يقدم ما من شأنه القضاء على نحو مغاير و متى كان كذلك يتعين المصادقة على القرار المعاد....." .[2]

2- كما صادفنا قرار أخر تم فيه تأييد القرار الإبتدائي و لكن لأسباب أخرى غير تلك التي بني عليها القرار الأول، و **هو القرار رقم 163011 الصادر في 2000/01/17** ، و قد جاء فيه ما يلي:

" من حيث الموضوع: حيث أن المستأنفة سبق لها و أن طرحت النزاع الحالي على مجلس قضاء وهران الذي اصدر قرارا بتاريخ 1994/02/26 قضى فيه برفض الدعوى شكلا.

و بالرغم من ذلك عادت المستأنفة من جديد بنفس الدعوى أمام نفس المجلس الذي أصدر قرارا ثانيا بتاريخ 1995/12/02 قضى فيه بذلك بنفس الحكم رفض الذعوى شكلا لوقوعها خارج الآجال.

حيث كان على مجلس قضاء وهران بدلا من القضاء برفض الدعوى شكلا القضاء برفض الدعوى لسبق الفصل فيها.

لهذه الأسبـــاب

...تأييد القرار المستأنف لأسباب أخرى"[1]

3- قرار أخر يتمثل في استئناف رفع في مجال الضرائب غير المباشرة، و بما أن هذه الأخيرة غير قابلة للإستئناف و أنه لا يطعن فيها إلا عن طريق النقض، فإنه حدث و أن قبل مجلس الدولة الإستئناف و لكن فصل فيه على أساس أنه طعن بالنقض، و هو **القرار رقم 136859 الصادر عن المحكمة العليا بتاريخ 1998/05/25** ، جاء فيه:

- "....حيث أن الأمر يتعلق بشكوى خاصة بالضرائب غير المباشرة (الرسم الوحيد على الإنتاج) فمن ثم تجدر الإشارة إلى أن الطعن الحالي يحلل على اساس أنه طعن بالنقض.
- حيث أن الطعن رفع في الأجل القانوني فمن ثم يتعين التصريح بقبوله.

عن أوجه النقض المأخوذة من المادة 38 من قانون الإجراءات المدنية:

---

[2] - قرار غير منشور.
[1] - قرار غير منشور.

- حيث أنه يتبين من القراءة المتأنية للقرار المطعون فيه بالنقض أن قضاة الدرجة الأولى لم يقدموا أي تسبيب لرفض العريضة الأصلية.

- حيث أن الإكتفاء بالتأكيد على أن الدعوى جاءت مخالفة لمقتضيات المادة 109 من قانون الرسوم دون شرح فحوى هذه المقتضيات، يحلل بانعدام التسبيب و بالنتيجة يتعين القول بأن القرار المطعون فيه يستوجب النقض.

- حيث أن ملف الموضوع يبرز أن المكلف بالضريبة قد وجه طعنا مسبقا أمام إدارة الضرائب و أن طعنه رفض.

لهـــذه الأسبـــــاب تقضي المحكمة العليـــــا /

ـ بنقض القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء مستغانم بتاريخ 1994/05/31.

ـ بإحالة الأطراف و القضية إلى نفس الغرفة للفصل في موضوعها.

ـ حفظ المصاريـــف". [1]

و يطرح التساؤل حول أثر الإستئناف في وقف تنفيذ قضائية. إن الأصل هو أن ليس للإستئناف أمام مجلس الدولة أثر موقف [2] و لكنه إستثناءا لذلك 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، وعندما تبدو الأوجه المثارة في الإستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف. [3]

و ينتهي أثر وقف التنفيذ بالفصل في الإستئناف.

و تطبق على وقف التنفيذ المواد من 833 إلى 837 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4- الملاحظ هو أن العديد من القرارات تم فيها إبطال إجراءات فرض الضريبة على المكلف بها و ذلك لكونها مخالفة للقوانين الضريبية المختلفة و لاسيما لقانون الإجراءات الجبائية، مما يطرح التساؤل حول تحكم الإدارة الجبائية في إجراءات فرض و تحصيل الضريبة و كذا إجراءات التفتيش، المراقبة و الفرض التلقائي للضرائب، خاصة و أننا نعلم أن الضرائب تعد

---

[1] ـ المحكمة العليا ـ الغرفة الإدارية ـ ملف رقم 136859 الصادر في 1998/05/25 (قرار غير منشور).

[2] ـ المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

[3] ـ المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

مصدرا لتمويل الخزينة العامة للدولة كما أنها تشكل المورد الأساسي الذي تتكل عليه الدولة في ميزانيتها. و ما كان على مجلس الدولة في هذه الحالات إلا أن يطّبق سلطته و يقوم بدور الحارس على التطبيق الصحيح للقانون و إلغاء بالتالي كل ما هو مخالف للقوانين و لا سيما للقوانين الضريبية. والأمثلة على هذه الحالات كثيرة، نذكر منها على سبيل المثال :

- **قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 179910، الصادر في 2000/03/13**

- "....حيث أنه وفقا لأحكام المادة 190 الفقرة الرابعة من قانون الضرائب فإن عملية التفتيش لا يمكن أن تتعدى مدة أربعة اشهر فهو مقبول شكلا.
- حيث بالرجوع إلى تاريخ بداية التفتيش 1995/01/09 و تاريخ نهاية التفتيش 1995/07/24 فإن المدة قد تجاوزت 6 أشهر و بلغت مدة 7 أشهر بالتقريب؛
- حيث أن مديرية الضرائب لم تقدم ما يبرر تجاوز مدة التفتيش المحددة بأربعة أشهر فيما يتعلق بقيمة أو المبلغ الخاص برقم الأعمال المصرح به؛
- حيث تنص أحكام الفقرة الرابعة من المادة 190 من قانون الضرائب على أنه تحت طائلة بطلان الإجراءات كل تفتيش في المكان للدفاتر و المستندات الحسابية لا يمكن أن تتعدى أربعة أشهر؛
- حيث أنه حسب مراسلات إدارة الضرائب فإن التفتيش قد تم مكان العمل بالمؤسسة؛
- حيث أنه في هذه الحالة فإن إجراءات التفتيش باطلة مما يستوجب إلغاء الضريبة الناتجة عن التفتيش و المطالب بها؛
- حيث أن القرار المستأنف قد أصاب في حكمه؛
- حيث من خسر الدعوى يتحمل مصاريفها".[1]

- **قرار مجلس الدولة (الغرفة الثالثة) رقم 001493، الصادر في 2001/10/08**

الذي قضى بإبطال الإنذارين بتحصيل الضريبة على أساس مخالفتهما لمقتضيات القانون كما يلي:

- " ....حيث أنه بالرجوع إلى الإنذارين المطلوب إبطالهما يبين فعلا أنهما يحملان ختم البريد موضوعا على وجه الإنذار فوق المبالغ المطلوب تحصيلها؛
- حيث أن المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة تنص: يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة أو يوجهونها لهم بخصوص الضرائب المشار إليها في المادة 291 أعلاه؛

---

[1] - قرار غير منشور.

- حيث أن طريقة تبليغ الإنذارين جاءت مخالفة لمقتضيات النص المذكور و يتعين إبطال الإنذارين.

لهذه الأسبـــاب

.....في الموضوع: إلغاء القرار المستأنف و من جديد إبطال الإنذارين الموجهين للمستأنف للتحصيل الضريبي تحت رقم 96/258 و 96/259 المؤرخين في 1996/12/28". [2]

- **قرار مجلس الدولة (الغرفة الرابعة) رقم 003975 الصادر في 2001/11/12**

- "....حيث طبقا للمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة فإنه لا يمكن مباشرة أي تحقيق في المحاسبة دون إشعار المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام، كما يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق تاريخ و ساعة أول تحقيق و المدة التي تحقق فيها و الحقوق و الرسوم و الأتاوات المعنية و كذا الوثائق موضوع المطالعة و أن يشير صراحة على حق المكلف بالضريبة في الإستعانة بوكيل من اختياره أثناء المراقبة و إلا كان هذا الإجراء باطلا.
- حيث يتجلى أن إدارة الضرائب لم تحترم النصوص القانونية الخاصة بالضمانات المخولة قانونا للمكلف بالضريبة باعتبارها قامت بتعديل تصريحات العارضة إنطلاقا من إشعار بالمرورو ليس بموجب إشعار بالتحقيق و تكون بذلك قد منعتها من حقها في الدفاع عن نفسها و لاسيما تعيين مستشار يساعدها أثناء عملية المراقبة.
- حيث أن إغفال هذا الحق يترتب عليه طبقا للمادة 190 السالفة الذكر بطلان الإجراءات.

....حيث يلاحظ في نفس السياق أن إدارة الضرائب لم تحترم في الإشعار الذي حررته بناءا على تقرير الفرقة المختلطة أحكام المادة 18 من ذات القانون لأنها لم تشر فيه بكل وضوح إلى الأسباب التي دعت إلى التصحيح و كذا مواد قانون الضرائب المباشرة المطابقة لكل مسألة تناولها التصحيح.

---

[2] - قرار غير منشور.

- حيث يتعين بالنتيجة، و دون حاجة لفحص الوجه الثاني للعريضة، القول بأن إدارة الضرائب لم تحترم الإجراءات الجوهرية المنصوص عليها في المادتين 187 و 190 من قانون الضرائب المباشرة في عملية تحصيل الضرائب الإضافية على المستأنفة.
- حيث مادام الأمر كذلك، إستوجب إلغاء القرار المعاد و بعد الفصل في القضية من جديد القضاء بإلغاء الضرائب المفروضة على المستأنفة و المقدرة بمبلغ 1.284.823 دج لبطلان الإجراءات" . [1]

5- لاحظنا أن الإدارة الضريبية أحيانا كثيرة ما تستأنف الأحكام الصادرة على مستوى الدرجة الأولى لمجرد الإستئناف أو محاولة منها لإلغاء القرار الصادر عن المجلس القضائي، و أنها تعتمد في أحيان كثيرة على أوجه غير جدية أو لا محل لها للتطبيق على القضية، وما كان على مجلس الدولة في هذه الحالات إلا أن رفض استئنافها لعدم جديته. و من أمثلة هذه القرارات:

- **<u>قرار مجلس الدولة (الغرفة الأولى) رقم 130887، الصادر في 1999/12/06</u>**

- "....حيث أن المستأنف (إدارة الضرائب) أثار تطبيق أحكام المادة 396 فقرتها 2 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية ملتمسا إلغاء القرار المستأنف و التصريح بعدم قبول دعوى المستأنف عليه لرفعها بعد فوات الأجل القانوني المنصوص عليه في المادتين المذكورتين أعلاه.

لكن حيث أن بالرجوع إلى أحكام المادة 2/396 المشار إليها من طرف المستأنف، فإن مضمون هذه المادة لا علاقة له إطلاقا مع الوجه المثار من طرف المستأنف.

- و حيث أن فيما يخص أحكام المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية فإن هذه المادة تطبق خصيصا على القرار الصادر عن المؤسسات الإدارية بمفهومها العادي أو على قرارات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و إما بالنسبة للنزاعات المتعلقة بالضرائب فإن المشرع وضع لها إجراءات خاصة و هي الإجراءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي و بالتالي

فإن إثارة تطبيق أحكام المادة 279 من قانون الإجراءات المدنية في قضية الحال هو في غير محله مما يجعل دفوع المستأنف غير مؤسسة و يتعين رفض الإستئناف لعدم جديته". [1]

- **<u>قرار مجلس الدولة رقم 332 192 الصادر في 2000/04/10</u>**

---

[1] - قرار غير منشور.
[1] - قرار غير منشور.

- "....حيث أن عقد البيع مسجل بتاريخ 1994/01/29 أمام إدارة التسجيل لولاية بشار و بالتالي فإن التاريخ الذي يعتمد به في إعادة تقييم العقار هو تاريخ التسجيل كما هو وارد في العقد.
- حيث أنه وفقا لأحكام المادة 101 من قانون التسجيل فإن إدارة الضرائب قامت بإعادة تقييم العقار حسب الأسعار المرجعية المحددة بالمرسوم التنفيذي رقم 93/271 المؤرخ في 1993/11/10 و المتعلق بتقدير الممتلكات المبنية و غير المبنية لتأسيس الوعاء الجبائي في حالة النقص في التصريح.

- حيث أن إدارة الضرائب قد احترمت أحكام المواد 179 و 104 و 105 من قانون التسجيل و جميع الإجراءات المطلوبة و قدرت العقار بناءا على سعر محدد قانونا.
- حيث أن حقوق المطالبة بالرسم لم تسقط بالتقادم وفقا لأحكام المادة 1/197 من قانون التسجيل.
- حيث أن قضاة المجلس لم يؤسسوا قرارهم و قد أخطأوا في تطبيق القانون مما يجعل قرارهم معرض للإبطال..."[1]

المطلب الثالث: سلطات مجلس الدولة على مستوى النقض

لم ينص قانون الإجراءات الجبائية و لا قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قبله على مدى وجوبية الطعن بالنقض في القرارات الصادرة نهائيا في مجال دعاوى المنازعة الضريبية.

كل ما وجدناه هو نص المشرع على هذا الإجراء لما يتعلق الأمر بالضرائب غير المباشرة و هنا تستوقفنا المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة، و هي المادة الوحيدة التي جعلت القرارات الصادرة في إطار الضرائب غير المباشرة تصدر نهائيا و بالتالي غير قابلة للإستئناف و لا يمكن الطعن فيها إلا عن طريق النقض.

و يطرح التساؤل حول عدم النص عليه في باقي الضرائب، لا سيما و أنها الأكثر طرحا أمام القضاء الإداري مقارنة مع الضرائب غير المباشرة و لعل هذه المادة جاءت لتنص صراحة على النقض على أساس أن الأحكام الصادرة في مجال الضرائب غير المباشرة تصدر نهائيا و بالتالي فهي غير قابلة للإستئناف.

و عليه و مع إنعدام النص على الطعن بالنقض في قانون الإجراءات الجبائية وجب علينا الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

---

[1] - قرار غير منشور.

و من ثم، يكون مجلس الدولة هو المختص في النظر في الطعون بالنقض ضد الأحكام و القرارات الفاصلة في موضوع النزاع و الصادرة في آخر درجة عن المحاكم و المجالس القضائية.[2]

كما نصت المادة 11 من القانون العضوي 01/98 المؤرخ في 30 مايو 1998 و المتعلق بمجلس الدولة:[1]

" يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الإدارية الصادرة نهائيا و كذا الطعون بالنقض في قرارات مجلس الدولة."

و عليه سنتعرض تباعا إلى إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة في فرع أول، و يليه فرع ثاني نتعرض من خلاله إلى مختلف السلطات التي يتمتع بها مجلس الدولة عند نظره الطعن بالنقض.

الفرع الأول: إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

يشترط لقبول الطعن بالنقض توافر جملة من الشروط الشكلية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية [2] التي تحيل إليه المادة 40 من القانون العضوي 01/98 السالف الذكر حيث تنص أنه:

"تخضع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية" [3]

أما قانون الإجراءات الجبائية فهو بدوره أحال إلى تطبيق قانون الإجراءات المدنية على المنازعات الضريبية المعروضة على قاضي الدرجة الأولى و سكت عن الإجراءات الواجب اتباعها سواء في حالة الطعن بالإستئناف أو بالنقض على حد سواء، مما يتعين معه الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لاسيما الباب الثاني منه، و المتعلق بالإجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة، و على هذا الأساس:

أولا: أن الطعن بالنقض مطلب يحرره محام معتمد لدى مجلس الدولة،[4] فإذا تم تقديم الطعن بدون محام معتمد لدى مجلس الدولة و لم يتم تصحيح ذلك خلال آجال الطعن فإن هذا الطعن يكون مآله الرفض و هو موقف يجد تفسيره في أن الطعن بالنقض لا يعد درجة قضائية ثالثة و لا يتكفل

---

(2) - المادة 349 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(1) - قانون عضوي رقم 01/98 الصادر في 30 ماي 1998 و المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، جريدة رسمية عدد 37.

(2) - قانون الإجراءات المدنية و الإدارية حاليا.

(3) - نفس الملاحظة.

(4) - المادتان 239 و 240 من قانون الإجراءات المدنية سابقا، أما من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد فلا ينص على ذلك أو مجرد سهو وقع فيه المشرع.

فيه القاضي بدعوة الأطراف إلى تصحيح الإجراءات مثلما يفعل ذلك القاضي الضريبي عند نظره في الموضوع. و لأن النيابة تقتضي إختلاف شخص الطاعن عن شخص نائبه، فإن الطاعن الذي يمتهن المحاماة و المعتمد لدى مجلس الدولة لا يمكنه تمثيل نفسه أمام المحكمة الإدارية نظرا لعدم جواز الجمع بين صفة المتقاضي و صفة المحامي.

ثانيا: أن تقدم عريضة الطعن بالنقض إلى كتابة ضبط المجلس في أجل شهرين (02) من تاريخ التبليغ الرسمي لحكم المطعون فيه إذا تم شخصيا، و يمدد الأجل إلى ثلاثة أشهر (03) إذا تم التبليغ الرسمي في موطنه الحقيقي أو المختار.[1]

و تنطلق آجال الطعن بالنقض بداية من اليوم الموالي الذي حصل فيه التبليغ بالقرار المطعون فيه، و هي آجال آمرة و صارمة يترتب عن مخالفتها رفض الطعن شكلا.

ثالثا: تنص المادة 353 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " لا يقبل الطعن بالنقض إلا إذا قدم من أحد الخصوم أو من ذوي الحقوق" و عليه لا يجوز الطعن بالنقض إلا لمن كان طرفا في القرار المستهدف بالطعن [2] إذ أن الصفة تكتسب بمجرد إشتمال القرار المطعون فيه على إسم الطاعن كطرف و من جهة أخرى فإن مدير الضرائب للولاية و كذا المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى مخولان قانونا لتمثيل وزارة المالية أمام القضاء في المادة الضريبية.

رابعا: إن مذكرة الطعن بالنقض يجب أن تحتوي على أسماء الأطراف و ألقابهم و مقر سكناهم و على أيضا عرض موجز لوقائع القضية و أوجه الطعن الموجهة للقرار محل الطعن و هي أوجه وجوبية و محددة بنص القانون.[3]

---

[1] - المادة 354 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

[2] - و تضيف الفقرة 2 من نص المادة " غير أنه، إذا علم النائب العام لدى المحكمة العليا (و المقصود هنا هو مجلس الدولة)، بصدور حكم أو قرار في آخر درجة من المحكمة أو مجلس قضائي، و كان هذا الحكم أو القرار، مخالفا للقانون، و لم يطعن فيه آحد الخصوم بالنقض في الأجل، فله أن يعرض الأمر بعريضة بسيطة على المحكمة العليا (مجلس الدولة). وفي حالة نقض هذا الحكم، لا يجوز للخصوم التمسك بالقرار الصادر من المحكمة العليا للتخلص مما قضى به الحكم أو القرار المنقوض"

[3] - و هي معددة في المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

<u>الفرع الثاني</u>: رقابة مجلس الدولة على حسن تطبيق القانون

إن الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس درجة قضائية ثالثة، بل هو طور قضائي يمارس فيه القاضي رقابته على حسن تطبيق القانون، أي أنه سوف يحكم على عمل قضاة الموضوع.

و يقول الأستاذ "غازي الجريبي: [1]

" يمارس قضاة الطعن بالنقض رقابتهم على قضاة الموضوع و لا يرجع ذلك في اعتقادنا إلى أن المحاكم تسعى عادة و بصفة طبيعية إلى تكثيف الرقابة التي تمارسها، بل يعود بالأساس إلى إسناد الاختصاص الموضوعي إلى هيئات قضائية خاصة لا تستطيع أن توفر دائما جميع الضمانات المطلوبة في القضاء.

و يمارس مجلس الدولة عند رقابته على حسن تطبيق القانون السلطات التالية:

<u>أولا</u>: بسط الرقابة على القرار المطعون فيه من حيث سلامته الخارجية.

و تتمثل هذه الرقابة في التأكد من صحة القرار من جانب الاختصاص النوعي و الإقليمي، و من جانب تقيده بالإجراءات و الشكليات المنصوص عليها في القانون.

و تنقسم العيوب الشكلية التي يمكن أن تشوب القرار المطعون فيه إلى عيوب جوهرية تهم النظام العام و يتعين على القاضي إثارتها من تلقاء نفسه و عيوب تمس الشكليات الأساسية للقرار المطعون فيه لكنها لا تؤدي إلى نقضه إلا في صورة التمسك بها من الأطراف لأنها شكليات شرعت لمصلحة الخصوم، و أخيرا شكليات غير أساسية لا تؤثر على سلامة القرار إلا إذا نتج عنها ضرر للطاعن.

- **<u>العيوب التي لها مساس بالنظام العام</u>**: و تتمثل هذه العيوب في خرق قواعد الاختصاص النوعي، و الإخلال بالإجراءات و الشكليات الأساسية.

و في هذا الإطارصدر **<u>قرار مجلس الدولة رقم 034349 الصادر في 2007/05/09</u>** و قضى بعدم قبول الطعن بالنقض لعدم جوازه. و حيّث مجلس الدولة قراره كما يلي:

- "...و حيث أنه يجوز رفع الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة عملا بالمادة 11 من القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 1998/05/30 المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة، تنظيمه و عمله.

- و حيث أنه بالرجوع إلى المادة 11 من القانون سالف الذكر يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الإدارية الصادرة نهائيا و كذا الطعون بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة.
- حيث و لكن الطعن الحالي الذي رفع ضد قرار صادر عن مجلس الدولة غير جائز لكونه لا يندرج ضمن الطعون المحددة بالمادة 11 سالفة الذكر و بالتالي يتعين التصريح بعدم قبوله شكلا لعدم جوازه"[1]

- **<u>العيوب التي لها مساس بالإجراءات الأساسية الأخرى</u>**: لقد سار فقه قضاء المحاكم الإدارية على اشتراط أن تكون الأحكام و القرارات الصادرة عن قضاة الموضوع معللة تعليلا كافيا، بما يخول لقاضي القانون تسليط رقابته القانونية على عمل الجهات القضائية الدنيا.

و يعتبر ضعف التعليل بمثابة انعدامه، إذ لا يسوغ للقاضي ممارسة وظيفته القضائية عن طريق التلميح، بل لابد لها أن تناقش مقالات الطرفين و تحدد موقفها منها بكل دقة و وضوح.

كما يجب أن يكون قراراها مسببا تسبيبا كافيا.

و لقد كان **<u>لمجلس الدولة</u>** **<u>في قراره رقم 177988، الصادر بتاريخ 1997/07/22</u>**، أن ألغى قرار المجلس القضائي على أساس أن قراره مشوب بالقصور في التسبيب و فاقدا للأساس القانوني و جاء في هذا القرار ما يلي:

" من المقرر قانونا أنه "يعد مرتكبا جريمة التخريب الاقتصادي و يعاقب بالسجن المؤقت من 10 إلى 20 سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمدا شغبا من شأنه أن يعرقل الأجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني أو يخفض من قدرة إنتاج الوسيلة الاقتصادية. "

و لما كان ثابتا في قضية الحال أن الطاعن قد أمتنع عن دفع الضريبة المستحقة مما يكون غشا جبائيا و أن قضاة المجلس قضوا بعدم الإختصاص مستندين على أن مقدار الضريبة يفوق المبلغ المحدد في قانون الضرائب الذي يقدر بعشرة (10) ملايين دينار، الأمر الذي يكلف الواقعة بجناية.

---

[1] - غازي الجريبي- النزاع المتعلق بتوظيف الأداء أمام المحكمة الإدارية- مجلة المالية و التنمية بالمغرب العربي- عدد 25 - جوان 2000- ص9-10.

[1] – قرار غير منشور.

لكن بالرجوع إلى المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة و المتممة بالمادة 35 من المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 1992/10/11 المتضمن قانون المالية التكميلي التي تسمح بإمكانية تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات عند تجاوز الضرر اللاحق بالخزينة الناتج من تملص من دفع الحقوق التي تفوق المبلغ الإجمالي عشرة ملايين دينار، فإنها تقرن ذلك بتطبيق المواد 69-71 و 73 من القانون رقم 89-12 المؤرخ في 05 يوليو 1989 المتعلق بالأسعار و الذي ألغي بعد إصدار الأمر 65-06 المؤرخ في 25 يناير 1995 و المتعلق بالمنافسة، و عليه فإن عدم أخذ المجلس كل هذه العناصر في الإعتبار يجعل قراره مشوب بالقصور في التسبيب و فاقدا للأساس القانوني".[1]

كما جاء في حيثيات **قرار المحكمة العليا سابقا -رقم 136859- الصادر بتاريخ 1998/05/25** بمناسبة طعن بالنقض عرض أمامها ما يلي:

- "حيث أنه يتبين من القراءة المتأنية للقرار المطعون فيه بالنقض أن قضاة الدرجة الأول لم يقدموا أي تسبيب لرفض العريضة الأصلية.
- حيث أن الإكتفاء بالتأكيد على أن الدعوى جاءت مخالفة لمقتضيات المادة 109 من قانون الرسوم دون شرح فحوى هذه المقتضيات يعلل بإنعدام التسبيب و بالنتيجة يتعين القول بأن القرار المطعون فيه يستوجب النقض."

– **مخالفة الشكليات غير الجوهرية**: إذ لا يؤدي عدم تقيد القاضي بهذه الشكليات إلى النقض إلا إذا إنجر عن عدم إحترامها ضرر لحق بأحد الأطراف.

ثانيا: بسط الرقابة على القرار المطعون في من حيث سلامته الداخلية

– **خرق القانون**: يقتضي حسن تطبيق القانون أن يصيب القاضي في انتقاء القاعدة القانونية لتطبيقها على المنازعة المعروضة عليه، و أن يلتزم عند التعامل معها بمحتواها و أبعادها، و عليه أيضا أن يوفق في تفسير تلك القاعدة إن كانت تحتاج إلى تفسير، فإذا أخل بأحد هذه الجوانب كان حكمه عرضة للنقض.[2]

و تجدر الإشارة إلى أن خرق القانون يمكن أن ينجر عن خطأ في تفسير النص و قد دأب فقه القضاء الإداري على اعتبار أن مادة الضرائب هي مادة لها مميزاتها التي تجعلها مستثناة من

---

[1] - أحمد لعور و نبيل صقر- الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية- دار الغرب للنشر و التوزيع- الطبعة الأولى- ص 179-180.

ميدان القانون العام، و يترتب على هذه الخصوصية أن يقع تأويل النصوص الضريبية في حدود ما يقتضيه النص الواضح حسب وصفه و مؤداه و أن كل نص ضريبي لا تكون صياغته على هذا النحو، بمعنى أنه يرد غامضا، يجري تأويله من قبل المحكمة بما يتفق مع مصلحة المكلف بالضريبة.

و عليه فإن مجلس الدولة عند ممارسته سلطة النقض فهو يمارس سلطة مراقبة تطبيق القانون فيبحث عما إذا كانت الجهة القضائية مصدرة القرار المطعون فيه بالنقض قد طبقت القانون تطبيقا سليما.

و هو بذلك لا يبحث في الوقائع و لا يناقش دفوع الأطراف و في حالة قبوله الطعن بالنقض فإنه ينقض القرار المطعون فيه أو جزءا منه و يحيل الدعوى إلى الجهة القضائية المصدرة للقرار المنقوض مشكلة تشكيلا أخر أو يحيلها إلى جهة قضائية أخرى من نوع و درجة الجهة التي أصدرت القرار المنقوض.[1]

و إذا كان قرار مجلس الدولة فيما فصل فيه من نقاط قانونية لا يترك من النزاع ما يتطلب الحكم فيه من جديد فإنه ينقض دون إحالة.[2]

كما يجوز، أيضا، النقض بدون إحالة و الفصل في النزاع نهائيا عندما يكون قضاة الموضوع قد عاينوا و قدروا الوقائع بكيفية تسمح لمجلس الدولة أن يطبق القاعدة القانونية الملائمة.[3]

- **الخطأ في الوقائع**: قد يحدث أن يخطأ قاضي الموضوع بأن يستند في حكمه على وقائع غير صحيحة، و لكنها هي التي أدت به لإصدار القرار المطعون فيه.

و مثال ذلك اعتبار المكلف بالضريبة لم يقدم تصاريحه و الحال أن الأمر هو على عكس ذلك تماما مثلما يبرز من وثائق الملف و يترتب على ذلك بالضرورة نقض القرار لأن القاضي الضريبي يراقب الوجود المادي للوقائع التي أنبنى عليها القرار، و يبحث إن كان قاضي الموضوع قد أعطاها وصفا قانونيا صحيحا.

و مثال ذلك أن شخص تولى شراء أسهم و حصص في مؤسسة معينة ثم قام ببيعها فتولت الإدارة الضريبية بتكليفه بدفع الضريبة بوصفه تاجرا و هي الصفة التي صارت محل نزاع بين الطرفين إذ لا

---

(2) - غازي الجريبي- النزاع المتعلق بتوظيف الأداء أمام المحكمة الإدارية- مجلة المالية و التنمية بالمغرب العربي- عدد 25 - جوان 2000- ص 12.

(1) - المادة 364 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2) - المادة 1/365 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(3) - المادة 2/365 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

خلاف بينهما حول عملية البيع و الشراء، و إنما حول إضفاء صفة التاجر على شخص قام بعملية بيعو شراء واحدة، و هو ما يمكن اعتباره خطأ في الوصف القانوني للوقائع.

أما تقدير الوقائع و تقييم حجج الخصوم، فهو موكول لقاضي الموضوع، باعتبار أن قاضي النقض هو قاضي تطبيق القانون و لا يمكنه تبعا لذلك الأخذ بحجج أو وثائق لم تقدم إلى قاضي الموضوع.

و تجدر الإشارة فيما يتعلق بأوجه الطعن المثارة أمام قضاء النقض بأنه:

- لا تقبل أوجه جديدة للطعن بالنقض، باستثناء الأوجه القانونية المحضة أو تلك الناتجة عن الحكم أو القرار المطعون فيه، (المادة 359 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية)،
- يجوز لمجلس الدولة أن يثير من تلقاء نفسه وجها أو عدة أوجه للنقض (المادة 360 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية).

أما فيما يتعلق بوقف تنفيذ الحكم الإداري المطعون فيه، فإن الطعن بالنقض لا يوقف تنفيذه [1] طبقا لنص المادة 361 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

و يترتب على النقض، و بدون حاجة لاستصدار حكم جديد، الإلغاء بالنتيجة، لكل حكم صدر بعد الحكم أو القرار المنقوض، جاء تطبيقا أو تنفيذا له أو كان له إرتباط ضروري به.[2]

المبحث الثالث: سلطـات القاضـي الإستعجالـي في الدعوى الضريبية

---

[1] - ما عدا في المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهليتهم و في دعوى التزوير.

[2] - المادة 1/365 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

بالإضافة إلى السلطات التي يتمتع بها القضاء الإداري عند نظره لدعاوى المنازعات الضريبية، هناك سلطات أخرى اعترف له بها المشرع تتمثل في القضاء الإستعجالي، و هي سلطات إستثنائية شرعت لمصلحة المكلف بالضريبة.

و نصت المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على خضوع الإستعجال في المادة الجبائية إلى القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم ولأحكام الباب الثالث من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المتعلق بالإستعجال في المواد الإدارية.[1]

المطلب الأول: شروط رفع دعوى إستعجالية

نصت المواد 2/833 إلى 837 من قانون 08-09 على اختصاص المحكمة الإدارية بتشكيلتها الجماعية، أن تفصل بأمر مسبب بوقف تنفيذ قرار إداري بناءا على دعوى مستقلة يثبت فيها المدعي أنه رفع دعوى في الموضوع ضد القرار المطلوب وقف تنفيذه أو أنه وجه تظلما إداريا مسبقا . و يطرح التساؤل حول مدى تكريس هذين الشرطين في المنازعة الضريبية من طرف قضاتنا.

الفرع الأول: مدى إشتراط رفع دعوى في الموضوع

و يجيبنا على ذلك القرار الصادر عن مجلس الدولة الفاصل في القضايا الإستعجالية كما يلي:

- **قرار مجلس الدولة - الغرفة الرابعة - رقم 001038 الصادر في 2001/03/19**

- "....فإن المدعي المستأنف عليه قدم طلبا أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران في المادة الإستعجالية يلتمس فيها وقف تنفيذ الإلزام بالدفع الصادر ضده و استجابت له هذه الجهة القضائية عن طلبه .
- و حيث أن اجتهاد هذه الجهة القضائية دأب على أن طلب إيقاف تنفيذ مقرر إداري مرهون بوجود دعوى في الموضوع ، و هو الأمر المتحقق في قضية الحال ما دام طلب المدعي/المستأنف عليه يخرج عن نطاق التدبير التحفظي المؤقت.
- و بالمقابل ، فإن العارضة لها كل الصلاحيات المخولة لها قانونا من أجل تحصيل الضرائب المستحقة في حينها و من ثم فإن الطلب ليس فيه أي مساس بأصل الحق و لا يمس في مشروعية قانونية الضرائب المفروضة عليه.
- و حيث أن قضاة الدرجة الأولى قد برروا قضائهم بهذه الكيفية، فإن هذه الجهة القضائية تتبناه لأنه يتماشى و صحيح القانون و مما له ثبوت من أوراق الدعوى."[1]

---

[1] - أي الباب الثالث من الكتاب الرابع لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية- المواد من 917 إلى 948.

[1] - قرار غير منشور.

- **قرار مجلس الدولة- الغرفة الثانية- رقم 5671- الصادر بتاريخ 2001/12/24**

- «...حيث أن المستأنف عليه رافع إدارة الضرائب منازعا إياها في قيمة الضريبة المفروضة عليه، فأصدر قاضي الموضوع قرارا بتعيين خبير و لأن القضية مازالت لم يتم الفصل فيها،
- حيث أنه في آن واحد سجل المستأنف عليه دعوى إستعجالية ملتمسا توقيف تنفيذ الإشعار بالتسديد إلى حين الفصل في الموضوع،
- حيث مادام أنه تم الفصل في الموضوع بتعيين خبير فإن قيمة الضريبة تكون مرجحة للزيادة أو النقصان أو البقاء على حالها و أن الفصل بإيقاف تسديد الإشعار بالدفع لا يمس بأصل الحق و لا يضر بمصالح الخزينة التي يمكنها الحصول على المبلغ و فوائده لحين الفصل في الموضوع و قد استقر قضاء مجلس الدولة الفصل في إيقاف التنفيذ في هذه الحالات مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف."[2]

الفرع الثاني: مدى اشتراط الطعن الإداري المسبق

إن رفع دعوى استعجالية، مثلما رأيناه سابقا، مرهون برفع دعوى في الموضوع، هذه الأخيرة لا تكون مقبولة شكلا ما لم يسبقها تظلم مسبق يرفع أمام الإدارة الضريبية المختصة. و عليه، فمن المنطقي أن تكون الدعوى الإستعجالية هي الأخرى يستلزم رفعها أن يكون المكلف بالضريبة قد تقدم بشكواه أمام الإدارة الضريبية، و إلا تعرض طعنه للرفض.

و لقد أكد مجلس الدولة على اشتراط رفع الشكوى مسبقا في قراره:

- **قرار مجلس الدولة - الغرفة الأولى - رقم 207171 - الصادر بتاريخ 2001/04/09**

- " حيث بالفعل بالرجوع إلى دراسة الملف و خاصة بعد الإطلاع على المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال مباشرة أمام القضاء، إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبوقة برفع طلب إلى المدير الولائي و فصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع

---

[2] - مجلة مجلس الدولة –المنازعات الضريبية- عدد خاص - 2003 ص 68.

الطلب و ما دام أن المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب منه طبقا المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا..." [1]

و لكن ورغم ذلك تحصلنا على قرار صادر في سنة 1985، عن المحكمة العليا، ذهب عكس هذا التصريح و جاء فيه:

- **قرار المحكمة العليا رقم 44299 الصادر بتاريخ 1985/12/28**

" متى كان تدبير الإستعجال يمتاز بطابع السرعة التي يتطلبها الإجراء، وجب عدم إخضاع الدعوى الإستعجالية للطعن الإداري المسبق و من ثم إعفاؤه منها دون التقيد بالأجل المنصوص عليه تحت طائلة البطلان بالمادة 445 من قانون الضرائب المباشرة التي توجب في هذا المجال عرض الطلب مسبقا على نائب مدير الضرائب بالولاية المختص في أجل شهر من تاريخ القرار.

إن قاضي الدرجة الأولى الذي صرح بعدم قبول العريضة الرامية إلى تأجيل المتابعة و المطالبة بالغرامة لغاية حل النزاع في الموضوع، لسبب مخالفتها مقتضيات المادة 445 من قانون الضرائب المباشرة، قد أخطأ في تفسير القانون مما يستوجب الإلغاء". [2]

المطلب الثاني : سلطات القاضي الإستعجالي في المادة الضريبية

يفصل القاضي الضريبي الإستعجالي، في المنازعات الضريبية التي تدخل في مجال اختصاصه.
و يمارس في هذا المجال سلطات مختلفة نتعرض لها تباعا:

الفرع الأول : سلطات القاضي الإستعجالي في تأجيل دفع الضريبة

لقد نصت المادة 1/158 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 1/198 من قانون المالية لسنة 2002 ،المعدلة و المتممة) على هذه التساؤلات و أجازت للمكلف بالضريبة أن يقدم، في حالة

---

[1] - مجلة مجلس الدولة –المنازعات الضريبية- عدد خاص- 2003 - ص 92-93

[2] - أحمد لعور و نبيل صقر- الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية- دار الغرب للنشر و التوزيع- الطبعة الأولى- ص 171 .

إستلامه تبليغ سند التحصيل، إعتراضا أمام المحكمة الإدارية. و ذلك في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ إستلامه تبليغ سند التحصيل. إذ تنص على:

" يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع في حصة المبالغ المطالب بها، أن يقدم إعتراضا خلال أربعة (04) أشهر من إستلام تبليغ سند التحصيل."

إذا كانت هذه المادة لم تحدد لنا أي من القضاء الإداري العادي أو الإستعجالي هو المختص في نظر الإعتراض المقدم من طرف المكلف بالضريبة و لا إجراءات رفعه، فإنه وبالرجوع إلى قواعد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية،لاسيما المادة 834 منه، نجد أن وقف تنفيذ قرار إداري متى كانت ظروف الإستعجال تبرر ذلك، من إختصاص قاضي الأمور المستعجلة، و هو ما ذهب إليه أيضا قضاؤنا في العديد من قراراته. و من أمثلة ذلك:

- **<u>قرار المحكمة العليا - رقم 43995 -الصادر في 1985/10/12</u>** : إذ جاء فيه:

" من المقرر قانونا أن رئيس المجلس القضائي يستطيع عند فصله في القضايا الإدارية أن يأمر عن طريق الإستعجال بإتخاد جميع الإجراءات التي يراها ضرورية دون المساس بأصل الحق، و من ثم فإن طلب تأجيل تحصيل الضرائب لغاية البت في النزاع موضوعا يدخل ضمن إختصاص قاضي الإستعجال.

و لما كان من الثابت في قضية حال- أن المجلس القضائي أمر بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها الشركة المستأنفة و ذلك لغاية الفصل في النزاع موضوعا، فإن هذه الدعوى تعتبر فعلا من إختصاص قاضي الأمور المستعجلة."[1]

- **<u>قرار مجلس الدولة - رقم 141741 - الصادر في 2000/04/10</u>** :

"- حيث أنه يستخلص من ملف الموضوع و عريضة الإستئناف، أن النزاع يدور حول طلب مهلة في تحصيل غرامات التأخير إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي.

- و حيث بالرجوع إلى المادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال و الرسم على القيمة المضافة، نجدها تنص على أن لا يعلق هذا الطعن أمام الغرفة الإدارية تسديد المبلغ الرئيسي للحقوق المحتج عليها.و على عكس ذلك، فإن تحصيل الغرامات المستحقة يبقى معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي.

---

[1] – نفس المرجع السابق – ص 177.

- و حيث أن المستأنف قد أقام دعوى بتاريخ 0995/02/14 أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران.
- و حيث يكون مطلب المستأنف في تأجيل غرامات التأخير مؤسس طبقا لنص المادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال و الرسم على القيمة المضافة، و يكون قضاة الدرجة الأولى قد أخطأوا في تسبيبهم و يتعين إلغاء الأمر المستأنف". [1]

يثير هذا القرار، إضافة إلى قبوله الإعتراض ضمنيا، على أساس أنه جاء متزامنا مع دعوى مرفوعة في الموضوع ، مسألة أخرى تتعلق بأثر الإعتراض على تحصيل الضرائب من طرف الإدارة الضريبية.

و المبدأ العام فيما يخص هذه المسألة، هو أنه ليس له أثر موقف بخصوص دفع المبلغ الرئيسي لسند التنفيذ، و أن له أثرا موقفا بخصوص دفع الغرامات و العقوبات و الحقوق الزائدة و جميع الملحقات إلى غاية صدور القرار القضائي. [2] و إستثناءا على ذلك المبدأ، تنص المادة 158 في فقرتها الرابعة:

" يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجىء دفع المبلغ الرئيسي المتنازع فيه إذا طلب ذلك في اعتراضه مع تحديد مبلغ التخفيض الذي يطالب به أو بيان أساس ذلك".

كما لا ينتج الإعتراض على التحصيل للضرائب، أي أثر إلا إذا كان المكلف قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب. و هو ما جاء في نص المادة 5/158 إذ تنص:

" عند إنعدام وجود ضمانات، فإنه يمكن متابعة المكلف بالضريبة الذي طلب الاستفادة من هذا التدبير، حتى و لو أدى ذلك إلى الحجز الضمني للجزء المتنازع فيه بالدرجة الأولى، من دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة".

<u>الفرع الثاني</u>: سلطات القاضي الإستعجالي في وقف إجراءات المتابعة

القاعدة العامة هي أن الضريبة مستحقة الأداء للخزينة بمجرد صدور قرار تحصيلها و تبليغه للمكلف بالضريبة بالطرق القانونية، و أن الديون الضريبية ، من حيث المبدأ، ديون محمولة و ليست مطلوبة، أي أنه على المكلف بالضريبة أن يبادر بدفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العمومية و إلا تعرض لغرامات ضريبية.

---

[1] – نفس المرجع - ص 213- 219.
[2] - المادة 158 في فقرتها الثالث من قانون الإجراءات الجبائية.

و تتم المتابعات عندما يتعلق الأمر بتحصيل الضريبة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، هذا ما نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

و تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني، و الحجز و البيع، على أن يبقى الغلق المؤقت و الحجز يسبقان وجوبا بإلزام بالدفع.

و يتدخل القاضي الإستعجالي في و قف تنفيذ هذه الإجراءات مثلما سنراه تباعا

أولا: رفع اليد عن قرار الغلق المؤقت و الحجز

يعتبر إجراء الغلق المؤقت للمحل المهني أحد الإجراءات التنفيذية الممارسة من طرف الإدارة الضريبية من أجل تحصيل الضريبة المستحقة للدولة و المطلوب أداؤها من طرف المكلف بالضريبة.

و نصت على إجراء الغلق المؤقت للمحل المهني المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية و هي تنص في فقرتيها الأولى و الثانية على:

" يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، بناءا على تقرير المحاسب المتابع، و لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر. و يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي أو لم يكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام إبتداءا من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي و العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق ".

و لأن هذا الإجراء من شأنه أن يضر بالمكلف بالضريبة كونه يمس مكان ممارسته لنشاطه المهني و بالتالي يعرقله في أداءه، فإن المشرع، حماية منه لمصالح المكلف بالضريبة، منح لهذا الأخير حق اللجوء إلى القضاء لإيقاف تنفيذ هذا الإجراء.

و عليه جاءت الفقرة الثالثة من المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية تنص:
" و يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا.
لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت ".

و مما يلاحظ على هذه المادة هو خلوها من النص على الإجراءات و الشروط الواجب مراعاتها من طرف المكلف بالضريبة و لا على الأجل القانوني لرفع الطعن أمام القاضي الاستعجالي.

ثانيا: وقف حجز تنفيذي والبيع بالمزاد

إن وقف تنفيذ حجز تنفيذي والبيع بالمزاد من اختصاص قاضي الإستعجال. و إن قرار وقف تنفيذ أمر تحفضي مؤقت لا يمس بأصل الحق و لا يضر بمصالح و حقوق الأطراف.

- **قرار مجلس الدولة – رقم 5671 - الصادر في 2002/12/17** :

"- حيث أن المستأنف عليه رفع دعوى استعجالية أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس وهران مطالبا وقف حجز تنفيذي و البيع بالمزاد العلني إلى غاية الفصل في موضوع النزاع المطروح على الغرفة الإدارية لدى مجلس وهران حول قيمة الضريبة المفروضة عليه من طرف إدارة الضرائب،

- حيث أن المستأنف عليه فرضت عليه ضريبة فطعن في صحتها أمام قاضي الموضوع، و أنه قبل الفصل فيها، قامت إدارة الضرائب بوضع حجز تنفيذي على المحل التجاري ثم بيعه،
- حيث أن بيع المحل سيؤدي إلى انعكاسات لا يمكن إصلاحها في حالة ما إذا فعلا قرر القضاء خفض أو رفع قيمة الضريبة المفروضة على المستأنف،
- حيث أن قرار تنفيذ الحجز التنفيذي من اختصاص قاضي الإستعجال. و إن قرار وقف تنفيذ أمر تحفضي مؤقت لا يمس بأصل الحق و لا يضر بمصالح و حقوق الأطراف و عليه فإن ما أقره قضاة المجلس على صواب يستوجب المصادقة عليه."[1]

ثالثا: إشعار الغير الحائز *(Avis à tiers détenteur)*

كثيرا ما تستعمل إدارة الضرائب طريق إشعار الغير الحائز، لتحصيل دين ضريبي حال الأداء و محدد المقدار. وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية، نجده لم يعرف هذا الإجراء كما لم يتعرض إلى إجراءاته أو حتى شروطه، كل ما وجدناه هو الإشارة إليه في المادة 159/ الفقرة الثانية منه.

و بصفة عامة، فإن إشعار الغير الحائز، إجراء تنفيذي يمكن الإدارة الضريبية، من تحصيل الضرائب المعلقة، و ذلك لدى أي شخص أو جهة (البنك عادة) يكون المكلف بالضريبة قد أودع لديها أموالا. و يتم تبليغ إشعار الغير الحائز، من طرف مصلحة التحصيل التابعة لإدارة الضرائب، و ذلك بواسطة استمارة محررة لهذا الغرض.

---

[1] - مجلة مجلس الدولة –المنازعات الضريبية- عدد خاص - 2003 ص73.

و يجد هذا الإجراء أساسه القانوني في اعتبار الخزينة العمومية صاحبة امتياز على أموال المكلف بالضريبة المتخلف عن دفعها.

و يطرح التساؤل في مدى اعتبار إشعار الغير الحائز قرارا إداريا، و بالتالي هل يقبل الطعن فيه قضائيا. لقد أجاب مجلس الدولة على هذا التساؤل في قرار أصدره بتاريخ 2000/03/27 .

- **قرار مجلس الدولة – الغرفة الثالثة- رقم 189340 – الصادر بتاريخ 2000/03/27**

و تتلخص القضية في أنه و بناء على إشعار للغير الحائز، صادر عن قابض الضرائب المباشرة بتاجنانت و مبلغ لبنك المستأنف، تم حجز مبلغ 115.000 دج لصالح الخزينة العمومية، فطعن المستأنف في الإشعار أمام الغرفة الإدارية بمجلس قضاء قسنطينة، التي صرحت بعدم إختصاصها. و قرر مجلس الدولة بأن:

" الغرفة الإدارية بمجلس قضاء قسنطينة لم تطبق القانون تطبيقا سليما بتصريحها بعدم اختصاصها (لأن) مصدر الحجز المطعون فيه هو إشعار إلى الحائز من الغير الصادر عن قباضة الضرائب المتنوعة بتاجنانت و بالتالي فهو قرار إداري يجب تقديمه إلى قضاء إداري. [1]

الخـــــــــاتمة

تناولنا من خلال صفحات هذه المذكرة، مختلف المسائل القانونية التي يثيرها موضوع المنازعات الضريبية، سواء في مرحلته الإدارية و اتصال المكلف بالضريبة بالإدارة الضريبية لكي تعيد النظر في قرارها الصادر بفرض الضريبة و أثر هذه الشكوى على مستقبل المنازعة، أوعند اتصاله بمختلف لجان الطعن لتعيد النظر في الاختلاف الواقع بينهما، أو في مرحلتها القضائية التي تتسم بكونها مرحلة إجرائية بحتة. و استرسلنا في عرضنا لمختلف السلطات التي يتمتع بها القاضي الضريبي سواء عند التحقيق في الدعوى الضريبية و سلطته في اتخاذ تدابير التحقيق

المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، أو على مستوى الفصل فيها و ما يتمتع به من سلطات واسعة. هذه السلطات تمليها الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية، على أساس اعتبارها تنتمي إلى منازعات القضاء الكامل. هذا الانتماء يبرر نفسه بما يلي:

أولا: لاحظنا كيف يتمتع القاضي الضريبي بسلطات واسعة عند نظره و فصله في المنازعات الضريبية، إذ يقوم من جهة بتقدير مدى قانونية القرار الإداري، المطعون فيه، الصادر عن الإدارة الجبائية، شأنه في ذلك شأن قاضي الإلغاء، و لكنه لا يكتفي بذلك، لتتعدى سلطته و تشمل حتى التخفيض أو الإعفاء من دفع الضريبة المفروضة على المكلف بها و إصداره لقرارات تعيد تحديد هذه الضريبة. و إن اتساع سلطاته، هذه، ناتج عن ميزة معترف له بها، تتمثل في سلطته في إصلاح *(Réformer)* قرارات الإدارة الضريبية و تعويضها بقرارات جديدة تحل محلها.

ثانيا: أن الشكاوى المقدمة في إطار المنازعات الضريبية ما هي إلا تطبيق لشرط التظلم الإداري المسبق الذي يدخل في إطار منازعات القضاء الكامل. هذه الفكرة ارتكز عليها مجلس الدولة الفرنسي لكي يصنف المنازعة الضريبية ضمن منازعات القضاء الكامل. و قد تم إرساء هذا المبدأ بموجب قرار صادر بتاريخ 29 جوان 1962 عن مجلس الدولة الفرنسي في قضية *"Société des Aciéries de Pompey"* إذ جاء في قراره أن:

"*Les réclamations et recours formés en matière fiscale relèvent par nature du plein contentieux.*"[(1)]

و لقد تم تأكيد هذا المبدأ في عدة قرارات لاحقة.[(2)]

و انطلاقا من كل ما تقدم، لنا بعض الملاحظات نأمل أن يأخذ بها ذوي التخصصات و هذا من أجل توحيد المفاهيم المتعلقة بالنزاعات الضريبية. وتتمثل هذه الملاحظات في:

أولا : الملاحظات المتعلقة بقانون الإجراءات الجبائية

1. لاحظنا أن العديد من مواد قانون الإجراءات الجبائية في حاجة إلى تعديل، سواء على مستوى الصياغة باللغة العربية أو على مستوى المضمون، من ذلك:

---

(1) – عبد العزيز أمقران- المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة- بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون- جامعة الجزائر- كلية الحقوق - 2001-2002- ص 104.

(1) – SALIM KAMMOUN- séminaire sur la nature juridique du contentieux fiscal- Sfax- 3 et 4 Janvier 2002- P4.

(2) - نفس المرجع السابق.

- المادة 79 منه و التي تستعمل تارة مصطلح " مدير الضرائب للولاية" و تارة أخرى " المدير الولائي للضرائب" و ذلك للدلالة على نفس الجهة الإدارية. مما يستوجب توحيد المصطلح و تعميمه على مختلف مواد قانون الإجراءات الجبائية،
- المادة 74 من نفس القانون التي تستعمل مصطلحي " الشكوى " و " عريضة المنـازعة " للدلالة على نفس المضمون،
- الفقرة الثانية من نفس المادة التي تحيل إلى تطبيق المادة 79 المتعلقة باختصاصات المدير الولائي للضرائب، و تغفل إلى الإحالة إلى تطبيق المادة 76 المتعلقة باختصاصات كل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب،
- تعديل المادة 82 من القانون، لاسيما الفقرة الثانية منها التي مازالت تشير إلى المدير الولائي للضرائب فقط، متناسية أنه تم إنشاء كل من هيئة مركز الضرائب و المركز الجواري للضرائب و بالتالي وجب الإشارة إلى كل من رئيس مركز الضرائب و كذا رئيس المركز الجواري للضرائب،
- تعديل المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية في صياغتها باللغة العربية و استبدال عبارة " الطلبات الجديدة " بـ " الأوجه الجديدة "،
- إعادة النظر في مضمون المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية، و المتعلقة بتأجيل الدفع لاسيما في تحديد الجهة القضائية المختصة في نظر المعارضة .

2. تتعرض مواد قانون الإجراءات الجبائية إلى تعديلات مستمرة، تجعل القانوني يتوه في فرزها و ترتيبها ، من دون أن يكون لها الأثر الإيجابي على المنازعة الضريبية.

3. تتعرض لجان الطعن للضراب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة، في كل مرة، إلى تعديل تشكيلة أعضائها، مما يجعلنا نتساءل حول الهدف من ذلك، لاسيما أن معظم الأعضاء، ليسوا بمختصين في المجال الضريبي، مما أدى، بهم، في العديد من الأحيان إلى إصدار أراء مخالفة تماما لمقتضيات القوانين الضريبية.

ثانيا: <u>الملاحظات المتعلقة بموقف قضاتنا</u>

1- عدم استقرار قضائنا فيما يخص بعض المسائل وذلك رغم أن القانون جاء واضح في البعض منها، و على قضاتنا تدارك الأمر بسرعة و عدم الاجتهاد مع وجود النص القانوني. أما في حالة سكوت النص القانوني، فينبغي الاستقرار حول موقف واحد.

و من بين المسائل التي تثار هنا، نذكر:

- مسألة حساب المواعيد، لاسيما لما يتعلق الأمر بحالة أجل رفع الدعوى عندما لا تصدر الإدارة الضريبية ردها على الشكوى الضريبية إلا بعد مرور الأجل المتاح لها قانونا للرد فيه على الشكوى،
- مسألة طعن الإدارة الضريبية في قرار لجان الطعن أمام القضاء الإداري، و هي مسألة حسمها القانون الجبائي و أقر جوازها، إلا أن هناك من القضاة من يقضي برفض الدعوى على أساس عدم جواز الطعن في قرارات هذه اللجان من طرف الإدارة الضريبية كونها عضو فيها.
- مسألة عدم إرجاء دفع المبلغ الرئيسي للضرائب المتنازع حولها و إمكانية إرجاء دفع الغرامات و العقوبات إلى غاية صدور قرار المحكمة الإدارية، قد أقرها قانون الإجراءات الجبائية في مادته 158، إلا أن هناك من القضاة من رفض طلب إرجاء دفع الغرامات و العقوبات، مخالفا بذلك نصا صريحا.

2- عدم إثارة القضاة للمسائل الشكلية التي تعتبر من النظام العام، و خوضهم في مناقشة الدفوع الموضوعية، و هي مسألة تكررت كثيرا .

3- لجوء قضاتنا إلى الأمر بإنجاز خبرة و الإعتماد على تقرير الخبير رغم أن النصوص القانونية تمكن من حل النزاع من دون حاجة إلى إنجاز خبرة. و هي مسألة تثار كثيرا لما يتعلق الأمر بإثبات التوقف عن ممارسة النشاط التجاري، ذلك أن قانون الضرائب المباشرة يلزم التاجر الذي توقف عن ممارسة تجارته أن يخطر الإدارة الضريبية بذلك خلال عشرة (10) أيام من توقفه، و رغم ذلك يحدث كثيرا أن يلجأ القضاة إلى الخبير لإثبات التوقف عن النشاط التجاري.

4- الإستمرار في الإستدلال بمواد قانونية تم حذفها، من ذلك اعتماد القاضي في فصله في القضايا على المادة 359 من قانون التسجيل رغم حذفها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، و إحالة مضمونها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

<u>ثالثا: الملاحظات التي تتعلق بالإدارة الضريبية</u>

1- و لعل الملاحظة الرئيسية هنا هي عدم تحكم الإدارة الجبائية في الإجراءات القانونية الواجب إتباعها في إطار عمليات فرض و تحصيل الضريبة لاسيما عمليات المراقبة و التفتيش و ما تستلزمه من إجراءات إلزامية، على الأعوان الضريبيين احترامها تحت طائلة بطلان الإجراء.

2- تعدد الهيئات الإدارية الضريبية (المدير الولائي للضرائب، مدير المركز الجواري للضرائب، مدير مركز الضرائب، مدير الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى)، مما قد يجعل المكلف بالضريبة يتوه في بحته عن الجهة الإدارية المختصة بنظر مشكله الضريبي.

و في الأخير نقول أننا حاولنا أن نحيط بمختلف جوانب هذا الموضوع، و لاشك أننا لم نلم بكل زواياه، تاركين الباب مفتوحا أمام كل باحث لإثرائه.

المراجع

1/ القوانين

قانون الإجراءات الجبائية الجزائري:

الصادر بموجب القانون رقم 01-21 المؤرخ فى 7 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001 و المتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية عدد 79.

القوانين المعدلة له:

- قانون رقم 02-11 مؤرخ فى 20 شوال 1423 الموافق لـ 24 ديسمبر 2002 و المتضمن قانون المالية لسنة 2003. جريدة رسمية عدد 86.

- قانون رقم 03-22 مؤرخ فى 4 ذي القعدة 1424 الموافق لـ 28 ديسمبر 2003 و المتضمن قانون المالية لسنة 2004. جريدة رسمية عدد 83.

- قانون رقم 04-21 مؤرخ فى 17 ذي القعدة 1425 الموافق لـ 29 ديسمبر 2004 و المتضمن قانون المالية لسنة 2005. جريدة رسمية عدد 85.

- قانون رقم 05-16 مؤرخ فى 29 ذي القعدة 1426 الموافق لـ 31 ديسمبر 2005 و المتضمن قانون المالية لسنة 2006. جريدة رسمية عدد 85.

- قانون رقم 06-24 مؤرخ فى 06 ذي الحجة 1427 الموافق لـ 26 ديسمبر 2006 و المتضمن قانون المالية لسنة 2007. جريدة رسمية عدد 85.

- قانون رقم 07-12 مؤرخ فى 29 ذي الحجة 1428 الموافق لـ 30 ديسمبر 2007 و المتضمن قانون المالية لسنة 2008. جريدة رسمية عدد 82.

- قانون رقم 08-21 مؤرّخ في 2 محرّم عام 1430 الموافق لـ 30 ديسمبر 2008 و المتضمن قانون المالية لسنة 2009. جريدة رسمية عدد 74.

قوانين أخرى:

- الأمر رقم 66-154 المؤرخ فى 18 صفر 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات المدنية المتمم و المعدل.

- قانون عضوي رقم 98-01 المؤرخ فى 4 صفر 1419 الموافق لـ 30 مايو 1998، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله. جريدة رسمية عدد 37.

- قانون عضوي رقم 98-02 المؤرخ فى 4 صفر 1419 الموافق لـ 30 مايو 1998، يتعلق بالمحاكم الإدارية. جريدة رسمية عدد 37.

- قانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق لـ 25 فبراير سنة 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ـ الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة في 23 أفريل سنة 2008.

2/ الكتب

- أحمد لعور و نبيل صقر- الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية- دار الغرب للنشر و التوزيع- الطبعة الأولى- بدون سنة.

- أحمد محيو - المنازعات الإدارية ـ ديوان المطبوعات الجامعية ـ سنة 1992.

- إبراهيم عبد العزيز شيحا – القضاء الإداري – منشأة المعارف – طبعة 2003.

- بطاهر تواتي- الخبرة القضائية في الأحوال المدنية و التجارية و الإدارية في التشريع الجزائري و المقارن- الديوان الوطني الأشغال التربوية- الطبعة الأولى- سنة 2003.

- رشيد خلوفي- شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ـ ديوان المطبوعات الجامعية ـ سنة 1993.

- حسين مصطفى حسين- القضاء الإداري- ديوان المطبوعات الجامعية- سنة 1993.

- حسين فريجة- الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر- منشورات دحلب- سنة 1994.

- عبد العزيز عبد الكريم و كمال الدين صدقي- لجان التقدير و التقاضي في الضرائب- مكتبة النهضة المصرية، القاهرة.

- عمور سلامي- الوجيز في قانون المنازعات الإدارية- جامعة الجزائر-كلية الحقوق – بن عكنون- 2009/2008.

- طعيمة الجرف - شروط قبول الدعوى في منازعات القانون الإداري - مكتبة القاهرة الحديثة – طبعة 1956.

- لحسين بن شيخ أث ملويا- مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية- دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع- طبعة- سنة 2002.

- Carre de MELBERT- Contribution à la théorie générale de l'Etat – Sirey 1920.

- Daniel RICHER- Les Droits du Contribuable dans le Contentieux Fiscal- LGDJ- 1997.

- François PILLET - Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal- édition 1992 et son supplément édition 1996.

- Jean Pierre CASIMIR- Contrôle Fiscal et Contentieux de l'Impôt- Collection la Ville Guerin- 4ème Edition- 1990.

- Jean ALEXANDRE- Droit Fiscal Algérien- Office des Publications Universitaires- réimpression 1990.

- Jaques GROSCLANDE et Philippe MARCHESSOU- Procédures Fiscales- Edition Dalloz 1998.

- LARSY- le Conseil d'Etat juge de l'impôt- E.D.C.E- 1955.

- Lucien RAPP, Philippe TERNEYRE, Michel GUIBAL ainsi que Catherine RIBOUT, Nicolas CHARBIT et Paul LIGNIERES -LAMY DROIT PUBLIC DES AFFAIRES - Lamy S.A –Paris -1999.

- Mohamed Mokdad MASTOURI- droit fiscal de l'entreprise- Edition CLE – première édition – 2000- Tunis.

- R.TERKI- M. CABBABE- Lexique Juridique Français-Arabe- Entreprise Nationale du Livre- 4ème Edition- 1986.

- Roland TORREL- Contentieux fiscal- Les clés du contentieux par la jurisprudence- EDITION MAXIMA.

3/ المذكرات

- بن يمينة منور، بن سعد رابح عزيز- سلطات القاضي الإداري في مادة المنازعات الإدارية- مذكرة نهاية التكوين المتخصص- فرع قانون إداري- الدفعة الثالثة - 2003/2002.

- حسين فريجة- منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر- رسالة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة و المالية العامة- جامعة الجزائر- كلية الحقوق - 1985.

- عبد العزيز أمقران- المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة- بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون- جامعة الجزائر- كلية الحقوق - 2001-2002.

- مقراني سمير- قضاء الغرفة الإدارية للمحكمة العليا لسنة 1996- رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون- 1998-1999.

- نواري زبيدة، خطابي نسيمة، علي شاوش محمد أمين، بن علي الوجدي، سعدون أحمد - سلطات القاضي الإداري في مادة المنازعات الإدارية- مذكرة نهاية التكوين المتخصص- فرع قانون إداري- الدفعة الثانية – 2002/2001.

4/ المجلات

- المجلة القضائية ـ العدد الأول ـ سنة 1992.

- المجلة القضائية- العدد الثاني (2)- لسنة 1993.

- مجلة المالية و التنمية بالمغرب العربي- النزاع المتعلق بتوظيف الأداء أمام المحكمة الإدارية- عدد رقم 25- جوان 2000.

- مجلة مجلس الدولة- الخبرة في المجال الإداري- العدد الأول - سنة 2002.

- مجلة مجلس الدولة- المنازعات الضريبية- عدد خاص -سنة 2003.

- مجلة مجلس الدولة- ملتقى دولي حول المنازعات الضريبية- عدد خاص- سنة 2007.

- Revue Française des Finances Publiques – Contentieux Fiscal et Contentieux Administratif Général – N° 17-1987 ;

- Instruction sur les Procédures Contentieuses- Ministère des Finances- Direction Générale des Impôts ;

- La lettre de la D.G.I- Le Contentieux Fiscal- Ministère des Finances- Direction Générale des Impôts -Mai 2002 – N° 007;

- La lettre de la D.G.I- La loi de finances 2006- Ministère des Finances- Direction Générale des Impôts – N°23;

- La lettre de la D.G.I- La Direction des Grandes Entreprises (DGE)- Ministère des Finances- Direction Générale des Impôts – N°27;

- La lettre de la D.G.I- L'agriculture et la fiscalité- Direction des Grandes Entreprises (DGE)- Ministère des Finances- Direction Générale des Impôts – Octobre 2008- N°35;

- Journal de Droit des Affaires- Supplément Bimestriel de la Lettre Juridique – N°1- Edition Juris-com.

5/ المحاضرات

- حكيم عنقيق- ملخص محاضرات في القانون الجبائي ألقيت على طلبة الماجستير- جامعة الجزائر- كلية الحقوق -1997-1998.

- لمياء زكري – فضيلة عكاش – آثار الإنفتاح الإقتصادي على مسار الإصلاحات السياسية في الجزائر – ملتقى وطني حول التحولات السياسية و إشكالية التنمية في الجزائر، واقع و تحديات – أيام 16 و 17 ديسمبر 2008- جامعة حسيبة بن بوعلي- كلية العلوم القانونية و الإدارية- الشلف- الجزائر.

- زايري بلقاسم- بلحسن هواري- تحليل المحيط الإقتصادي لبيئة الأعمال و أثره على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر- ملتقى دولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الدول العربية- يومي 17 و 18 أفريل 2006 – جامعة خسيبة بن بوعلي بالشلف – الجزائر.

- Ahmed BENYETHO- Contrôle de l'application des textes fiscaux par le juge administratif marocain- cours de droit fiscal 2002- le Maroc.

- SALIM KAMMOUN- La Nature Juridique du Contentieux Fiscal- Séminaire tenu le 3 et 4 Janvier 2002 – Sfax- Tunisie ;

- Ramdhan KEBBOUR- "Le Contentieux Fiscal et le Recours Gracieux tels qu'issus de la reforme de l'administration fiscale"- Séminaire professionnel tenu les 27 et 28 Novembre 2005 à l'ESG- Kouba ;

- Younes MESTFAOUI- Institut National des Finances- Le Contentieux Fiscal- Juin 1998.

6/ المقالات

- Abdelhamid BERCHICHE- L'impact des réformes économiques sur la législation algérienne- FINANCES & DEVELOPPEMENT AU MAGREB- N° 27- page 3

- bernard HATOUX- Le contentieux fiscal judiciaire- Revue Française de Finances Publiques- N° 17- LGDJ 1987- page 71.

- Claude YNDEN ALLART- La réclamation préalable vue sous l'angle de la pratique administrative- Revue Française de Finances Publiques- N° 17- LGDJ 1987- page 37.

- S.T – CONTENTIEUX FISCAL- plus de 115000 cas en 2004- le quotidien El Watan du lundi 21/11/20105- page 4.

7/ قائمة القرارات المستعملة في إطار المذكرة

- **قرارات الغرف الإدارية على مستوى المجالس القضائية**

- قرار مجلس قضاء قسنطينة- الغرفة الإدارية- رقم 1998/390 الصادر في 1998/12/12.
- قرار مجلس قضاء البليدة - الغرفة الإدارية- رقم 1999/078 الصادر في 1999/02/08.

- **قرارات المحكمة العليا سابقا**

- قرار المحكمة العليا- الغرفة الإدارية- رقم 42780 الصادر في 1985/06/15.
- قرار المحكمة العليا- الغرفة الإدارية- رقم 43995 الصادر في 1985/10/12.
- قرار المحكمة العليا- الغرفة الإدارية- رقم 44299 الصادر في 1985/12/28.
- قرار المحكمة العليا- الغرفة الإدارية- رقم 62731 الصادر في 1990/02/10.
- قرار المحكمة العليا- الغرفة الإدارية- رقم 64225 الصادر في 1990/04/07.
- قرار المحكمة العليا- الغرفة الإدارية- رقم 73259 الصادر في 1990/10/21.
- قرار المحكمة العليا- الغرفة الإدارية- رقم 72087 الصادر في 1991/04/07.
- قرار المحكمة العليا- الغرفة الإدارية- رقم 88444 الصادر في 1991/12/29.
- قرار المحكمة العليا– الغرفة الإدارية- رقم 136859 الصادر في 1998/05/25.

- **قرارات مجلس الدولة كجهة استئناف**

- قرار مجلس الدولة– رقم 177988 الصادر في 1997/07/22.

- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 152508 الصادر في 1999/03/22.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 141288 الصادر في 1999/06/14.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 144092 الصادر في 1999/07/12.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 153670 الصادر في 1999/07/12.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الأولى- رقم 130429 الصادر في 1999/12/06.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الأولى- رقم 130887 الصادر في 1999/12/06.

- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 163011 الصادر في 2000/01/17.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 168406 الصادر في 2000/01/17.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الأولى- رقم 186071 الصادر في 2000/01/17.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الأولى- رقم 178809 الصادر في 2000/02/14.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الأولى- رقم 180009 الصادر في 2000/02/14.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 168417 الصادر في 2000/03/03.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 179910 الصادر في 2000/03/13.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 181034 الصادر في 2000/03/13.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الأولى- رقم 186217 الصادر في 2000/03/13.

- قرار مجلس الدولة– الغرفة الأولى- رقم 141741 الصادر في 2000/04/10.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 184635 الصادر في 2000/04/10.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 182879 الصادر في 2000/04/10.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 184635 الصادر في 2000/04/10.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 192332 الصادر في 2000/04/10.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الرابعة- رقم 188793 الصادر في 2000/04/24.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 172351 الصادر في 2000/05/08.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثالثة- رقم 170409 الصادر في 2000/05/22.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثالثة- رقم 185670 الصادر في 2000/06/12.

- قرار مجلس الدولة– الغرفة الرابعة– رقم 000508 الصادر في 2001/02/19.

- قرار مجلس الدولة– الغرفة الرابعة– رقم 001113 الصادر في 2001/02/19.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الرابعة- رقم 001038 الصادر في 2001/03/19.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الأولى- رقم 207171 الصادر في 2001/04/09.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثالثة- رقم 001600 الصادر في 2001/04/23.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثالثة- رقم 001717 الصادر في 2001/04/23.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 001718 الصادر في 2001/04/23.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الأولى- رقم 196095 الصادر في 2001/07/16.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 001903 الصادر في 2001/07/30.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 001987 الصادر في 2001/07/30.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثالثة- رقم 001493 الصادر في 2001/10/08.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الرابعة-رقم 003975 الصادر في 2001/11/12.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 004103 الصادر في 2001/11/12.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 004200 الصادر في 2001/11/12.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 002389 الصادر في 2001/12/24.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 002949 الصادر في 2001/12/24.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 005671 الصادر في 2001/12/24.

- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 004399 الصادر في 2002/10/15.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 005671 الصادر في 2002/12/17.

- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 007470 الصادر في 2003/03/18.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 006325 الصادر في 2003/02/25.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- رقم 6509 الصادر في 2003/02/25.

- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 025618 الصادر في 2006/03/15.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 023957 الصادر في 2006/04/19.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 027069 الصادر في 2006/06/14.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 027799 الصادر في 2006/06/14.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 027938 الصادر في 2006/06/14.
- قرار مجلس الدولة–الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 028729 الصادر في 2006/06/14.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 030134 الصادر في 2006/06/14.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 027413 الصادر في 2006/07/12.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 028533 الصادر في 2006/07/12.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 028833 الصادر في 2006/07/12.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 029102 الصادر في 2006/07/12.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 029103 الصادر في 2006/07/12.
-
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 031714 الصادر في 2007/05/09.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 033503 الصادر في 2007/05/09.
- قرار مجلس الدولة– الغرفة الثانية- القسم الأول- رقم 033692 الصادر في 2007/05/09.

- **<u>قرارات مجلس الدولة (المحكمة العليا سابقا) كجهة نقض</u>**

- قرار المحكمة العليا- رقم 136859 الصادر في 1998/05/25.
- قرار مجلس الدولة- رقم 034349 الصادر في 2007/05/09.

الفهرس

مقدمة:.....01

الفصل الأول: المسائل القانونية المتعلقة بالمرحلة ما قبل رفع الدعوى الضريبـية.....10

المبحث الأول: الشكوى الضريبية.....11

المطلب الأول: مـاهية الشكوى الضريبية.....11
الفرع الأول: تعريف الشكوى الضريبية و مدى إلزامية تقديمها.....11
الفرع الثاني: الشروط الواجب توافرها في الشكوى الضريبية.....16
الفرع الثالث: الهدف من تقديم الشكوى الضريبية وأثرها على مستقبل المنازعات الضريبية.....24

المطلب الثاني: الجهة المختصة بنظر الشكوى الضريبية.....27
الفرع الأول: إختصاص المدير الولائي للضرائب.....28
الفرع الثاني: اختصاص كل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب.....30
الفرع الثالث: اختصاص الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى.....32
الفرع الرابع: اختصاص الإدارة المركزية.....34

المطلب الثالث: التحقيق في الشكوى الضريبية و محتوى قرار الإدارة الضريبية.....36
الفرع الأول: التحقيق في الشكوى الضريبية.....36
الفرع الثاني: محتوى القرار الصادر ردا على الشكوى الضريبية.....37

المبحث الثاني: لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة.....41

المطلب الأول: تعريف لجان الطعن و مجال إختصاصها 42
الفرع الأول: لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.....43
الفرع الثاني: لجنة الطعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة للولاية....45
الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة.....46

المطلب الثاني: مهام لجان الطعن و طبيعة الآراء التي تصدرها.....48
الفرع الأول: مهام لجان الطعن.....48
الفرع الثاني: أراء لجان الطعن.....49

المبحث الثالث: التأجيل القانوني للدفع.....55
الفرع الأول: تعريف إجراء التأجيل القانوني للدفع.....55
الفرع الثاني : شروط الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع.....56

الفصل الثاني: المسا ئل القـانونية المتعلقة بمرحلة رفع الدعوى الضريبية.....59

المبحث الأول: الجهات القضائية المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية.....60
المطلب الأول: الاختصاص النوعي.....61
الفرع الأول: إختصاص المحاكم الإدارية إبتدائيا في الفصل في المنازعات الضريبية.61
الفرع الثاني: إختصاص مجلس الدولة للفصل في المنازعات الضريبية.....63
المطلب الثاني: الإختصاص الإقليمي.....65
المبحث الثاني: شرط المواعيـــد أو أجل رفع الدعوى الضريبية.....66
المطلب الأول: طبيعة شرط الميعاد في المنازعات الضريبية..... 66
المطلب الثاني: كـيفية تعامل قضائنا مع شرط الميعاد في المنازعات الضريبية.....71
الفرع الأول: بدء سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية.....71
الفرع الثاني: عند إنعدام قرار إدارة الضرائب المختصة.....72
الفرع الثالث: حالة تبليغ رد الإدارة الضريبية على تظلم المكلف بالضريبة
في خارج الآجال.....75
الفرع الرابع: حالة تعدد الشكاوى المقدمة إلى إدارة الضرائب.....78
الفرع الخامس: حالة رفع الدعوى قبل انتهاء الأجل المتاح للإدارة الضريبية
للرد على شكوى المكلف بالضريبة.....81
المبحث الثالث: عريضة الدعوى الضريبية.....82
المطلب الأول: توفر الصفة و المصلحة.....82
الفرع الأول: صفة المتقاضي.....83
الفرع الثاني: المصلحة في التقاضي.....84
المطلب الثاني: شكلية عريضة الدعوى الضريبية.....85
الفرع الأول: شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ.....86
الفرع الثاني: شرط القرار المطعون فيه..... 87
الفصل الثالث: المسائل القانونية المتعلقة بموضوع الدعوى الضريبية.....88
المبحث الأول: سلطات القاضي الضريبي عند التحقيق في الدعوى الضريبية.....89
المطلب الأول: التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق.....90
الفرع الأول: التحقيق الإضافي.....90
الفرع الثاني: مراجعة التحقيق.....91
المطلب الثاني: الخبرة الضريبية 93
الفرع الأول: قواعد الخبرة الضريبية.....94
الفرع الثاني: مهام الخبير.....99
الفرع الثالث: موقف قضاؤنا من الخبرة الضريبية.....104
المطلب الثالث: الصلح في المنازعات الضريبية.....107
المبحث الثاني: سلطات القاضي الضريبي عند الفصل في الدعوى الضريبية.....111
المطلب الأول: سلطات القاضي الضريبي في دعاوى المنازعات الضريبية بصفته
قاضي ابتدائي.....111
الفرع الأول: سلطات القاضي الضريبي في تقدير إجراءات التحقيق.....111
الفرع الثاني: سلطات القاضي الضريبي في الفصل في موضوع الدعوى الضريبية.113

المطلب الثاني: سلطات مجلس الدولة على مستوى الاستئناف.....119
الفرع الأول: إجراءات الإستئناف أمام مجلس الدولة.....119
الفرع الثاني: سلطات مجلس الدولة عند الفصل في موضوع الدعوى الضريبية.....126

المطلب الثالث: سلطات مجلس الدولة على مستوى النقض.....139
الفرع الأول: إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.....140
الفرع الثاني: رقابة مجلس الدولة على حسن تطبيق القانون.....142

المبحث الثالث: سلطات القاضي الإستعجالي في الدعوى الضريبية.....147

المطلب الأول: شروط رفع دعوى سلطات القاضي إستعجالية.....147
الفرع الأول: مدى إشتراط رفع دعوى في الموضوع.....147
الفرع الثاني: مدى اشتراط الطعن الإداري المسبق.....148

المطلب الثاني: سلطات القاضي الإستعجالي في المادة الضريبية.....149
الفرع الأول: سلطات القاضي الإستعجالي في تأجيل دفع الضريبة.....149
الفرع الثاني: سلطات القاضي الإستعجالي في وقف إجراءات المتابعة.....151

الخاتمة:.....155

المراجع:.....159

الملاحق:.....

الفهرس:.....

أولا: المرحلة الإدارية أو ما قبل القضائية للمنازعات الضريبية

1- الشكوى الضريبية

الجدول 01: إحصاء العدد الكلي للشكاوى خلال السداسي الأول 2008

التعيين	السداسي الأول 2008	النسبة %
عدد الشكاوى المسجلة	53 446	82,60
عدد مخزون الشكاوى أو الشكاوى المعلقة (réclamations en instances)	11 261	17,40
مجموع الشكاوى	**64 707**	**100**

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية - السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 02: إحصاء العدد الكلي للشكاوى التي تم الفصل فيها خلال السداسي الأول 2008

التعيين	السداسي الأول 2008	النسبة %
عدد الشكاوى التي تم الفصل فيها	**44 840**	**69,30**
• عدد الشكاوى التي تم الفصل فيها في الآجال:	33 764	75,30
• عدد الشكاوى التي تم الفصل فيها خارج الآجال:	11 076	24,70
عدد الشكاوى التي لم يتم الفصل فيها	**19 864**	**30,70**

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية- السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 03: طبيعة القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية ردا على الشكاوى المقدمة أمامها

التعيين	السداسي الأول 2008	النسبة %
رفض كلي للشكوى (rejet total)	27 146	60,54
قبول جزئي للشكوى (admission partielle)	11 077	14,76
قبول كلي للشكوى (admission totale)	6 617	24,70
مجموع القرارات الصادرة ردا على الشكاوى المقدمة	**44 840**	**100**

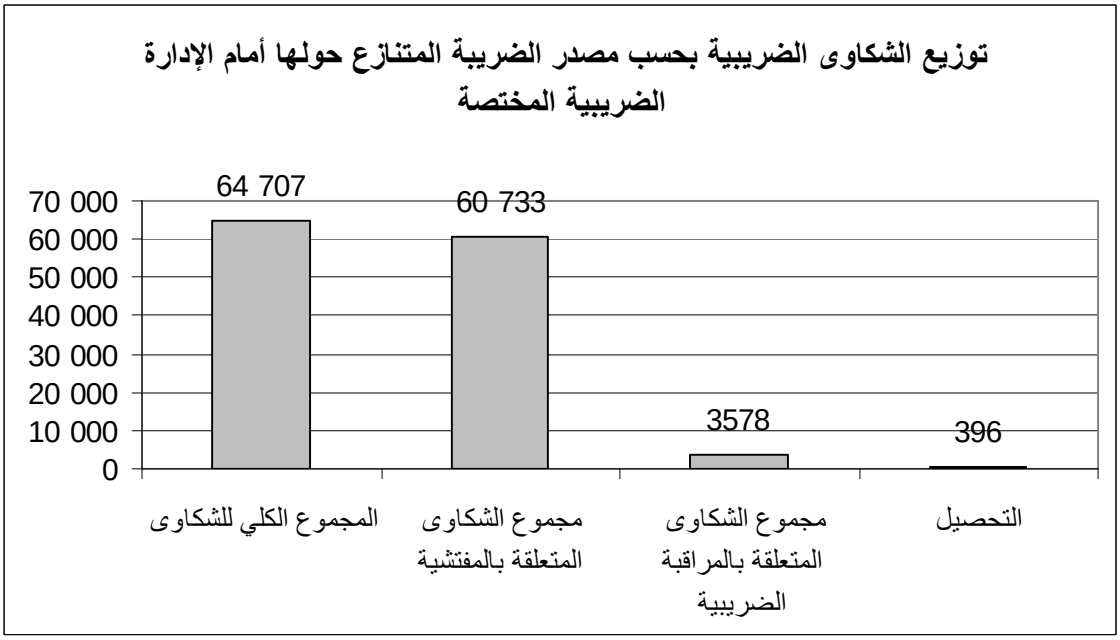
المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 04: توزيع الشكاوى الضريبية بحسب مصدر الضريبة المتنازع حولها

أمام الإدارة الضريبية المختصة

مصدر الضريبة موضوع النزاع		عدد الشكاوى	النسبة %
الشكاوى المتعلقة بالمفتشية	الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU/ Forfaits)	18 728	28,94
	تسوية (régularisations)	34 411	53,18
	فائض الدفع (Excédents de versements)	2 095	3,24
	أخطاء مادية (Erreurs matérielles ou double emploi)	5 499	8,50
مراقبة المحاسبة (comptabilités Vérifications de)		1 082	1,67
VASFE		155	0,24
إعادة تقييم العقارات (Réévaluations immobilières)		2 341	3,62
تحصيل (recouvrement)		396	0,61
المجموع الكلي		**64 707**	**100**

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية- السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-



المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية- السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 05: توزيع الشكاوى حسب قابليتها للفصل بالتفويض

عدد الشكاوى الإجمالي	64 707
عدد الطلبات أو الشكاوى التي تقبل الفصل عن طريق التفويض	29 615
عدد الطلبات أو الشكاوى التي تم الفصل فيها عن طريق التفويض	17 373

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

2- لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة

الجدول 06: عدد الطعون المسجلة خلال السداسي الأول 2008

التعيين	السداسي الأول 2008	السداسي الأول 2007
عدد الطعون المسجلة خلال السداسي الأول	9 113	8 140
مخزون الطعون عند بداية السداسي الأول (instances)	12 562	11 205
عدد الطعون الإجمالي	**21 675**	**19 345**
• عدد الطعون التي تم الفصل فيها	7 933	6 577
• عدد الطعون التي لم يتم الفصل فيها	13 742	12 768

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية- السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 07: عدد الطعون المسجلة على مستوى لجنة الطعن للدائرة

التعيين	السداسي الأول 2008	السداسي الأول 2007
عدد الطعون المسجلة خلال السداسي الأول	8 374	10 895
مخزون الطعون عند بداية السداسي الأول (instances)	8 968	7 172
مجموع الطعون خلال السداسي الأول	**17 342**	**14 041**
عدد الطعون التي تم الفصل فيها	7 070	5 016
• رفض كلي للطعن	4 476	/
• قبول كلي أو جزئي للطعن	2 594	/
عدد الطعون التي لم يتم الفصل فيها	10 272	/

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 08: عدد الطعون المسجلة على مستوى اللجنة الولائية للطعن

التعيين	السداسي الأول 2008	السداسي الأول 2007
عدد الطعون المسجلة خلال السداسي الأول	562	1 128
مخزون الطعون عند بداية السداسي الأول (instances)	3 112	3 713
مجموع الطعون خلال السداسي الأول	**3 674**	**4 841**
عدد الطعون التي تم الفصل فيها	**827**	**1 479**
• رفض الطعن	506	/
• قبول كلي أو جزئي للطعن	321	/
عدد الطعون التي لم يتم الفصل فيها	**2 847**	**3 362**

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية -السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 09: عدد الطعون المسجلة على مستوى اللجنة المركزية للطعن

التعيين	السداسي الأول 2008	السداسي الأول 2007
عدد الطعون المسجلة خلال السداسي الأول	130	261
مخزون الطعون عند بداية السداسي الأول (instances)	385	104
مجموع الطعون خلال السداسي الأول	**515**	**365**
عدد الطعون التي تم النظر فيها	**110**	**0**
• عدد الطعون التي تم تأجيل الفصل فيها	50	0
• عدد الطعون التي تم الفصل فيها	60	0
عدد الطعون التي لم يتم الفصل فيها	**405**	**106**

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

3- التأجيل القانوني للدفع:

الجدول 06: طلبات التأجيل القانوني للدفع المسجلة خلال السداسي الأول 2008

عدد الشكاوى المسجلة خلال السداسي الأول 2008	53 446
عدد طلبات الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع	496
• قبول الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع	394
• رفض طلب الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع	102

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

ثانيا: المرحلة القضائية للمنازعات الضريبية

1- المنازعات الضريبية على مستوى الغرف الإدارية للمجالس القضائية

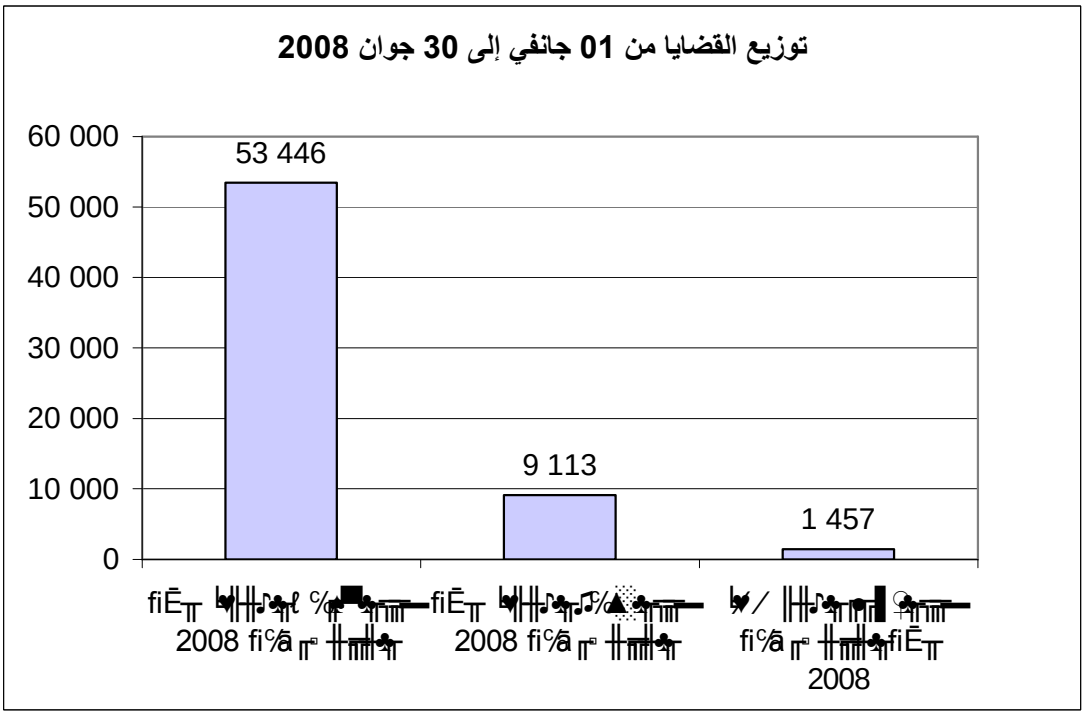
الجدول 10: إحصاء العدد الكلي للقضايا خلال السداسي الأول 2008

التعيين	السداسي الأول 2008	النسبة %
عدد القضايا المسجـلة خلال السداسي الأول 2008	1 457	37,55
عدد مخزون القضايا المعلقة (instances)	2 424	62,45
المجموع	**3 881**	**100**

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية- السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 11: ملخص توزيع الشكاوى، الطعون و الدعاوى القضائية خلال السداسي الأول 2008

التعيين	السداسي الأول 2008
عدد الشكاوى المسجلة خلال السداسي الأول 2008	53 446
عدد الطعون المسجلة خلال السداسي الأول 2008	9 113
عدد القضايا المسجلة خلال السداسي الأول 2008	1 457



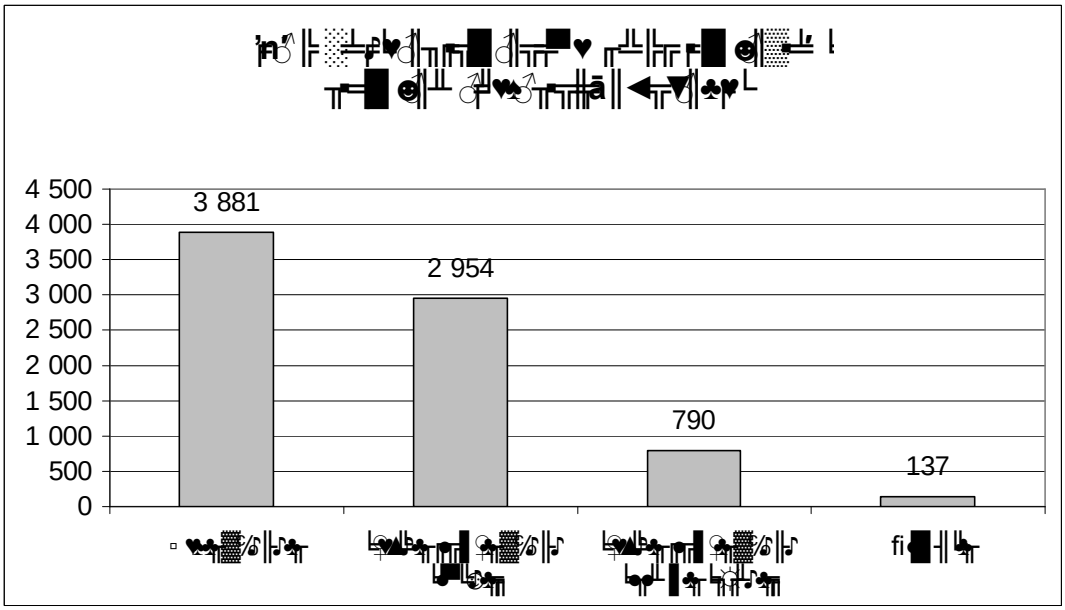
المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية- السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 12: توزيع القضايا بحسب مصدر الضريبة المتنازع حولها

أمام الغرف الإدارية للمجالس القضائية

المصدر: المصدر: المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

مصدر الضريبة موضوع النزاع		عدد القضايا	النسبة %
القضايا المتعلقة بالمفتشية	الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU/ Forfaits)	423	10,89
	ضرائب و تعديلات من طرف مفتشية الضرائب (Impositions et régularisations opérées par l'inspection)	2 507	64,59
	فائض الدفع (Excédents de versements)	14	0,36
	أخطاء مادية (Erreurs matérielles ou double emploi)	10	0,25
مجموع القضايا المتعلقة بالمفتشية		**2 954**	**76,09**
القضايا المتعلقة بالمراقبة الضريبية	مراقبة المحاسبة (Vérifications de comptabilités)	531	13,68
	VASFE	60	1,54
	إعادة تقييم العقارات (Réévaluations immobilières)	199	5,12
مجموع القضايا المتعلقة بالمراقبة الضريبية		**790**	**20,34**
دعاوى التحصيل		**137**	**3,53**
المجموع الكلي		**3 881**	**100**

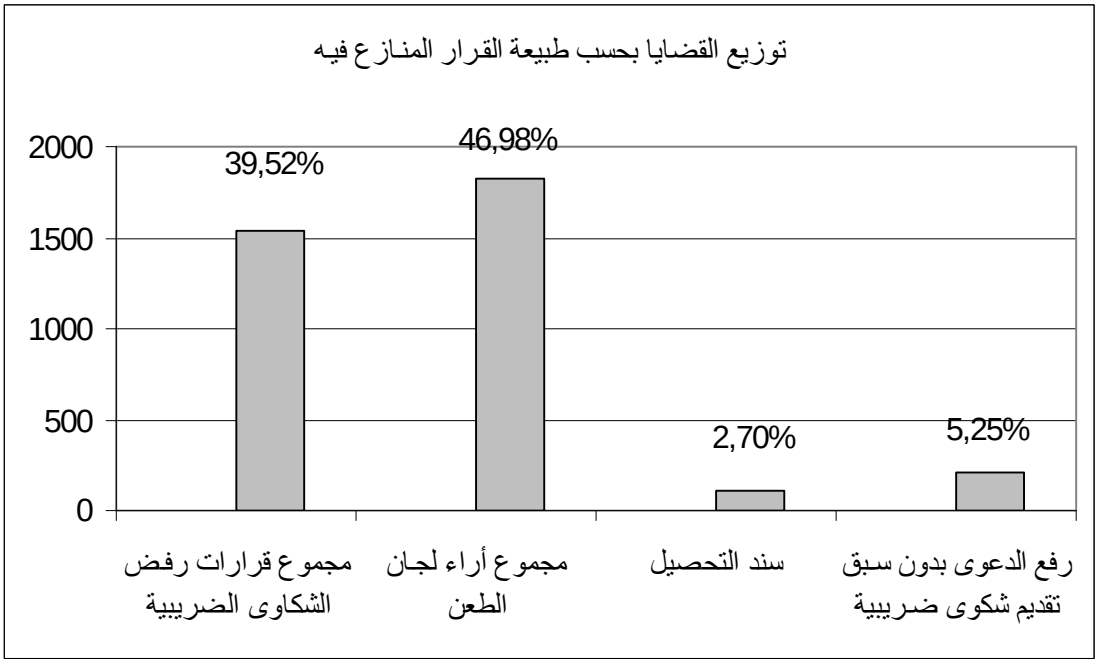


المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 13: توزيع القضايا بحسب طبيعة القرار المتنازع فيه

طبيعة القرارات المنازع فيها	عدد القضايا	النسبة %
قرار المدير الولائي للضرائب بالرفض	1044	26,90
قرار ضمني بالرفض	490	12,62
مجموع قرارات رفض الشكاوى الضريبية	**1 534**	**39,52**
رأي لجنة الدائرة للطعن	1271	32,74
رأي اللجنة الولائية للطعن	504	12,98
رأي اللجنة المركزية للطعن	49	1,26
مجموع أراء لجان الطعن	**1 824**	**46,98**
سند التحصيل	105	2,70
رفع الدعوى بدون سبق تقديم شكوى ضريبية	204	5,25

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية- السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-



المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

<u>توزيع الغرف الإدارية على مستوى المجالس بحسب نسب الفصل في القضايا</u>

1/ <u>الغرف التي عرفت أعلى نسب في الفصل في القضايا</u>:

الغرفة الإدارية لمجلس قضاء:	عدد القضايا المعلقة	عدد القضايا المعالجة	النسبة %
تلمسان	124	91	73,38
سكيكدة	91	56	61,53
أم البواقي	39	24	61,53
عنابة	60	36	60
البليدة	128	71	55,46
الجلفة	73	37	50,68
بشار	47	23	48,93

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

2/ الغرف التي عرفت أقل نسب في الفصل في القضايا:

الغرفة الإدارية لمجلس قضاء:	عدد القضايا المعلقة	عدد القضايا المعالجة	النسبة %
تيارت	32	1	3,12
قالمة	18	1	6,00
بومرداس	156	11	7,05
الجزائر	42	3	7,14
الشلف	34	3	8,82
ورقلة	77	7	9,09
بسكرة	169	17	10,05
سيدى بلعباس	38	4	10,52

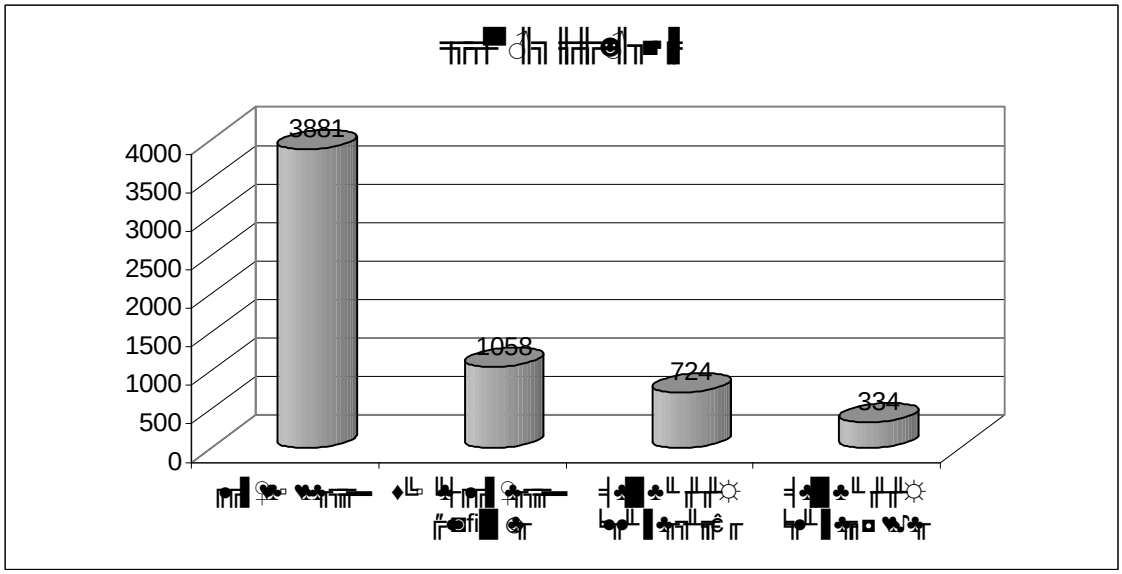
المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 14: طبيعة القرارات الصادرة عن الغرف الإدارية

عدد القضايا التي تم الفصل فيها	**1 058**	**100**

قرارات لصالح الإدارة الضريبية	724	68,43
قرارات لصالح المكلف بالضريبة	334	31,56
عدد القرارات التمهيدية	**189**	/
• قرار تعيين خبير	183	/
• قرار تأجيل الدفع	6	/

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-



المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

2- المنازعات الضريبية على مستوى الاستعجال

الجدول 15: عدد القضايا المسجلة على مستوى الاستعجال خلال السداسي الأول 2008

عدد القضايا المسجلة	**61**

طـبيعة القضايا المسجلة	
• غلق مؤقت	6
• إشعار الغير الجائز	24
• حجز	8
• مسائل أخرى	23
طـبيعة القرارات الصادرة	
• قرار بالرفض	38
• قبول الطعن	8
عدد القضايا التي تم الفصل فيها	**46**
عدد القضايا التي لم يتم الفصل فيها	**15**

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

3- المنازعات الضريبية على مستوى مجلس الدولة

الجدول 16: عدد القضايا المسجلة على مستوى مجلس الدولة خلال السداسي الأول 2008

التعيين	عدد القضايا	النسب %
عدد القضايا المسجلة خلال السداسي الأول	407	31,84
مخزون القضايا المعلقة عند بداية السداسي الأول	871	68,15
العدد الإجمالي للقضايا	**1 278**	**100**

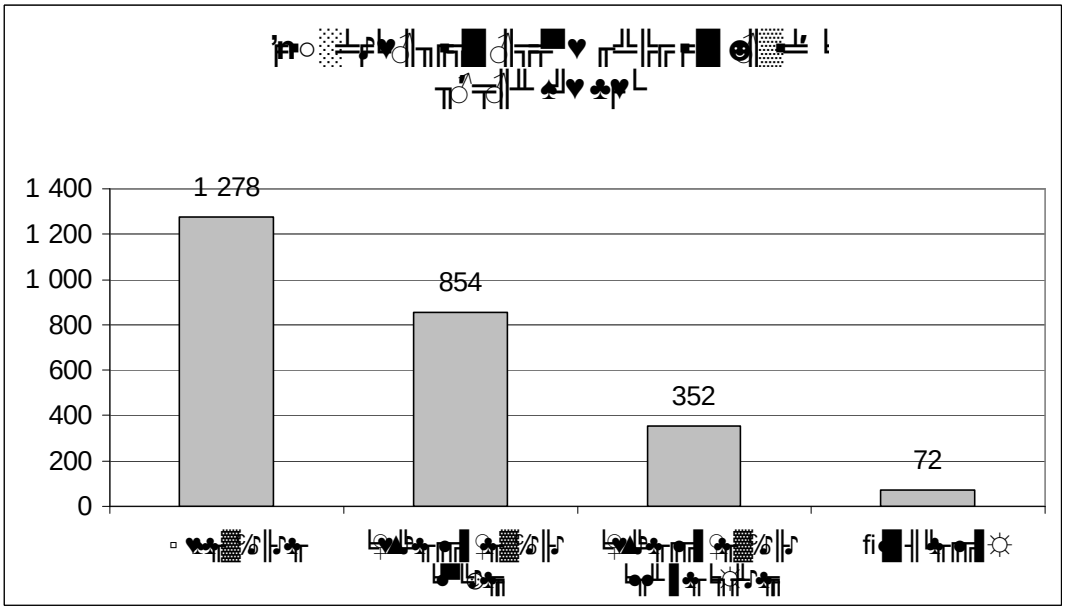
المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 17: توزيع القضايا بحسب طبيعة الضريبة المتنازع فيها أمام مجلس الدولة

مصدر الضريبة موضوع النزاع		عدد القضايا	النسبة
المتعلقة	**الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU/ Forfaits)**	68	5,32

	ضرائب و تعديلات من طرف مفتشية الضرائب (Impositions et régularisations opérées par (l'inspection	717	56,10
	فائض الدفع (Excédents de versements)	66	5,16
	أخطاء مادية (Erreurs matérielles ou double (emploi	3	0,23
	مجموع القضايا المتعلقة بالمفتشية	**854**	**66,81**
القضايا المتعلقة المراقبة الضريبية	مراقبة المحاسبة (Vérifications de (comptabilités	259	20,26
	VASFE	21	1,64
	إعادة تقييم العقار (Réévaluations (immobilères	72	5,63
	مجموع القضايا المتعلقة بالمراقبة الضريبية	**352**	**27,53**
	قضايا التحصيل	**72**	**5,63**
	المجموع الكلي	**1 278**	**100**

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-



المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 18: توزيع القضايا بحسب صفة المستأنف

المستأنف	عدد القضايا	**النسبة %**
الإدارة الضريبية	633	49,53
المكلف بالضريبة	645	50,47
المجموع	**1278**	**100**

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-

الجدول 19: طبيعة القرارات الصادرة

التعيين	عدد القضايا	النسبة %
عدد الكلي للقضايا	**1278**	**100**
عدد القرارات الصادرة	**268**	**20,97**
عدد القرارات لصالح الإدارة الضريبية	228	85,07
عدد القرارات لصالح المكلف بالضريبية	40	14,93
عدد القضايا ألتي تم الفصل فيها	**1 010**	**79,03**

المصدر: تقرير حول المنازعات الضريبية السداسي الأول 2008
المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات-