

جامعة الجزائر (1) بن يوسف بن خدة

كلية الحقوق

مدرسة الدكتوراه - فرع الأغواط

تخصص: الدولة والمؤسسات العمومية

النظام القانوني للمنازعة الضريبية

مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه

إشراف الدكتور:

خضراوي الهادي

إعداد الطالبة:

زاقى درين

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ الدكتور: رزق الله العربي بن مهدي..... رئيساً

الدكتور: خضراوي الهادي..... مقررًا

الدكتور: بن جلول مصطفى..... عضواً

الدكتور: بوعارة محمد الطاهر..... عضواً

الإهداء

إلى من استشهدوا لننعم نحن في كنف الحرية

" شهداء الجزائر "

إلى من اعجز أن أوفيهما حقهما، والتمس من رضاها رضا الله

أمي وأبي

إلى سند حياتي

إخوتي

إلى أساتذة الكرام هدية إجلال ومحبة ووفاء

إلى زملائي

واخص بذلك طلبة دفعة الرابعة لمدرسة الدكتوراه

إلى كل صديق وقريب وقف بجاني وقدم لي المساعدة

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين أولا وأخيرا، الذي وفقني لما قمت به من جهد
لإتمام هذا العمل.

كما أتقدم بشكر والامتنان، وعظيم العرفان إلى أساتذتي الأفاضل الذين
سأهموا في تطوير هذه المذكرة وإثرائها، وخص بالذكر الدكتور
خضراوي الهادي، الذي قام بالإشراف على هذه المذكرة، وتابعها من
بدايتها حتى نهايتها فلم يخل علي بإبداء راية وتوجيهاته القيمة لإخراج
هذا العمل إلى حيز الوجود.

واشكر أيضا لجنة المناقشة الذين شرفوني بقولهم مناقشة هذه المذكرة.
وأخيرا أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعد في انجاز هذا البحث
المتواضع.

تحتل الضريبة مكانة متميزة، فهي من ضمن وسائل تحقيق أهداف الدولة، الاقتصادية والمالية، وكذا السياسية والاجتماعية، إذ تشكل الجزء الأهم والأكبر بين مصادر إيرادات الدولة¹.

فالضريبة هي فريضة جبرية تفرضها الدولة بما لها من سلطة وسيادة على المكلف دون مقابل لتحقيق أهداف الدولة وتغطية أعبائها. وقد عرفها الأستاذ (Gaston Jèze) في كتابه المالية العمومية على أنها: "أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء"².

وانطلاقاً من هذه التعريفات، نجد أن الضريبة تتشكل من خمسة عناصر:

- 1- الضريبة اقتطاع مال: وهو ما يعرف بالاقتطاع النقدي خلافاً لما كان سائداً في قديمنا، حيث كانت الضريبة تفرض عينا.
- 2- الضريبة فريضة جبرية: أي أن الفرد ملزم على دفعها، وفقاً للأحكام والإجراءات المقررة لها من طرف الدولة، وهذا ما يميزها عن الإيرادات المالية الأخرى.
- 3- الضريبة تفرض من طرف الدولة: فالضريبة تفرض وتعدل وتُلغى بقانون، وما تقوم به الإدارة الجبائية إلا بتنفيذاً لإرادة السلطة العامة³.
- 4- الضريبة تفرض وفقاً لقدرة المكلف: فالضريبة تفرض وفقاً لطاقة المكلف، فهي طريقة لتقسيم الأعباء العامة وفق قدرتهم المالية.

¹- نصت المادة 11 من القانون رقم: 84 - 17 الصادر في 07 - 07 - 1984 والمتعلق بقوانين المالية، في فقرتها الأولى، على ما يلي: "تتضمن موارد الميزانية العامة للدولة على ما يلي:

- الإيرادات ذات الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات..."

²- عدوان معزوز محمد اشتية، مسببات النزاع في قانون الضريبة على الدخل الفلسطيني، رقم (17) لسنة 2004، جامعة النجاح الوطنية، السنة الجامعية 2008، ص07.

³- بوحادي حليم، دور الضريبة في ترقية الاستثمار الخاص الوطني في الجزائر، دراسة حالة بوكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها من (1993-2001)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال، سنة 2003، ص18.

5- تقرض الضريبة بلا مقابل: فالمكلف لا يدفع الضريبة للحصول على مقابل، أو منفعة مباشرة، بل تعود عليه منفعة غير مباشرة من خلال استفادة المجتمع الذي يعيش فيه من المبالغ المدفوعة على شكل ضريبة، فالهدف منها هو تحقيق منفعة عامة.¹ ولكي تحقق الضريبة الأهداف المنوطة بها، في الدولة وأن لا تكون عبئا على المجتمع يجب تحديدها وفرضها على أساس العدل والعدالة الضريبية المنصوص عليها دستوريا²، وكذا النصوص القانونية والتشريعية التي تكفل ذلك، من خلال إصدار الضريبة وتحديد أسسها ويكون ذلك بتحديد وعاء الضريبة وأسس تقديرها، والملتزمين بها، أي المكلفين بالضريبة وكذلك قواعد ربطها وتحصيلها، مع إقامة التوازن بين الحقوق والحريات الفردية وبين حقوق الخزينة العمومية.

وتشكل الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية لما لها من سلطة وسيادة وإمكانات تتميز بها عن الفرد، مستمدة من سلطة الدولة نفسها، بتقدير دينها بطريقة دقيقة مستعملة جميع الوسائل القانونية لجمع الأدلة والبيانات للوصول إلى النتيجة النهائية للوعاء الضريبي، وتحديد طرق تحصيله وفقا للإجراءات المنصوص عليها قانونا. لكن هذا الأخير كفل أيضا للمكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات تقف في وجه تعسف الإدارة الضريبية، وتخلق نوعا من الحماية القانونية للمكلف بالضريبة، وتكون هذه الأخيرة متفاوتة من دولة إلى أخرى، ويرجع هذا التفاوت إلى سياسة الدولة الاقتصادية وكذا إلى الوعي الضريبي في مجتمعها.

¹ - رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي - دراسة مقارنة -،

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، ص12.

² - تنص المادة 78 من دستور 1996 حسب آخر تعديل له سنة 2016، على أنه "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل احد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية.

- ولا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.

- ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه.

- كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال.

ومما سبق تقديم ذكره بخصوص العلاقة الضريبية المتبادلة بين طرفيها نجد الإدارة الضريبية قد تسيء استعمال سلطاتها وامتيازاتها الضريبية تجاه المكلف بالضريبة، وقد يكون هذا الأخير جاهلاً للنصوص المطبقة عليه، مما يولد خلاف أو نزاع ضريبي سواء كان في شرعية الضريبة أو في طريقة حسابها أو في الإجراءات المطبقة في تحصيلها. ولحل هذا النزاع أعطى المشرع الحق للمكلف بالضريبة الطعن في قرارات الإدارة الضريبية، سواء إدارياً كمرحلة أولى أو قضائياً كمرحلة ثانية في حالة فشل المرحلة السابقة. وقد نظم المشرع الجزائي مجموعة من النصوص القانونية الهامة، والخاضعة لعدة تعديلات متلاحقة. وقد دفعتني أهمية موضوع النظام القانوني للمنازعات الضريبية، لدراسته حسب آخر التعديلات التي طرأت على النصوص القانونية المنظمة لأحكام وإجراءات المنازعة الضريبية.

❖ أهمية الموضوع:

- ويكتسي موضوع المنازعة الضريبية أهمية بالغة، من جميع النواحي نذكر منها:
- انتشار المنازعة الضريبية في الوقت الراهن، الراجع سببه إلى التوجه نحو اقتصاد السوق وبالتالي حرية التجارة الذي ينتج عليه زيادة في عدد المكلفين بالضريبة.
 - تعقد و تغير القوانين الضريبية، وتعرضها إلى التعديلات المستمرة والمتلاحقة، وذلك بموجب قوانين المالية.
 - تميز المنازعة الضريبية عن باقي المنازعات الإدارية لما تتسم به من إجراءات خاصة بها مشتتة بين قواعد خاصة وقواعد عامة.
 - نقص الأبحاث في مجال المنازعة الضريبية التي تعنى بالجانب الإجرائي للمرحلتين الإدارية والقضائية خاصة بعد التعديل الذي طرأ على قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتبارها جزء من المنازعة الإدارية.

ونظراً لأهمية الموضوع، ولكون المنازعة الضريبية تقتضي دراسة معمقة، وذلك لتعقيد إجراءاتها مقارنة بباقي المنازعات الإدارية، مما دفعني إلى رغبة شديدة في البحث في هذا المجال رغم المشاكل والصعوبات التي واجهتها، والتي تمثلت في أغلب الأحيان في قلة المراجع الموكبة للتعديلات التي طرأت على قانون الإجراءات الجبائية بموجب قوانين المالية

المتلاحقة، وكذا في صعوبة تحصيل المعلومات التطبيقية من إدارة الضرائب وذلك لعدة أسباب منها السرية والجهل بالنصوص القانونية خاصة منها الإجرائية والاعتماد على العرف الوظيفي فقط، بالإضافة إلى امتناع مجلس الدولة لمدنا بالاجتهادات من أجل إثراء الموضوع من الجانب القضائي، مستندا في ذلك على مبررات لا ترقى لذلك.

ومن خلال ما سبق فإن رغبتنا في دراسة المنازعة الضريبية كانت للوصول إلى العديد من الأهداف وهي:

- محاولة وضع بحث شامل فيما يخص الإجراءات الإدارية وكذا القضائية للمنازعة الضريبية، وذلك من أجل إثراء البحث العلمي في هذا المجال، وتحيينه موازاة مع النصوص القانونية الجديدة.

- توضيح بعض التعقيدات التي تكتنف نصوص قانون الإجراءات الجبائية. وإبراز قصور بعض النصوص القانونية.

- دراسة مفهوم شامل للمنازعة الضريبية ، مع محاولة تحديد أطرافها وكذا أسبابها وإجراءات الطعن الإداري والقضائي لتسوية هذا النزاع محل الدراسة.

وعلى ضوء ما سبق، وخاصة تعقيد القوانين الجبائية ومنها الإجرائية، وعلى اثر عدم تساوي المراكز القانونية بين طرفي المنازعة، لما تتمتع به الإدارة الضريبية من امتيازات السلطة العامة. لدراسة هذا الموضوع يتسنى لنا طرح إشكالية البحث التالية:

ما مدى فعالية النظام القانوني للمنازعة الضريبية في تسوية المنازعة القائمة بين

المكلف وإدارة الضرائب ؟

ومن هنا يمكننا طرح تساؤلات جزئية لتسهيل دراسة الموضوع:

- ما هي الطرق التي منحها المشرع لتسوية المنازعة الضريبية؟.

- ما مدى نجاح النظم الإداري المسبق في تخفيف العبء على القضاء الإداري في مجال المنازعة الضريبية؟.

- ما هو الدور الذي تلعبه لجان الطعن الضريبية من خلال طبيعة آرائها؟.

- فيما تتمثل سلطات القاضي الإداري في النظر في المنازعة الضريبية؟.

وللإجابة على هذه التساؤلات اتبعنا المنهج الوصفي وكذا التحليلي للنصوص القانونية التي تنظم أحكام وإجراءات المنازعة الضريبية بما في ذلك قانون الإجراءات الجبائية باعتباره القانون الخاص بتنظيم إجراءات المنازعة الضريبية، وكذا قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي تعتبر نصوصه أحكاماً عامة تستدعي الدراسة في ما يخص المواد المطبقة على المنازعة الضريبية، مع الاستعانة ببعض القرارات والاجتهادات الخاصة بالمنازعة الضريبية. ولمعالجة الإشكالية وتحليلها ، يمكننا دراسة موضوع البحث وفقاً لتقسيمه إلى فصلين نتناول في الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة، وذلك ضمن ثلاث مباحث الأول حول مفهوم المنازعة الضريبية والثاني حول التنظيم الإداري المسبق كإجراء إلزامي في المنازعة الضريبية، أما المبحث الثالث فخصصناه لدراسة لجان الطعن الإدارية. ونتناول في الفصل الثاني المنازعة الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في قراراتها وهذا الفصل هو الآخر قسمناه إلى ثلاث مباحث، الأول حول رفع الدعوى الضريبية وإجراءات سيرها، والثاني حول القضاء الاستعجالي في المنازعة الضريبية، بالإضافة إلى دراسة طرق الطعن في القرارات القضائية الصادرة في المنازعة الضريبية.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

تتبع أهمية المنازعة الضريبية من الأهمية التي تتمتع بها الضريبة، ومدى تأثير هذه الأخيرة على الدولة والفرد، هذا التأثير الذي قد يمس الخزينة العمومية، أو يوقع العبء على الفرد.

وللحفاظ على المصالح المتعارضة بينهما، قد تنشأ منازعة بين الدولة عن طريق الإدارة الجبائية والفرد باعتباره مصدر للضريبة، مما جعل المشرع يضبط أحكام وإجراءات هذه المنازعة، وذلك بمراعاة الفرد باعتباره الطرف الأضعف في هذه المنازعة، أمام الامتيازات التي تتمتع بها هذه الأخير.

وما يميز أيضا هذه المنازعة مرورها بمرحلتين، أولهما المرحلة الإدارية والتي أحاطها المشرع بأهمية بالغة وذلك لما لها من دور هام في تسوية المنازعة إداريا، ويكون ذلك بطريقتين تتميز الطريقة الأولى بإلزاميتها وهنا تكون الإدارة في موقف الخصم والحكم في نفس الوقت، أما الطريقة الثانية فيكون اللجوء إليها اختياريًا، بهدف تسوية المنازعة إداريا، قبل اللجوء إلى القضاء كآخر مرحلة.

وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث، سندرس مفهوم المنازعة الضريبية في المبحث الأول، ثم سنتطرق إلى التسوية الإدارية، التي قمنا بتقسيمها إلى التظلم الإداري المسبق في المبحث الثاني، ولجان الطعن الإدارية في المبحث الثالث.

المبحث الأول: مفهوم المنازعة الضريبية.

تقوم المنازعة الضريبية عند قيام إدارة الضرائب بوظائفها المحددة قانونا باتجاه الغير فيسعى كل طرف إلى تحقيق أهدافه على حساب الطرف الآخر مما قد ينشب عليه خلاف يعبر عنه بالمنازعة الضريبية، تتمتع هذه الأخيرة بخصوصية عن المنازعات الأخرى، من حيث أطرافها وطبيعتها القانونية وكذا أنواعها والأسباب التي تؤدي إلى نشوبها، مما دفعت المشرع لضبط قوانين خاصة بها من حيث أحكامها وإجراءات سيرها ، وجعل هذه القوانين تتمتع بنوع من المرونة في تعديلها بموجب قانون المالية لكل سنة ،حسب الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للدولة، وذلك مراعاة للحفاظ على أموال الخزينة العمومية لذلك سنقوم بتحديد المنازعة الضريبية في المطلب الأول، وندرس الأسباب التي تؤدي إلى نشوب المنازعة الضريبية في المطلب الثاني.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

المطلب الأول: تحديد المنازعة الضريبية:

سنقوم بتحديد المنازعة الضريبية، بداية من تعريفها مبرزين أهم التعريفات للفقهاء الغربيين وكذا العرب، مع تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية، وتقسيماتها حسب المعايير المتبعة في تصنيفها.

الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية:

تكون المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروض عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو الحالة التي يكون فيها معسرا.¹ ومن هذا المنطلق يكون للفظ منازعة في مادة الضرائب معنى ضيق وآخر واسع.

- تعني المنازعة الضريبية بمفهومها الواسع مختلف المشاكل والاختلافات التي تدور بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، أما المعنى الثاني يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف بالضريبة، مثل إعساره أو اهتلاك أمواله، بناء على ذلك يلجأ لإدارة الضرائب طالبا منها إلغاء أو خفض الضرائب المفروضة عليها.² ولقد تعددت تعاريف المنازعات الضريبية، سواء لدى الفقه الغربي أو العربي، ونذكر منها:

- تعريف الأستاذ (أندري هارتي) المستشار بمجلس الدولة الفرنسي "أن المنازعة الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب".
- الأستاذ بن سحلي سعد فيرى في تعريفه للمنازعة الضريبية "أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى".

¹ بدائية أحمد، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة استكمال لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة باتنة، سنة 2010-2011، ص 17.

² كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار الهومة، الجزائر، سنة 2010، ص 08.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

- أما الأستاذ زكرياء محمد بيومي يرى "بأن المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تنزاع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع، قد ربطت وفقا للقانون واللوائح، أو لم تربط وفقا لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة، فإنه يحكم برفعها كليا أو جزئيا".

بعد استعراضنا للتعريفات السابقة يتضح لنا أن التعريف الأخير هو أفضل تلك التعريفات، لأن المنازعة الضريبية لا تقوم إلا عندما يرى المكلف عدم صحة أو عدم شرعية ربط الضريبة ومهمة القاضي هو التصدي لها إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقوانين واللوائح السارية أم هي مخالفة لها فإن القاضي يحكم برفضها كليا أو جزئيا.¹

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لمنازعة الضريبة.

تندرج الدعوى الضريبية ضمن وصف الدعوى الإدارية التي تمثل المعيار العالم لاختصاص القضاء الإداري، حيث يكون المكلف بمواجهة الإدارة الجبائية تتمتع بامتيازات السلطة العامة، بالإضافة إلى كون القانون المطبق هو القانون الجبائي الذي يعد فرعاً من فروع القانون الإداري لأنه ينظم نشاط الدولة، ومن ثم يعود اختصاص النظر فيها إلى القضاء الإداري.

أما بالنسبة لفرنسا فقد تم توزيع هذا الاختصاص بين القضاء العادي والإداري، إذ يختص القضاء الإداري في فض المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة إما المنازعات ذات الصلة بالضرائب الغير مباشرة فينظر فيها القضاء العادي.

كما أن هناك بعض الدول عينت محاكم ضريبية متخصصة للنظر في مثل هذه المنازعات، تتشكل من أعضاء متخصصين في الضرائب، ويمكن أن يتقرر لها إجراءات خاصة بخلاف الأصول التي تتبع أمام القضاء العادي، ومن هذه الدول ألمانيا واليمن وذلك لما يتمتع به قانون الضريبي من ذاتية واستقلالية عن باقي فروع القوانين.²

¹ فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 21.

² منى أدلي: الدعوى الضريبية في سوريا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثالث، سنة 2011، جامعة دمشق، ص 36.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

بالإضافة إلى ذلك يمكن أيضا تقسيم المنازعة الإدارية إلى منازعة موضوعية ومنازعة شخصية، وبما أن المنازعة الضريبية يدخل ضمن المنازعات الإدارية فقد اختلف الفقه حول تحديد طبيعة المسألة التي تعرض أمام القضاء الفاصل في النزاع الضريبي، فمنهم من اعتبرها مسألة شخصية، وهذا ما ذهب إليه العميد (Leon Digut) إذ اعتبر المكلف يكون مدينا للخرينة، وهذا المركز يثير وجود حق شخصي له ، ومهمة القاضي تكمن في تحديد هذا الدين ومقداره.

أما الفقيه (Andre Haurion) فيرى أن ربط وتحصيل الضريبة هما من العمليات الإدارية إلى تثير منازعات تتناول مسائل تتعلق بحقوق شخصية.

وقد ذهب الفقيه (Djeze) إلى أن الدين الضريبي يتحدد بالنسبة لشخص معين بمجرد إظهار الإرادة المنفردة للسلطة العامة وليس عن طريق عقد بين المكلف والإدارة الضريبية ومع ذلك لا يصبح المكلف في مركز موضوعي بل هو في مركز قانوني شخصي.

وقد وجه انتقاد لهذا الرأي على أساس أن القرار الإداري الذي يفرض الضريبة هو قرار يحدد مبلغ الضريبة فقط ولا يخلق مركز قانوني للمكلف.

إذ لا يكتمل مركز المكلف إلا بصدر قانون المالية السنوي وصدر قانون الضريبة الذي يفرض قاعدة قانونية موضوعية.

ومع ذلك فإن المكلف لا يظهر قانونيا إلا بصدر القرارات الفردية التي تطبق القواعد العامة التي فرضت الضريبة على المكلف، ومن هنا يمكننا القول أن القرارات الإدارية الفردية لا تخلق الوضعية القانونية للمكلف وإنما تخضع شخص المكلف للنظام الأساسي المفروض بقانون الضريبة.¹

ويعتبر القرار الإداري الفردي الذي يفرض الضريبة قرار شرطي وضروري يطبق على شخص معين قاعدة قانونية عامة لم يخضع لها من قبل، فيجد هذا الشخص نفسه في مركز قانوني عام وغير ذاتي.

¹ رجاء احمد محمد خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، سنة 2004، ص23.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

ونصل بهذا المعنى إلى نتيجة مفادها أن القضاء الضريبي هو قضاء موضوعي استنادا إلى أن المكلف يتواجد في مركز قانوني موضوعي لا مركز شخصي، فقاضي الضريبة مهمته البحث عما إذا كان قرار فرض الضريبة مطابق للقانون أم لا، أي تقدير مدى الشرعية وليست مهمته الفصل في حقوق شخصية

وهذا ما أكده الفقيه (Trotabas) ففي نظره أن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ليست على الإطلاق علاقة تعاقدية، ولا يمكن تشبيه تصريح المكلف بأنه عرض بعقد اتفاق بل يمكن قيام منازعة في الضريبة على أساس هذا التصريح ذاته، وهذا يدل على أن المكلف غير ملزم اتجاه الإدارة الجبائية، وأنه لا يوجد عقد مبرم بينهما.¹

ويترتب على موضوعية المنازعة الضريبية هو تمكين السلطة الإدارية الضريبية من تصحيح موقفها بنفسها، حيث يترك الخلاف لها عن طريق التظلم إليها لمراجعة موقفها فلا تتمسك بما تدعيه إذا كان مخالفا للقانون، لأن هدفها الصالح العام، ولا يوجد بينهما وبين المكلف بالضريبة خصومة شخصية.²

الفرع الثالث: أنواع المنازعات الضريبية.

لقد تم تقسيم المنازعات الضريبية إلى عدة أنواع، وذلك سواء بالاستناد إلى أنواع الضرائب أو بحسب المراحل التي تمر بها الضريبة، أو من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي.

أولاً: حسب نوع الضريبة:

وذلك بتقسيم المنازعة الضريبية، حسب طبيعة الضرائب، إلى منازعة متعلقة بالضرائب المباشرة، وآخر متعلق بالضرائب الغير مباشرة، ويتم الاستناد في هذا التقسيم إلى عدة معايير غير مضبوطة ولا يمكن الاعتماد على أي واحد منها فقط وذلك لتعرضها للنقد وعلى رأي هذه المعايير كل من المعيار الإداري، والمعيار الاقتصادي، والمعيار الفني.

¹ الهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس، سطيف، قسم قانون العام، ص 91.

² -2 أحمد فنديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، طبعة 2014، ص26.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

1- المعيار الإداري: إذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي أن الشخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي. وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية، فالضريبة هنا مباشرة أما إذا تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون اعتبار لشخص المكلف بالضريبة، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة.¹

2- المعيار الاقتصادي: تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص آخر يعد هذا الأخير متحملاً لها.

3- المعيار الفني: تعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة مهنة، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع وتصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالاستهلاك والتداول.²

ثانياً: حسب المرحلة التي تمر بها:

حسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع مرتبط بالوعاء الضريبي ونزاع متعلق بالتحصيل.

1- منازعات الوعاء:

هي تلك المنازعات المتعلقة بتأسيس الضريبة، الناتج عن التحقيق في الوثائق أو عن التحقيق في محاسبة المكلف في حالة النقص في التصريح أو انعدامه، وهي ما تسمى أيضاً بمنازعات أساس الضريبة. والهدف من هذه المنازعات بالنسبة للمكلف بالضريبة، هو الحصول على تصحيح أخطاء وقعت في الوعاء الضريبي، أو في حساب مقدارها، أو الاستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي.³

يكون القصد منها الإعفاء أو تخفيض الضريبة المفروضة على المكلف.

¹ - رحمة النابتي، المرجع السابق، ص 30.

² - بدائرية يحي، المرجع السابق، ص 24.

³ - وفقاً لنص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- منازعات التحصيل:

وتكون عند استعمال الإدارة للمتابعات، التي تتم على يد أعوان الدارة الضريبية المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، وتتم هذه المتابعات بحكم القوة التنفيذية، وتتمثل هذه الإجراءات في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع¹، وتقوم المنازعة في حالة اعتراض المكلف على قانونية شكل إجراءات المتابعة، أو على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج².

ثالثاً: حسب الجهة المطروح أمامها النزاع:

هنا يكون النزاع إما إدارياً، وإما قضائياً، فالنزاع الإداري هو أن يكون النزاع مطروح أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار، بحيث يتقدم المكلف بالتظلم إلى الجهة المختصة. بالإضافة إلى طرح النزاع الضريبي أمام لجان الطعن بصفة اختيارية، أما النزاع الضريبي القضائي فيكون على مستوى القضاء، حيث أن المكلف يقوم برفع النزاع إلى محكمة الإدارية كما يمكن أن يتم استئناف الحكم أمام مجلس الدولة³.

المطلب الثاني: أسباب المنازعة الضريبية:

تتعدد أسباب التي تؤدي إلى نشوب المنازعة الضريبية، وتختلف من أسباب قانونية تشريعية من حيث عدم وضوح النصوص القانونية، إلى أسباب خاصة مرتبطة بالإدارة الضريبية في تطبيقها للقوانين الضريبية، وكذا أسباب تتعلق بالمكلف بالضريبة باعتباره أهم طرف في هذه المنازعة، والذي يتوجب عليه العلم بالقوانين الخاضع لها، والوعي الضريبي.

الفرع الأول: الأسباب التشريعية والقانونية:

إن التشريع الضريبي قد يؤدي بما تحتويه من خصائص سلبية إلى حدوث المنازعة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية ومن بينها أن القوانين الضريبية تتميز عن غيرها

¹ وفقاً لنص المادة: 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

² وفقاً لنص المادة: 153 من قانون الإجراءات الجبائية: المعدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2011.

³ قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة البويرة، كليات العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2014-2015، ص73.

الفصل الأول المازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

من القوانين بأنها تخضع للتعديل المستمر مما يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها، وبالتالي جهل المكلفين بها في الكثير من الأحيان.¹

التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضريبي ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة بالضريبة ففي الواقع العملي نجد أن التشريع الضريبي يكون من خلال عدة قوانين وذلك حسب نوع الضريبة المراد تشريعها، ونتيجة لكثرة القوانين من جهة وكثرة تعديلها من جهة ثانية قد يؤدي ذلك إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة، كما قد يؤدي ذلك إلى حالات الازدواج الضريبي أو عدم قيام المكلف بواجباته الضريبية الأمر الذي قد يؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية.²

مغالاة التشريع الضريبي في الاعتماد على النظام الجزائي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي فنظام الإخضاع هذا مبني على التقدير التقريبي للوعاء الضريبي، وبالتالي قد يكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الضريبية للمغالاة في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي إلى عدم رضا المكلف لما تم تحديده من طرف أعوان الإدارة الضريبية مما ينجر عنه الوقوع في المشاكل الضريبية.

كثرة المنازعات القانونية التي تدور حول تطبيق النصوص الضريبية بسبب تجاهل كل من المشرع والفقهاء والقضاء في أغلب الأحوال لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة فتارة يطبق على المسائل الضريبية (فيما لم يرد بشأنه نص ضريبي) أحكام القانون الخاص. وتارة يطبق أحكام القانون العام، وقد يعترف أحيانا بما للقوانين الضريبية من استقلال خاص. وقد ترتب على هذا التناقض أن تعددت تفسيرات النصوص. الضريبية مما أدى إلى صعوبة الوصول مقدما إلى الحلول الواجبة الإتباع، وبالتالي عدم استقرار المكلفين في معاملتهم مع الإدارة.

¹ أحمد فنديس، المرجع السابق، ص 61.

² بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، جامعة الجزائر (01)، السنة الجامعية 2008-2009، ص 36.

الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة:

قد تساهم الإدارة الضريبية ببعض ما تتصف به من خصائص ومميزات في نشوب النزاع الضريبي، فالإدارة الضريبية هي الجهة القائمة على تطبيق التشريع الضريبي والقائمة أيضاً على التزام المكلفين بالواجب الضريبي، وهذا لا يكون إلا بتوفر قدر من الكفاءة التي تكون لإمكانيات مادية وبشرية والاعتناء بهذه الأخيرة لأنها المقوم الأساسي للإدارة الضريبية والقائم بحملها على أكمل وجه ومن ثم المساهمة في تقليل الأخطاء المؤدية إلى النزاع الضريبي، وعلى العموم فالأسباب المؤدية للنزاع الضريبي والتي تعود للإدارة تتمثل في:

المراقبة الجبائية كأهم سبب للمنازعة الضريبية، فإن المنازعات التي تثور بمناسبة التحقيق في الوثائق أو في عين المكان متنوعة قد تمس الجانب الشكلي للتحقيق أو تخص الموضوع أي النتائج المترتبة عن هذا التحقيق سواء فيما يتعلق بطريقة إعادة تشكيل رقم الأعمال أو بطبيعة الضريبة المفروضة أو مقدارها.¹

الفساد الإداري، إذ تعد بيئة العمل الضريبي مجالاً جاداً بالممارسة الفساد الإداري من قبل موظفي الإدارة الضريبية فكلما قل تدخلهم وقلت سلطتهم التقديرية الواسعة الممنوحة لهم وفعلت مستويات رقابتهم من الإدارات الأعلى وتحملت الإدارة الضريبية مسؤوليتها عن الأخطاء التي ترتكبها بحق المكلفين وتحمل الموظف الخطأ الذي ارتكبه وتأكد سوء نيته من ذلك، قلت حالات الفساد الإداري الضريبي ومن ثم المنازعات الضريبية.

تدني مستوى تأهيل وتدريب الأطر الضريبية وتدني مستوى ثقافتها الضريبية لتحقيق دورها الذي يجب أن تقوم به في علاقتها بالمكلفين من شفافية ووضوح وتعاون وتقديم كل العون للمكلف من أجل تنفيذ التزاماته الضريبية فكلما تدنى هذا المستوى كثرت المنازعات الضريبية.

هذا ونضيف إلى أن طريقة تحديد الوعاء الضريبي يلعب دوراً كبيراً في زيادة وانخفاض النزاعات الضريبية بحيث نجد أنه كلما كان نظام تحديد الوعاء الضريبي من خلال

¹ كربي زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعات الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد رقم: 07،

سنة 2005، ص 18.

الفصل الأول المزاغة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

التحديد الجزافي كلما كان ذلك دافعا لانتشار المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين إذ في هذا النظام يتم تحديد الوعاء الضريبي بطريقة تقريبية.

الفرع الثالث: أسباب تتعلق بالمكلف:

يعتبر المكلف أهم طرف من نظام الضريبي والذي يتم تطبيق القانون الضريبي عليه وما يقابل هذا هو تملص أو محاولة تملص المكلف من الإيفاء بالتزاماته المقررة قانونا اتجاه الإدارة الضريبية¹، اعتقادا منه أن الإدارة الضريبية تحاول دوما نهب أمواله بأخذها نسبا مرتفعة، ويمكن ذكر أهم أسباب النزاع الضريبي المتعلقة بالمكلف بما يلي:

نقص الوعي والثقافة المالية لدى المكلف بصفة خاصة والمواطن بصفة عامة، وهذا ما يتجلى في المجال الضريبي في الإهمال الذي يجابه به المكلف التزاماته الضريبية ويتجلى نقص الوعي هذا في عدم الاهتمام بما تلزمه التشريعات الضريبية في حق المكلف، مع عدم وجود ثقة بين المكلف والإدارة الضريبية²، فنجد عادة أن المكلف لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، إضافة إلى ذلك إهماله في مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف، وذلك إما بعدم تنظيم أو عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم اعتراف الإدارة الضريبية بهذه الوثائق حتى وإن كان التسجيل فيها للعمليات يتم وفق القانون³.

امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الضريبية.

تهرب المكلف بالضريبة من دفع الضريبة أو قيامه بالغش الضريبي، وهذه تأخذ الصفة الجزائية وتكون من اختصاص القضاء الجزائي تمثله المحاكم⁴.

¹ بدري جمال، المرجع السابق، ص 51.

² عدوان معزوز محمد اشتية، المرجع السابق، ص 45.

³ قاشي يوسف، المرجع السابق ص 78.

⁴ احمد فنديس، المرجع السابق، ص 62 .

المبحث الثاني: التظلم الإداري المسبق كإجراء إلزامي أمام الإدارة.

يعد التظلم الإداري المرحلة الأولى والإجبارية، وهذا بالنظر للنصوص الضريبية والقوانين المالية، إذ تنص المادة: 70 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم إلى غاية القانون رقم: 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 على أنه "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي" بالإضافة إلى أنه شرط إلزامي للمرور إلى المرحلة القضائية إلا أنه يعد أهم وسيلة لتقليل المنازعات الجبائية أمام القضاء وهو الوسيلة الفعالة للحوار بين المكلف والإدارة وبالتالي احتمال الوصول إلى حل للنزاع قبل اللجوء إلى القضاء، لما تملكه الإدارة من إمكانيات فنية من الصعب على المكلف إدراكها، خصوصا مع كثرة التعديلات التي تميز القوانين الجبائية.

فضلا عن ذلك فإن إجراء التظلم المسبق قد يجنب الإدارة المثول أمام القضاء مما يعزز الثقة بينها وبين المكلف، ويعود بالنفع على الخزينة العمومية.

وتتم إجراءات التظلم المسبق أمام إدارة الضرائب بمرحلة تقديم الشكاوى لما تتضمنه من شروط وآجال وهذا ما سنتناوله كمطلب أول أما المطلب الثاني فسنعرض مرحلة دراسة الشكاوى واتخاذ القرار فيها.

المطلب الأول: مرحلة تقديم التظلم إلى الإدارة:

يتقدم المكلف بالتظلم إلى الإدارة الضريبية مصدرة القرار ويوضح لها فيها الخطأ الذي ارتكبته والأسباب التي يستند إليها فلا تكون الدعوى القضائية في منازعات الضرائب ما لم تكن مسبقة وجوبا بتظلم يرفعه المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب¹، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم: 6509 الصادر في 25-02-2003 "وحيث بالرجوع إلى القانون المذكور في مادتيه 169 و169 مكرر، فإنه يجوز فعلا رفع الدعوى الإدارية مباشرة أمام الجهات القضائية الإدارية الابتدائية التابعة للمجالس القضائية دون حاجة إلى تظلم مسبق. ولكن حيث أن المادة 168 من نفس القانون تنص صراحة أن المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.

وحيث أن التظلم في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام طبقا للمادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وحيث أن رفع المدعى المستأنف دعواه خرقا لهذا الإجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا

وحيث أن قضاة الدرجة الأولى أصابوا عند عدم قبولهم الدعوى شكلا لذا يتعين تأييدهم في قرارهم المستأنف فيه المطابق للقانون.²

ولهذا التظلم شروط شكلية وأخرى موضوعية اقرها قانون الإجراءات الجبائية وهذا ما سنتطرق إليه.

الفرع الأول: شروط تقديم التظلم:

قسم المشرع شروط تقديم التظلم إلى القسمين المتعارف عليهما لدى رجال القانون، وهما الشروط الشكلية والشروط الموضوعية.³

¹ عبد العزيز أمقران، عن الشكوى في المنازعات الضريبية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003، ص 07.

² جمال السائس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الطبعة الأولى سنة 2014، ص 224.

³ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية" دار الهومة، طبعة 2005، ص 87.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

أولاً: الشروط الشكلية:

لقد حدد المشرع الشروط الواجب توافرها في التظلم لقبوله من حيث الشكل من خلال المادة: 73 من قانون الإجراءات الجبائية، وتتمثل فيما يلي:

1- يجب أن تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من طرف المكلف أو وكيله القانوني، ويجب على هذا الأخير أن يستظهر وكالته القانونية الغير خاضعة لحق الطابع والإجراءات التسجيل.¹

وهذا ما يستخلص أيضا من القرار الصادر عن مجلس الدولة في: 19-04-2006 تحت رقم: 23957 عندما لاحظ في القضية أن الشكوى المستظهرة والتي تزعم المستأنفة أنها وجهتها إلى مدير الضرائب ممضية من طرف والدها ولا يوجد بالملف ما يثبت أنها وكلته كما تشترط المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا.²

أما فيما يخص المكلفين المقيمين خارج الجزائر والذين يتقدمون بالشكوى إلى مدير الضرائب للولاية، فانه يجب عليهم اختيار موطن في الجزائر على أساس أن كل المرسلات الخاصة بشكاويهم ترسل إليهم حسب العنوان المختار³، وهذا ما أكدته المادة 75 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.⁴

2- أن تكون الشكوى فردية يعني أن يكون المدعي شخصا بمفرده إلا إذا كانت الضريبة جماعية، كما هو الحال في شركة التضامن أين تقدم التظلمات بصفة جماعية.⁵

3- تقدم الشكوى على ورق عادي حيث لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع، بينما في فرنسا كانت الشكوى تحرر على ورق مدموغ إلى غاية صدور قانون 1977، وغاية المشرع الفرنسي من ذلك هو التقليل قدر الإمكان من طلبات غير مؤسسة للمكلفين بالضريبة،

¹ - وفقاً للفقرة الأولى من المادة: 75 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بالقانون رقم: 15-18 المؤرخ في: 30-12-2015 المتضمن لقانون المالية لسنة 2016.

² - فنيش كمال، المنازعات الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بعنوان "المنازعات الضريبية"، ص9.

³ - فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع سنة 2008، ص21.

⁴ - المادة: 75: معدلة بموجب المادة: 24 من قانون المالية لسنة 2008.

⁵ - Instruction générale sur les procédures contentieuses-version 2012- p6.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

على أساس أن مصاريف الورق المدموغ المدفوعة من المكلفين بالضريبة غير قابلة للاسترجاع.¹

4- أن تقدم الشكوى في رسالة بسيطة، إذ لم يشترط المشرع إلزام المكلف بإرسال الشكوى بواسطة رسالة موصى عليها، رغم أن البعض يفضل أن تكون الرسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

ومع ذلك فالإدارة ملزمة قانوناً في حالة تقديمها طلب للمكلف بتكملة ملف الشكوى أن يكون طلبها هذا برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام. وذلك في أجل 30 يوم اعتباراً من تاريخ الاستلام.

ثانياً: الشروط الموضوعية:

يجب على المكلف تفصيل شكواه، وذلك بالعرض المفصل لمحتواها والدفع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحججها،² فيقع بذلك تلقائياً عبء إثبات سوء تقييم وعاء الضريبة أو الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة الجبائية على المكلف بالضريبة. وعليه تتمثل الشروط الموضوعية فيما يلي:

- 1- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها
- 2- بيان رقم الضريبة في الجدول في حالة عدم تقديم نسخة من الإنذار
- 3- تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع في صورة ما إذا كانت الضريبة لا تحصل بواسطة الجدول.
- 4- تقديم المكلف ملخص لطبيعة النزاع والطلبات والدفع، والتي يقدمها لتصحيح الأخطاء الإدارية.³

¹ - احمد فنديس، المرجع السابق، ص 74.

¹ - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2001، ص 86.

² - وفقاً للمادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الرابعة المعدلة بموجب المادتين 44 من قانون المالية لسنة 2007 و 35 من قانون المالية لسنة 2012.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

- أما بالنسبة للشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب فإنها تكتسي حسب المادة 153 الفقرة الثانية إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج على قانونية شكل إجراء المتابعة، وذلك في حالة وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة فيتقدم المكلف بالضريبة يطلب إلغاء السند المتابعة أمام القاضي، لكونه غير مستوفي للشروط الشكلية المقررة قانوناً . أو شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود التزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به، أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بالوعاء وبحساب الضريبة.

وقد أقرت المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية انه يجب أن تدعم الشكاوى والمشكلة للاعتراض على المتابعات بكل وسائل الإثبات المفيدة.¹ وكننتيجة عامة، فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكاوى للمناقشة، وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي تلقائياً.²

أما بالنسبة للأخطاء الأخرى فيمكن للمكلف تداركها وذلك بعد أن يستدعي من طرف إدارة الضرائب وذلك برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام وذلك لتكملة ملف شكواه في أجل 30 يوماً، اعتباراً من تاريخ الاستلام.³

الفرع الثاني: مضمون تظلم:

بعد أن تستوفي الشكاوى كل الشروط الشكلية والموضوعية فإنه يتعين أن يعرض فيها المكلف بالضريبة أي المتظلم بسبب تقدير وعاء الضريبة أو تحصيلها جملة من الطلبات والدفع.

أولاً: بالنسبة لعرض الطلبات:

بما أن المنازعة الضريبية تنفرع إلى فرعين، منازعة الوعاء ومنازعة التحصيل ويختلف موضوع كل منهما اختلافاً جذرياً عن الآخر.

1- نزاع الوعاء: تتمثل الطلبات التي تقدم في هذا النوع من المنازعات فيما يلي:

¹ - المادة: 153 مكرر: محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2011.

² - العيد صالح، المرجع السابق، ص 89.

³ - انظر الفقرة الرابعة من المادة: 73 من قانون الإجراءات الجبائية السابقة الذكر.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

- طلب تصحيح الخطأ المادي البسيط ويمكن هنا عرض الأسباب موجزة لظهور خطأ بصفة جلية.¹
- طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو في حساب الضريبة أو تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة.²
- طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة عند الاقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائيا مثل الدفع الجزافي على الرواتب والأجور.
- طلب الإعفاء أو تخفيض من الضريبة المفروضة عليه أو مختلف الغرامات والعقوبات من دون طلب إرجاء الضريبة المسددة خطأ، أو إلغاء الضريبة المفروضة لعيب في الإجراء مثل ذلك قيام إدارة الضرائب بفرض الضريبة تلقائيا بالرغم من تقديم المكلف التصريح اللازم.³
- طلب الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي مثل حالات التخفيض المقررة قانونا أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية.⁴

2- نزاع التحصيل:

- الاعتراض على صحة إجراء المتابعة من حيث الشكل، أي وجود عيب شكلي في سند إجراء المتابعة، إذ يعتبر شرطا أساسيا لقبول الاعتراض.⁵
- الاعتراض على التحصيل القصري وهذا ما ينصب على سبب الالتزام
- طلب استرداد الأشياء المحجوزة، وذلك في حالة ما إذا حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب، كما يجب عليه دعم طلبه بكل وسائل الإثبات التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار.

¹- فريجة حسين، المرجع السابق، ص 17.

²- ارجع إلى نص المادة: 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

³- خرشي الهام، المرجع السابق، ص 27.

⁴- محمد صغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية" ملحق القانون الجديد رقم: 08-09 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، سنة 2009، ص 240.

⁵- عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في المنازعات الضرائب المباشرة، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون فرع إدارة ومالية، جامعة الجزائر (01)، السنة الجامعية: 2001-2002، ص 116.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

- طلب إرجاء دفع الضريبة إلى غاية الفصل في الشكوى طبقاً للنص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً: بالنسبة لعرض الوسائل:

الدفع هي مختلف الحجج والمبررات الواقعية والقانونية التي تدعم الشكوى مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبء الإثبات على المكلف الذي يجب عليه إذا أراد المعارضة في الضريبة المفروضة عليه، كأن يدفع أن الضريبة جاءت مرهقة ومبالغ فيها. وعرض الوسائل والحجج من شأنه تحديد نوع التظلم ما إذا كان تظلماً نزاعياً أو ولائياً فالمكلف الذي أسس شكواه على وسائل طلب ولائي لا يمكن له بعد ذلك أمام قاضي المنازعة في صحة الضريبة.¹

الفرع الثالث: آجال تقديم التظلم:

حدد المشرع وبصرامة آجال تقديم الشكوى من طرف المكلف وذلك لخصوصية المنازعات وطبيعة المعنيين بها.

فحسب نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية التي تقضي بأنه في ميدان الضرائب آجال تقديم الشكوى تختلف باختلاف موضوعها حيث نجد نوعين من الآجال.

أولاً: الآجال العامة:

كقاعدة عامة تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث التي هي موضوع الشكوى²، فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلاً في شهر: فيفري سنة 2000 يسري هذا الأجل المحدد لرفع الشكوى إلى غاية: 31 ديسمبر 2001، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ:

¹ طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة 2007، دار الخلدونية، ص11.

² وفقاً للفقرة الأولى من المادة: 72 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المواد 43 من قانون المالية لسنة 2007 و 39 من قانون المالية لسنة 2009 و 15 من قانون المالية لسنة 2013 و 33 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

15-06-1985 تحت رقم: 42780 بخصوص قضية (خ-ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان وفقاً لما هو ثابت في الحال.

فان المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ: 26-01-1982 بعد التبليغ الذي استلمه بتاريخ: 28-12-1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ: 23-08-1983، أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً والمحدد أساساً بـ: 31-01-1982، وعليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس عندما صرح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الآجال.¹

ثانياً: الآجال الاستثنائية:

- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة: حسب الفقرة الثالثة من المادة: 72 من قانون الإجراءات الجبائية، فان الأجل في هذه الحالة ينتهي من السنة التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود خطأ أو الازدواج في فرض الضريبة.
- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: ويكون الخطأ هنا بسبب الإدارة أو بسبب ظهور جديد للملف فان الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد.²
- إذا تعلق الأمر باقتطاع من المصدر للضريبة محل النزاع: في هذه الحالة تكون نقطة انطلاق الآجال هو تاريخ الاقتطاع إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع، أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع لو لم يسبق ذلك تبليغ للضريبة الواجبة التسديد، فان الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.³

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

الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون أعمال، جامعة قسنطينة، سنة 2008، 2007، ص 27.

²- امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، سنة 2008، دار الهدى، ص 22.

³- وفقاً للفقرة الثالثة من المادة: 72 من قانون الإجراءات الجبائية السالفة الذكر.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

- أما فيما يخص نزاع التحصيل فإن الطلب في الاعتراض على سند التحصيل أو الاعتراض على التحصيل القصري، اوجب لقانون الإجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة المعترض تقديم شكوى إلى المدير الولائي للضرائب في اجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ السند.¹

- أما إذا تمثل الطلب في إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات، فيجب أن يوجه إلى المدير الولائي للضرائب في خلال شهر ابتداء من تاريخ الذي علم فيه بالحجز وهذا ما أكدته المادة: 154 فقرة ثانية من قانون الإجراءات الجبائية، وتضيف نفس الفقرة من نفس المادة انه يجب إرفاق الطلب بجميع وسائل الإثبات المفيدة.

وذلك تحت طائلة البطلان، بالإضافة إلى تسليم وصل إلى المكلف بالضريبة المحتج.²

- والملاحظ أن آجال الشكوى في نزاع التحصيل اقصر منها في نزاع الوعاء، ويعود هذا لحساسية هذا الإجراء الذي قد يمس بالمحجوزات حساسة أو سريعة التلف أو قد يؤدي بغلق محل تجاري وتعرضه للإفلاس.

المطلب الثاني: دراسة التظلم واتخاذ القرار:

بعد التعرض إلى الشروط الشكلية والموضوعية للشكوى، والآجال القانونية التي يجب أن تقدم فيها الشكوى، سنحاول الآن توضيح كيفية التحقيق في الشكوى، وكيفية اتخاذ القرار من طرف المدير الضرائب بالولاية.

الفرع الأول: التحقيق في التظلم:

تنص المادة: 76 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة الأولى على أنه يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة.³ وعلى خلاف التظلمات الإدارية في مجال المنازعات الإدارية عموماً، تمر الشكوى بإجراءات ومراحل خاصة أثناء التحقيق، لم

¹ وفقاً للفقرة الأولى من المادة: 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

² وفقاً للفقرة الثالثة من المادة: 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

³ وفقاً للمادة: 76 معدلة بموجب المواد 59 من قانون المالية لسنة 2003 و39 من قانون المالية لسنة 2005 و46 من قانون المالية لسنة 2007 و36 من قانون المالية لسنة 2012 و16 من قانون المالية لسنة 2013.

الفصل الأول المازعة الضربية ومراحلها أمام الإدارة

يوضحها قانون الإجراءات الجبائية، بل ترك ذلك لمجموعة من التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية.

فبمجرد استلام مصالح إدارة الضرائب الشكاوى من المكلفين، تقوم بوضع طوابع على هذه الشكاوى تحدد من خلالها تاريخ وصولها، ومن ثم تقوم بإرسالها إلى مصلحة المنازعات لتقوم هذه الأخيرة بتسجيلها على دفتر خاص بذلك ويتم إرسال وصل إلى المكلف يثبت استلامها، ومن ثم تبدأ مرحلة الدراسة الأولية للشكاوى وذلك بتأكد من استيفائها لجميع الشروط المحددة قانونياً.¹

وبناء على التقرير المعد من هذه المصلحة تتخذ الشكاوى أحد السبل التالية:

- صدور قرار مباشرة برفض الشكاوى، التي لا يمكن تصحيحها²، خاصة تلك المقدمة بعد انقضاء الأجل.
- اكتشاف العون المحقق قبل البدء في تحقيق العيب الذي يشوب الشكاوى، يقوم بإعلام مدير الضرائب بذلك ليطلب من المشتكي إصلاحه إذا كان قابلاً لذلك.³
- كما يمكنه إصدار قراره مباشرة في موضوع الشكاوى، إذا كان طلب الشاكي واضحاً لا يحتاج إلى تحقيق، كما في حالة تعلق الشكاوى بإصلاح خطأ مادي أو حسابي بسيط.
- إرسال الشكاوى للنظر وتحقيق فيها من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة محل الشكاوى ومن ثم يتم التحقيق الفعلي والموضوعي في الشكاوى والفصل فيها. وفي هذه الحالة الأخيرة يتم التحقيق بعدة طرق، إما أن يكون عن طريق الاطلاع⁴، أو استدعاء المكلف للحصول منه على كل التوضيحات المتعلقة بطلباته في الشكاوى كما يمكن التحقيق في عين المكان حيث يمكن الذهاب إلى مقر المشتكي وطلب الوثائق الضرورية منه للتحقيق.⁵

¹ - بدائية يحي، المرجع السابق، ص 54.

² - المادة: 76 الفقرة الثانية "ويجوز البت فوراً في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً...".

³ - المادة: 73 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة: 35 من قانون المالية لسنة 2012.

⁴ - المادة: 45 من قانون الإجراءات الجبائية "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات...".

⁵ - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 44.

كما يمكن للجهة المحققة أن تقوم باستشارة بعض السلطات أو الهيئات خارج إدارة الضرائب.

بعد انتهاء عملية التحقيق في الشكاية من طرف المصلحة التي أعدت أو أسست الضريبة من قبل، تقوم هذه المصلحة المختصة بتقديم تقرير إلى المدير الولائي للضرائب أو الجهة الضريبية المختصة حسب الحالة، وذلك بذكر كل الأسانيد التي أسس عليها تقدير الضريبة محل النزاع، يقوم بعد ذلك المكلف بمصلحة المنازعات بإدارة الضرائب المختصة حسب الحالة لإبداء رأيه على موضوع التقرير كتابيا وعلى نفس الوثيقة المعدة من طرف الجهة المختصة بالتحقيق ثم القيام بالتأشير عليها وإرسالها إلى المدير الولائي للضريبة الذي يقوم لاتخاذ القرار النهائي مع العلم انه لا يكون ملزم بالتقرير المقدم من طرف المصلحة الموكل إليها التحقيق في الشكاية.¹

الفرع الثاني: البت في التظلم:

لقد حدد المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية جملة من القواعد والأحكام التي تحدد كيفية الفصل في الشكاوى والجهة المختصة بذلك وكذا آجال الفصل في الشكاوى.

أولاً: الجهة المختصة بالبت في الشكاوى:

طبقاً لأحكام المادة: 77 والمادة: 172 من قانون الإجراءات الجبائية فان سلطة البت في الشكاوى تعود إلى كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيسي المركز والمركز الجوارى للضرائب على التوالي، ويتم تحديد اختصاص كل منهم على حسب مقدار الضرائب المفروضة .

¹ - قاشي يوسف، المرجع السابق، ص86.

الفصل الأول المازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

1- مجال اختصاص البت في التظلم:

(أ) مجال اختصاص بالنسبة لمدير كبريات المؤسسات:

تنص المادة: 172 من قانون الإجراءات الجبائية على انه "يجب على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى إيداع لدى هذه الهيئة، جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها والتي تختص بها".¹

كما نصت نفس المادة على أن مديرية كبريات المؤسسات يجب أن تأخذ برأي المطابق للإدارة المركزية، في القضايا التي تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثمائة مليون دينار، كما نصت كذلك فيما يخص طلبات الاسترداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة التي تتجاوز ثلاثمائة مليون دينار، فانه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.

(ب) مجال اختصاص البت بالنسبة للمديرية الولائية للضرائب:

حسب نص المادة: 77 من قانون الإجراءات الجبائية، يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى النزاعية وفي طلبات الاسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعة لاختصاصه الإقليمي، كما أضافت المادة: 79 من نفس القانون انه عندما تتجاوز شكاوى النزاعية أو طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، مبالغها مئة وخمسين مليون دينار يتعين على مدير الضرائب اخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.²

(ج) مجال اختصاص البت بالنسبة للمركز والمركز الجوارى للضرائب:

¹ - وفقا للمادة 172 محدثة بموجب المادة: 60 من قانون المالية لسنة 2003 ومعدلة بموجب المواد 40 من قانون المالية لسنة 2006 و53 من قانون المالية لسنة 2007 و37 من قانون المالية لسنة 2008 و50 من قانون المالية لسنة 2015.

² - المادة 79: معدلة بموجب المواد 48 من قانون المالية لسنة 2007 و26 من قانون المالية لسنة 2008 و41 من قانون المالية لسنة 2009 و46 من قانون المالية لسنة 2011 و37 لقانون المالية لسنة 2012 و48 من قانون المالية لسنة 2015.

– يصدر رئيس المركز الضرائب قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار أو يساويها، وكذا طلبات استرداد ديون الرسم على القيمة المضافة التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار.

– أما رئيس المركز الجواني للضرائب فان صلاحياته من اجل إصدار قرارات نزاعية في قضايا التي تقل أو تساوي مبلغها عشرين مليون دينار.¹

2- سلطة التفويض للبت:

نصت الفقرة السادسة من المادة: 172 من نفس القانون على انه يمكن لمدير كبريات المؤسسات أن يفوض سلطته في البت في شكاوى نزاعية وطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، للأعوان الخاضعين لسلطته. كما تركت تحديد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر من المدير العام للضرائب.²

كما نصت المادة: 78 من نفس القانون على أن لمدير الضرائب بالولاية تفويض سلطة قراره أيضا إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته. كما نصت أيضا نفس المادة على إمكانية تفويض كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواني للضرائب سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهما، كما تحدد شروط منح تفويضهما، على التوالي، بموجب مقرر من المدير العام للضرائب.³

ثانياً: آجال البت في التظلم:

لقد نصت المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية على آجال البت في الشكاوى وكل حسب اختصاصه:

– بالنسبة لرؤساء المراكز الجوارية للضرائب فقد حدد المشرع أجل أربعة أشهر من تاريخ استلام الشكاوى.

¹ المادة 77: معدلة بموجب المواد 25 من قانون المالية لسنة 2008 و 38 من قانون المالية لسنة 2012 و 46 من قانون المالية لسنة 2015.

² المادة 172: محدثة بموجب المادة: 60 من قانون المالية لسنة 2003 ومعدلة بموجب المواد 40 من قانون المالية لسنة 2006 و 53 من قانون المالية لسنة 2007 و 50 من قانون المالية لسنة 2015.

³ المادة 78: معدلة بموجب المواد 38 من قانون المالية لسنة 2006 و 47 من قانون المالية لسنة 2007 و 39 من قانون المالية لسنة 2012 و 47 من قانون المالية لسنة 2015.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

أما بالنسبة للشكاوى التابعة للمديرية الولائية للضرائب، فإن الآجل المحدد للبت في الشكاوى من قبل المدير الولائي للضرائب بستة أشهر.

أما بالنسبة للشكاوى التي تتطلب رأي الإدارة المركزية فتتمدد الآجال إلى غاية ثمانية أشهر.¹

كما يقلص هذا الآجل إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجرافية.

أما فيما يخص الشكاوى التي تختص بها مديرية المؤسسات الكبرى فيبت مدير كبريات المؤسسات فيها، في أجل ستة أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها.

وفيما يخص الشكاوى التي تأخذ شكل اعتراض على إجراءات المتابعة أو اعتراض على التحصيل الجبري المنصوص عليهما في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، فقد نصت المادة: 153 مكرر 1 على أنه يبت مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكاوى.²

ثالثا: صدور القرار وتبليغه:

1- مضمون القرار:

يعد القرار الذي تصدره الجهة الإدارية الجبائية المختصة³، الوسيلة القانونية التي تمارس بها المصالح الجبائية المختلفة لنشاطها الإدارية في إطار العمليات الجبائية وفي مجال المنازعات الجبائية خصوصا، تصدر الجهة المختصة بإدارة الضرائب قراراتها في إحدى الأوجه التالية:

- قرار بالقبول الكلي للشكاوى وهنا تفصل الجهة المختصة بقبول كل طلبات المكلف المشتكي ويكون ذلك من خلال إعفائه من الضريبة محل الشكاوى أو منحه التخفيضات التي طلبها في شكاواه.

¹ - بدائية يحي، المرجع السابق، ص 55.

² - المادة 153 مكرر 1 محدثة بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2011.

³ - القرار الإداري "هو العمل القانوني الانفرادي الصادر عن مرفق عام والذي من شأنه إحداث اثر قانوني تحقيقا للمصلحة العامة."

الفصل الأول المازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

- قرار بالقبول الجزئي للشكوى وهنا يتم الفصل بقبول الشكوى في جزء منها ورفض الجزء الآخر، كمنحه جزء من التخفيض الذي طلبه.
- قرار بالرفض الكلي للشكوى في هذه الحالة تفصل الجهة المختصة بالرفض المطلق للشكوى من خلال عدم الاستجابة لكل الطلبات الشاكي.¹
- كما يجب أن يتضمن قرار الفصل في الشكوى مهما كانت طبيعته الأسباب والأسس القانونية التي استندت عليها الجهات الفاصلة في اتخاذ قرارها بشأن الشكوى المقدمة²، وهذا ما أكدته المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- تبليغ القرار:

تنص الفقرة الأخيرة من المادة: 77 من قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام، وبالتالي يعتبر تاريخ استلام القرار من طرف المكلف بداية لحساب المواعيد المتعلقة بالطعن أمام لجان الطعن الضريبية أو الطعن أمام القضاء الإداري، وفي فرنسا اعتبر التبليغ القرار من طرف الإدارة من النظام العام ويجب احترامه، حيث أن التبليغ في الموطن الحقيقي للمشتكي هو الذي يجعل مواعيد الطعن تسري من يوم استلام الرأي المتضمن تبليغ القرار.³

¹ - بدائية يحيى، المرجع السابق، ص 57.

² - Instruction générale sur les procédures contentieuses-op.cit. p35.

³ - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 28.

المبحث الثالث: لجان الطعن الإدارية كمرحلة اختيارية لحل المنازعة الضريبية.

لتقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية ولوضع حد لنزاع الضريبي في بدايته والحيلولة دون وصوله للقضاء لجأ القانون إلى إنشاء وإحداث لجان طعن متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال¹، تساهم تبعاً لتشكيلتها أو تكوينها في حماية المكلفين من تعسف الإدارة الضريبية، لما تتمتع به هذه الأخيرة من مركز أقوى من مراكز الأفراد، وما يتميز به القانون الجبائي من طابع السلطة العامة بشكل أكبر بكثير من القانون الإداري.

أما اللجوء إلى هذه اللجان فقد جعله المشرع أمراً اختيارياً، يتم اللجوء إليه قبل القضاء لأنه إذا لجأ المكلف إلى القضاء سقط حقه في اللجوء إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال. إضافة إلى ذلك وكضمانة للمكلف بالضريبة يمكن لهذا الأخير في حالة عوز أو ضيق تقديم طعن ولائي يلتمس من خلاله الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المباشرة المفروضة قانوناً أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية.

ومما سبق ذكره سنتناول في هذا المبحث تكوين هذه اللجان وسير أعمالها، وكذا اختصاصاتها وطبيعة الآراء الصادرة عنها، مبرزين دور هذه اللجان المتوقف على الإجراءات التي تحكمها إلى غاية تنفيذ قراراتها وسيكون ذلك ضمن مطلبين.

¹ المادة 23: من الأمر رقم: 68-654 المؤرخ في: 30-12-1968، جريدة رسمية رقم: 102 المتضمنة قانون المالية لسنة 1969.

الفصل الأول المازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

المطلب الأول: تكوين لجان الطعن وسير أعمالها:

لقد أدرج المشرع جميع المواد المتعلقة بتنظيم وتكوين لجان الطعن المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وكذا لجان الطعن الولائي ضمن قانون الإجراءات الجبائية¹، بعد ما كانت موزعة بين قانون الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال. وذلك محاولة منه لإبراز أهم الإجراءات وشروط تقديم الطعون بالإضافة إلى تشكيلة هذه اللجان وتحديد سير أعمالها.

الفرع الأول: تكوين لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

نصت المادة: 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية²، على تشكيل لجان الطعن والتي حددتها في ثلاث لجان، اللجنة الولائية واللجنة الجهوية وأخيرا اللجنة المركزية والتي نبين تشكيلها حسب ما يلي، كما نصت المادة: 93 و 93 مكرر و 173 على أن تشكيل لجان الطعن الولائي يكون بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

¹ - المادة: 328 إلى 339 ملغاة بموجب المادة: 200 من قانون المالية لسنة 2002 (تتقل هذه الأحكام إلى

قانون الإجراءات الجبائية).

² - المادة: 344 إلى 353 ملغاة بموجب المادة: 200 من قانون المالية لسنة 2002 (تتقل هذه الأحكام إلى

قانون الإجراءات الجبائية)

³ - المادة: 81 مكرر محدثة بموجب المادة: 50 من قانون المالية لسنة 2007 ومعدلة بموجب المادتين 43

من قانون المالية لسنة 2009 و 27 من قانون المالية لسنة 2016.

الفصل الأول الممارسة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

- أولاً: تشكيل لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:
- 1- اللجنة الطعن الولائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:
- استقر المشرع الجزائري فيما يخص تأليف لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، بعد التغييرات التي عرفت تشكيلها هذه اللجنة¹ على التكوين التالي:
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.
 - ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
 - ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
 - ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات المحاسبين المعتمدين.
 - ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
 - ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
 - المدير الولائي للضرائب، أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الذين لهم، على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.
 - في حالة الوفاة أو الاستقالة له أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد.

¹- كانت التشكيلة بموجب قانون المالية لسنة 2007 كما يلي:

- قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً رئيساً.
- ممثل عن الوالي.
- عضو من المجلس الشعبي البلدي.
- مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية.
- ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية وفي حالة غيابه، المختص إقليمياً في الولاية.
- خمسة أعضاء دائمي العضوية، وخمسة أعضاء مستقلين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء، يتم اختيار أعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي بشرط أن يكونوا على الأقل معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.
- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة.
- استمر الوضع على هذه التشكيلة إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2016.

- يمكن أن تضم، إذا اقتضت الحاجة، خبير موظفا يكون له صوت استشاري. ونلاحظ هذه المرة أن المشرع في تشكيل اللجنة الولائية نص على رئاستها من طرف محافظ الحسابات الذي يعتبر مختص مقارنة بالقاضي كون هذا الأخير لا يملك مؤهلات كافية للنظر في القضايا الضريبية، وبالتالي فإن التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2016 بالنسبة لرئاسة اللجنة الولائية كان صائبا وفي محله، حيث بإمكانه أن يضمن دراسة موضوعية وتقنية للنزاع، وخاصة بعد إضافة ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين، مع إمكانية تدعيم هذه اللجنة إذا اقتضت الحاجة بخبير موظف يكون له صوت استشاري وهذا ما يمنح المكلف ضمانا كافية للنظر في طعنه.

2- اللجنة الطعن الجهوية في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

لقد أحدث المشرع لجنة جهوية وذلك بموجب قانون المالية لسنة 2016¹، وحدد تشكيلتها كما يلي:

- محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبون المعتمدون رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة، برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات المحاسبين المعتمدين.
- في حالة الوفاة أو الاستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد

¹ أحدث المشرع لجنة جهوية وذلك بموجب المادة: 27 من القانون رقم: 15-18 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2015 والمتضمن قانون المالية لسنة 2016.

الفصل الأول المازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

- يمكن للجنة أن تعين، إذا اقتضت الحاجة، خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري.
- ومما يلاحظ في هذه التشكيلة التي اعتمدها المشرع بالنسبة للجنة الجهوية المحدثة أنه تبين نفس الطريقة في تحديد صفة أعضاء اللجنة الولائية وبالتالي يكون قد أكد على وجود مختصين لتكون آراء اللجنة تمتاز بطابع تقني مما يضمن للمكلف حقه اتجاه الإدارة الضريبية.
- 3- اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

تنص المادة: 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الثالثة على أنه تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال وتتشكل من¹:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً رئيساً.
- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.

¹ - تتشكل اللجنة المركزية بموجب قانون المالية لسنة 2007 من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً، رئيساً.
- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- مدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.
- ممثل عن الاتحاد المهني.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر، ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررًا.

الفصل الأول المازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات.
- كما يمكن للجنة أن تعين، إذا اقتضت الحاجة خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري.
- يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفة مقرراً للجنة.
- تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، يعين المدير العام للضرائب أعضائها.

وما يلاحظ على هذه التشكيلة للجنة المركزية وبعد التعديل الذي طرأ عليها بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016. أنها تخلص من تمثيل طرف أساسي في نزاع الضريبي وهو المكلف بالضريبة، كما أن هذه التشكيلة إدارية مطلقة حيث أن أغلب أعضائها ينتمون إلى قطاع المالية.¹

ثانياً: تشكيل لجان الطعن الولائي:

1- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن الولائي:

- تتشكل لجنة التماس العفو أو الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب مما يأتي:
- المدير الولائي للضرائب، رئيساً.
 - المدير الفرعي للمنازعات، عضواً مقرراً.
 - المدير الفرعي للعمليات الجبائية، عضواً.
 - المدير الفرعي للتحصيل، عضواً.
 - المدير الفرعي للمراقبة الجبائية، عضواً.
 - رئيس مفتشية وقابض ضرائب مختلفة معينين من طرف المدير الولائي للضرائب لمدة سنة. عضواً.
 - رئيس المركز الضرائب بالنسبة للملفات التي تدخل في اختصاصه. عضواً.
 - رئيس المركز الجواني للضرائب بالنسبة للملفات التي تدخل في اختصاصه. عضواً.

¹ تدخل الأحكام الجديدة للمادة: 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

ويقوم بمهام كتابة اللجنة، رئيس مكتب مكلف من طرف لجنة الطعن.¹

2- تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن الولائي:

- المدير الجهوي للضرائب، رئيساً.
 - المدير الفرعي للعمليات الجبائية و المدير الفرعي للمنازعات عضواً مقررًا.
 - مديرين ولائيين للضرائب، يعينهما المدير الجهوي للضرائب لمدة سنة. عضوين.
- ويقوم بكتابة اللجنة رئيس مكتب مكلف تابع للمنازعات.²

3- تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات:

- مدير مديرية كبريات المؤسسات، رئيساً.
- المدير الفرعي للمنازعات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضواً.
- المدير الفرعي للتسيير على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضواً.
- المدير الفرعي للجباية البترولية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضواً.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضواً.
- قابض الضرائب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضواً.
- المدير الفرعي للجان الطعن بمديرية المنازعات لكبريات المؤسسات، عضواً.
- المدير الفرعي للتقويمات الجبائية بمديرية العمليات الجبائية والتحصيل على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضواً.
- وتستند كتابة اللجنة لرئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.³

¹- Article 4: de la décision N:381 du 18/04/2013. Portant création. Composition et fonctionnement des commissions de recours gracieux.

²- Article 5: de la décision N:381 du 18/04/2013. Op.cit.

³- بديرية يحي، المرجع السابق، ص 111.

الفصل الأول الممارسة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

الفرع الثاني: شروط تقديم الطعون:

تنص المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية¹، انه يمكن للمكلف اللجوء إلى لجان الطعن وذلك بعد صدور قرار الرفض الكلي أو الجزئي لشكوى المكلف بشرط أن لا يكون المكلف قد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية. كما يمكن له تقديم الطعن الولائي حسب نص المادة: 92 من نفس القانون²، في حالة العوز أو ضيق الحال تضع المدين في حالة عجز عن إبراء ذمته اتجاه الخزينة وذلك من اجل الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المباشرة المفروضة قانوناً أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية.

أولاً: شروط تقديم الطعون أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال

1- آجال المحددة في تقديم الطعون:

طبقاً لنص المادة 80 فقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، أن المكلف الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه، أن يلجأ إلى لجان الطعن في أجل أربعة أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة.

ويبدأ الأجل من اليوم الذي استقبل فيه المكلف قرار الرفض الكلي أو الجزئي الذي يبلغ للمكلف عن طريق رسالة مع إشعار بالاستلام.

1- شكل ومحتوى الطعن:

طبقاً لنص المادة: 80 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية، فإن المشرع لم يحدد شكل خاص للطعن أمام لجان الطعن الإدارية بل أخضعها لنفس الشروط الشكلية الخاصة بالشكوى والمنصوص عليها في المادة: 73 و 75 من نفس القانون³.

أما فيما يخص مضمون الطعن فإنه يجب أن يتضمن بالإضافة إلى معلومات الشخصية البيانات التالية:

- الضرائب المتعلقة بموضوع الطعن من حيث طبيعتها وقيمتها.

¹ المادة 80: معدلة بموجب المواد 49 من قانون المالية لسنة 2007 و 42 من قانون المالية لسنة 2009 و 40 من قانون المالية لسنة 2012.

² المادة 92: معدلة بموجب المادتين 41 من قانون المالية لسنة 2012 و 17 من قانون المالية لسنة 2013.

³ المادة 75: معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008.

الفصل الأول المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

- تضمين الطعن جميع الوثائق الأساسية والمبررة لحجج المكلف.
- في حالة رغبة المكلف الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع فعليه تقديم طلبه ضمن الطعن المقدم والذي يسري وفق الإجراءات المتضمنة له.¹

2- التأجيل القانوني للدفع:

تنص الفقرة الثانية من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه يمكن للمكلف الذي لجأ إلى لجان الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من نفس القانون²، وذلك بأن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي عشرين بالمائة من هذه الضرائب، لدى قابض الضرائب.

بالنسبة للمكلفين الذين لم يستفيدوا من حق التأجيل القانوني للدفع خلال مرحلة الطعن النزاعي الأولي نتيجة عدم تقديم طلب ضمن شكاوهم أمام الإدارة فلا يمكنهم الاستفادة من هذا الإجراء أمام لجان الطعن إلا بشرط تسديد ما نسبته أربعين بالمائة من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع وهنا نميز بين حالتين:

- 1- حالة الرفض الكلي للشكوى: تكون هنا الاستفادة من التأجيل أثناء اللجوء للجان الطعن يستوجب تسديد عشرين بالمائة من قيم الحقوق والعقوبات محل النزاع.
- 2- حالة الرفض الجزئي للشكوى: في حالة حصول المكلف أثناء تقديم الشكوى الأولية على التخفيض الجزئي للقيم الضريبية المفروضة عليه، فإن الاستفادة من حق التأجيل القانوني للدفع أمام لجان الطعن يستلزم تسديد مرة ثانية مبلغ قيمته عشرين بالمائة حيث لا تفوق القيمة الإجمالية المسددة نسبة أربعين بالمائة من الحقوق بعد التخفيض الجزئي.³

¹- مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة للحصول على شهادة الماجستير

في الحقوق فرع دولة ومؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، سنة 2011، ص 94.

²- المادة: 74 معدلة بموجب المواد 38 من قانون المالية لسنة 2005 و 45 من قانون المالية لسنة 2007

و 40 من قانون المالية لسنة 2009 و 25 من قانون المالية لسنة 2010.

³- مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 96.

ثانياً: شروط تقديم الطعون فيما يخص الطعن الولائي:

تنقسم هذه الشروط إلى قسمين قسم خاص بالتماس العفو في حالة العوز أو ضيق الحال من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية، أما القسم الثاني فيتمثل في الشروط طلب المكلف تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية، أي ما يسمى بالتخفيض المشروط¹.

1- بالنسبة لالتماس العفو في حالة العوز:

(أ) الشروط العامة:

- يجب إرسال شكوى إلى مدير الضرائب بالولاية، الذي يتبع له مكان فرض الضريبة وإرفاقها بالإنذار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة، يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى.
- التوقيع الخطي.
- ذكر الأسباب والتدقيقات للعناصر الفعلية التي بإمكانها تبرير وضعية المكلف بالضريبة².
- تمنح الإعفاءات والتخفيفات إلى المدين بالرسم الحسن النية تبعاً لعناصر يجب البحث عنها في مواضبه العادية بالنظر إلى التزاماته الجبائية وكذا الجهود المبذولة من طرفه ليتخلص من ديونه.
- فيما يخص حالة الغش، فلا يمكن للإدارة أن تمنح تخفيض أو تخفيف الضرائب والغرامات والعقوبات الجبائية التي يتعرضون لها في المجال الجبائي.

¹ المنشور رقم 12/و.م.ع.ض.م.ت.ج/ قانون المالية لسنة 2013.

² www.mfdgi.gov.dz du 11 /11/2016.

الفصل الأول المازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

(ب) الشروط الخاصة: عند معاينة تراعى الشروط التالية:

- في مجال الرسوم على رقم الأعمال، لا تكون الغرامات المعدة تطبيقاً للمادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال¹، موضوع الإعفاء الولائي كلياً أو جزئياً من طرف الإدارة.
- لا يمكن التماس تخفيض أو تخفيف الغرامات في مجال الرسوم على رقم الأعمال من طرف المدين بالرسم إلا بعد تسديده للحقوق الأصلية.²

2- بالنسبة للتخفيض المشروط:

يشترط في التخفيض المشروط شرط واحد، ويعتبر هذا الشرط من الشروط الشكلية وهو تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة. يلتزم من خلاله التخفيض المشروط.

الفرع الثالث: إجراءات سير أعمال لجان الطعن:

أولاً: إجراءات سير أعمال لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

- تجتمع لجان الطعن الإدارية الثلاث مرتين في الشهر وذلك بدعوة من رئيسها.
- ولا يكون الاجتماع صحيحاً إلا بحضور أغلبية الأعضاء.
- وبعد تلقي الطعون من اللجنة المختصة تسجل من قبل كاتبها في سجل خاص لهذا الغرض مفتوح لاسم كل سنة على حدى ويكون مرقماً ترقيماً تتابعياً، ويؤشر في هذا السجل بتاريخ إيداع.

¹ تنص المادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه: "إن المساهمة في أعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يعتبرها غير صحيحة أي رجل أعمال، أو خبير أو على العموم أي شخص أو شركة تتمثل في مسك حسابات عدة زبائن أو تساعد على مسكها، يعاقب عليها بغرامة جبائية تحدد بالمبالغ التالية:

- 1.000 دج، على المخالفة الأولى المسجلة ضد صاحبها.

- 2.000 دج، على المخالفة الثانية.

- 3.000 دج، على المخالفة الثالثة.

وهكذا بزيادة 1.000 دج إلى مبلغ الغرامة بالنسبة لكل مخالفة جديدة،...".

² وفقاً للمقطع الثالث من المادة: 93 من قانون الإجراءات الجبائية: المعدلة بموجب المواد 40 من قانون المالية لسنة 2005 و 48 من قانون المالية لسنة 2011 و 42 من قانون المالية لسنة 2012.

الفصل الأول الممارسة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

تحول هذه الطلبات إلى مدير الضرائب بالولاية لدراسة الملف، وذلك بعد تسجيله على مستوى المديرية في سجل خاص لكل لجنة.

يحرر مدير الضرائب تقريره اخذ في الحسبان الأسباب التي رفضت على أساسها الشكاية الأولى، كما يمكنه إرفاق تقريره للجنة بجدول أعمال مقترحا إياه عليها.¹

أما فيما يخص استدعاء المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، فقد نصت عليه المادة 81 مكرر وحددت المدة بعشرين يوم قبل تاريخ انعقاد اجتماعها. وقد وحد المشرع هذا الأجل بالنسبة لكل اللجان. وأحسن فعلا بهذا الإجراء، إذ يعد ضمانا للمكلفين ليقدموا ملاحظاتهم وحججهم وكل ما لديهم من بيانات وأوراق خاصة.

- عند عرض النزاع على أعضاء اللجان من رؤسائها، تتم دراسة ومناقشة الطعون من ثلاث أوجه رئيسية:

- 1- أصل الضريبة محل النزاع وأساس فرضها.
 - 2- أوجه النزاع التي أثارها المكلف.
 - 3- وفي الأخير استنتاجات أعضاء اللجنة المعنية حول أوجه الطعن.²
- ثم يتم التصويت على رأي اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا.

ثانياً: إجراءات سير لجان الطعن الولائي:

1- بالنسبة للجنة التماس العفو:

تجتمع لجان الطعن للعفو الولائي بدعوى من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل، ويتم تبليغ الأعضاء قبل ثمانية أيام قبل الاجتماع على الأقل. وتجتمع بثلاثي أعضائها على الأقل.³

كما يمكن عرض الشكاوى التي تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها.

¹ - الهام خرشي، المرجع السابق، ص 72.

² - بدائرية يحي، المرجع السابق، ص 117.

³ - Article 6: de la décision N:381 du 18/04/2013. Op.cit.

الفصل الأول المازعة الضريبة ومراحلها أمام الإدارة

- تختتم أعمال اللجنة بمحضر موقع من طرف الرئيس¹.

2- بالنسبة للتخفيض المشروط:

من يوم تقديم المكلف الطلب الكتابي لدى السلطة المختصة، تقوم هذه الأخيرة بتبليغ المكلف بالضريبة في أجل أقصاه 30 يوما، عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام، يبين فيه المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي. ويمنح أجل 30 يوما للمكلف بالضريبة من أجل إيداء قبوله أو رفضه. في حالة قبول المكلف بالضريبة، فإنه يبلغ بقرار التخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام².

المطلب الثاني: اختصاصات وآراء لجان الطعن.

بعد عرض تشكيلة لجان الطعن وإجراءات تقديم الطعون أمامها وذلك فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وكذا لجان الطعن الولائي نورد الآن اختصاصات لجان الطعن الإدارية من حيث المجالات التي يمكنها التدخل فيها وذلك وفقا لقانون الإجراءات الجبائية والمنظم لذلك، بالإضافة إلى أهم مرحلة وهي مرحلة البت في الطعون المقدمة من قبل المكلفين مبرزين في ذلك طبيعة آراء اللجان وكيفية تنفيذ قراراتها.

الفرع الأول: تحديد اختصاصات لجان الطعن الإدارية:

نصت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على اختصاص كل لجنة من لجان الطعن على حدى، أما المجال العام الذي يحدد اختصاص اللجان ككل فقد نصت عليه المادة 81 الفقرة الأولى من نفس القانون. أما بالنسبة إلى اختصاصات لجان الطعن الولائي فقد وردت في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية وكذا المادة 93 مكرر من نفس القانون بالنسبة لاختصاصات لجان الطعن فيما يخص التخفيض المشروط. وفيما يخص اختصاصات

¹ Article 10: de la décision N:381 du 18/04/2013. Op.cit.

² وفقا للمقطع الثاني من المادة: 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية: محدثة بموجب المادة 18 من قانون المالية لسنة 2013.

الفصل الأول الممارسة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

لجنة الطعن الولائي بالنسبة لكبريات المؤسسات فقد تم تحديد اختصاصها بموجب أحكام المادة: 173 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: اختصاص لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

1- مجال اختصاصها:

حسب نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية فإن اختصاص لجان الطعن له علاقة مع نوع الضريبة حيث أن الطعون المقدمة أمام لجان الطعن يجب أن تتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، فالضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي تقع على عاتق المكلف بصفة مباشرة، أما الرسوم على رقم الأعمال فقد أنشأت بموجب قانون المالية لسنة 1996 وهي رسوم تفرض على أشخاص طبيعيين أو معنويين أي أصحاب مهن حرة.¹

أما فيما يخص موضوع الطعن فقد أجمعت النصوص القانونية المتلاحقة والمعدلة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الإجراءات الجبائية²، على أن تبدي اللجان آراءها بخصوص الطلبات الرامية إما إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي وهذا ما نصت عليه المادة 81 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

وبالتالي فإن الطعون تقتصر إما على الأخطاء المرتكبة في عملية تقدير الضريبة من خلال حسابها وربطها أو تحديدها وبالتالي لا علاقة للجان الطعن بعملية التحصيل الضريبي أو على الاستفادة من كل حق ناتج عن تطبيق حكم تشريعي أو تنظيمي وما يلاحظ هنا أن الاستفادة لها معنى واسع ، إذ تشمل جميع القوانين المتعلقة بالضرائب.³

¹ - يلس شاوش بشير، المالية العامة، المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجزائرية، سنة 2013، ص177.

² - تم بموجب المادة: 49 من القانون رقم: 06-24 المؤرخ في: 26-12-2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 إدراج جميع المواد المتعلقة بلجان الطعن والذي كان منصوص عليها في المواد 300، 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

³ - بدائرية يحيى، المرجع السابق، ص86.

2- مقدار الضريبة لتحديد الاختصاص:

بالإضافة إلى ارتباط مجال الاختصاص بطبيعة الضريبة محل الطعن فإن الأمر مرتبط بمبلغ الضريبة محل الطعن حيث تختلف صلاحيات لجان الطعن من لجنة إلى أخرى، وذلك بالتناسب مع قيمة الضريبة محل الطعن والتي نظمها المشرع المالي عبر ثلاث أنواع متمثلة فيما يلي:

أ) صلاحيات اللجنة الولائية للطعن:

تختص لجنة الطعن على مستوى الولاية بالطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات التي تخص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، أقل أو يساوي عشرين مليون دينار والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

وما يلاحظ هنا أن اختصاص اللجنة الولائية حسب ما جاء به قانون المالية لسنة 2016 لم يحدد الحد الأدنى وذلك بسبب إلغاء المشرع للجنة الدائرة الذي كان مقدار اختصاصها يقل عن مليوني دينار.¹

ب) صلاحيات اللجنة الجهوية للطعن:

تنشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال²، تبدي آرائها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار والتي سبق وان أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

¹ تم إحداث لجنة الدائرة بموجب قانون المالية لسنة 1994 وألغيت بموجب قانون المالية لسنة 2016.

² تم إحداث لجنة جهوية بموجب المادة: 27 من قانون رقم: 15-18 المؤرخ في 30-12-2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016.

ج) صلاحيات اللجنة المركزية للطعن:

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها في الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

أما فيما يخص مبلغ الضريبة، فتبدي اللجنة رأيها في القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال¹، سبعين مليون دينار والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

ثانياً: اختصاصات لجان الطعن الولائي:

حدد المشرع، اختصاصات لجان الطعن الولائي سواء كان بالنسبة للالتماس العفو أو التخفيض المشروط، على أساس مقدار الغرامات الجبائية والعقوبات. وذلك طبقاً للمادتين: 93 و 93 مكرر.

تنص الفقرتين من المقطع الثالث من المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "تخول سلطة البت في شكاوى المكلفين بالضرائب:

- للمدير الجهوي المختص إقليمياً، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف 5.000.000 دج.
- للمدير الضرائب بالولاية، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف أقل أو يساوي 5.000.000 دج.²

- وبخصوص التخفيض المشروط فقد خول المشرع سلطة البت في طلبات المكلف أمام نفس اللجنة المنصوص عليها فيما يخص التماس العفو، وكذا بنفس المقدار موضوع الطلب.³

¹ وفقاً نص المادة 81 مكرر الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 93: معدلة ومتممة بموجب المواد 40 من قانون المالية لسنة 2005 و 48 من قانون المالية لسنة 2011 و 42 من قانون المالية لسنة 2012.

³ وفقاً للمقطع الأول من المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول الممارسة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

- أما بالنسبة للجنة الطعن الولائي لمديرية كبريات المؤسسات فقد تم تحديد اختصاصها على أساس الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه: "تعين الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى كمحل لإيداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم، بالنسبة إلى:
- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا، العاملة في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها كما ينص عليه التشريع المتعلق بالمحروقات، وكذا النشاطات الملحقة بها.
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار جزائري (100.000.000).
- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار (100.000.000).
- الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر و منصوص عليه في المادة 1-156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.¹
- ويكون هذا الاختصاص بالنسبة للجنة الطعن الولائية لمديرية كبريات المؤسسات ، سواء كان لتقديم الطعون الولائية أو لتقديم طلباتهم وبصيغة تعاقدية أي على أساس التخفيض المشروط.²

¹ المادة 160: محدثة بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003 ومعدلة بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2016.

² المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية: محدثة بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003 ومعدلة بموجب المواد 53 من قانون المالية لسنة 2007 و 38 من قانون المالية لسنة 2008 و 57 من قانون المالية لسنة 2011 و 19 من قانون المالية لسنة 2013.

الفرع الثاني: آراء لجان الطعن:

أولاً: آراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال: تصدر لجان الطعن آرائها وذلك بعد دراسة الملفات وفحصها وإطلاعها على التقارير المرسلة من طرف المدير الولائي، وقيامها باستدعاء المكلفين أو ممثليهم القانونيين لسماعهم وهذا وفقاً للتعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 1996. وعليه يمكننا طرح السؤال التالي، هل آراء لجان الطعن ملزمة أم هي مجرد آراء استشارية؟.

وقبل الإجابة على هذا السؤال نتطرق أولاً إلى الإجراءات التي تخضع لها الآراء الصادرة عن لجان الطعن.

1- إصدار آراء لجان الطعن وكيفية تبليغها:

(أ) إصدار الآراء:

حسب نص المادة 81 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية فإن لجان الطعن ملزمة بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة. كما أن صمتها يعتبر رفضاً ضمناً حيث يمكن للمكلف رفع دعواه إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.

- كما يلزم المشرع حسب الفقرة الثالثة من نفس المادة، الإدارة بتعليل آرائها، وذلك بتبيين الحثيات والاعتبارات التي بنت عليها اللجنة رأيها. ويتم الموافقة على الآراء بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحاً.

إضافة إلى ذلك فقد ألزم المشرع اللجنة بعرض ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع وتقديرات مصلحة الضرائب، ومقارنتها بتقديرات المكلف بدفع الضريبة، كما يتم أيضاً تحديد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي يمنح للمكلف الطاعن، وذلك في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة.¹

¹ - مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 105.

(ب) تبليغ الآراء:

أوكلت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية مهمة التبليغ إلى كاتب اللجنة بالنسبة لجميع اللجان، إلا أن الاختلاف يكون في أجل التبليغ، حيث نصت نفس المادة على أنه يتم تبليغ الآراء بالنسبة للجنة الولائية بواسطة الكاتب، إلى المدير الولائي للضرائب¹، خلال عشرة أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

وقد أخضع المشرع التبليغ بالنسبة للجنة الجهوية للطعن إلى نفس الآجال المحددة بالنسبة للجنة الولائية للطعن وذلك بعشرة أيام، ويتم التبليغ بنفس الطريقة وإلى نفس الجهة والمتمثلة في المدير الولائي للضرائب.

- أما بالنسبة للجنة المركزية للطعن فقد نصت نفس المادة من قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم التبليغ من قبل كاتب اللجنة لآراء التي يمضيها الرئيس²، إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً وإلى مدير كبريات المؤسسات في أجل عشرين يوماً ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

2- تنفيذ قرارات اللجنة:

حسب قاعدة توازي الأشكال فإن تنفيذ الآراء الصادرة من قبل السلطة الإدارية المختصة قانوناً يتم من قبل السلطة الإدارية المختصة والتي حددها المشرع حسب الحالة، إما مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب.

(أ) تبليغ القرار للمكلف بالضريبة:

حسب نص المادة 81 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، فقد ألزم المشرع على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب وذلك حسب الحالة بإبلاغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد، وهذا ما أكدته التعليمات العامة الخاصة بإجراءات المنازعات الضريبية.³

¹ قبل قانون المالية لسنة 2016، كانت تبلغ آراء اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب.

² لم ينص المشرع على التوقيع فيما يخص أعضاء اللجنة، بل خصه برئيس اللجنة فقط، وهذا ما شمل لجان الطعن الثلاثة.

³ Instruction générale sur les procédures contentieuses-op.cit.p58.

ب) حالة الآراء الغير مؤسسة:

وفقا لنص المقطع الرابع من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن السلطات الإدارية المختصة بالتنفيذ وهم حسب الحالة مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، في حالة ما إذا رأوا أن آراء اللجان مخالفة صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، أن يصدر قرار مسبب بالرفض، والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي.

ونلاحظ هنا أن المشرع وبعد تعديله لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2016¹، أنه أعطى حق مراقبة رأي اللجنة إذا كان مخالفا للقانون أو التنظيم لمدير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب فقط، على غرار القانون القديم الذي منح هذا الاختصاص إلى كل من رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواني للضرائب.

كما يمكن أيضا ملاحظة موضوع الرقابة أو مضمون الاعتراض الذي نص عليه المشرع قبل تعديل 2016 بصياغة "يعلق تنفيذ الرأي" إلا أنه بعد التعديل أعطى السلطة المختصة حسب الحالة والمتمثلة في مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب لإصدار قرار مسبب بالرفض، كما أعطى لهذه السلطات الحق في رفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي، وما نستشفه هنا أن المشرع قبل التعديل أعطى الحق للسلطة المختصة بتعليق الرأي فقط، ومن ثم اللجوء إلى المحكمة الإدارية، أما بالنسبة للتعديل الجديد الذي تضمنه قانون المالية لسنة 2016 قد أعطى السلطة المختصة صلاحيات واسعة تتمثل في إصدار قرار مسبب بالرفض ومن ثم فعلى المكلف اللجوء إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار من السلطة المختصة.²

¹ تدخل الأحكام الجديدة للمادة: 81 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة: 26 من قانون المالية لسنة 2016، حيز التنفيذ ابتداء من الفاتح جانفي سنة 2017، وذلك حسب ما نصت عليه المادة 28 من قانون المالية لسنة 2016.

² المادة: 82 معدلة بموجب المواد 59 من قانون المالية لسنة 2003 و 51 من قانون المالية لسنة 2007 و 27 من قانون المالية لسنة 2008 و 47 من قانون المالية لسنة 2011.

الفصل الأول المازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

ثانيا: آراء لجان الطعن الولائي:

تصدر قرارات لجان الطعن الولائي بأغلبية الأصوات، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، وتكون هذه الآراء مسببة¹. تبلغ هذه الآراء إلى المكلف في أجل 15 يوما من تاريخ اختتام المداولات.²

كما تعتبر قرارات مدير الضرائب بالولاية قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا.³

ويتم التبليغ وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.⁴

أما فيما يخص التخفيض المشروط فعندما يصبح نهائيا بعد استثناء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة، لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها.⁵

¹- Article 8: de la décision N:381 du 18/04/2013. Op.cit

²- Article 11: de la décision N:381 du 18/04/2013. Op.cit.

³- وفقا للفقرة الأخيرة من المادة: 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴- تنص المادة: 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "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.

- يمكن أن تتقل بإعفاء بريدي مراسلات المصلحة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتبادلة بين الموظفين المرخص لهم بالمراسلة.

- تمنح الإعفاءات البريدية والنسب الخاصة بالإعفاء المعترف بضرورتها أو تحدد بموجب قانون".

⁵- وفقا للفقرة الأخيرة من المادة: 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول الممارسة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

الفرع الثالث: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن:

أولاً: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

تقوم اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة بتقديم رأي في الطعون المطروحة أمامها، هذه الآراء لا تسمو إلى مرتبة القرار¹، وقد أكدت المادة 81 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "تبدي لجان الطعن رأياً حول الطلبات...".

- ولم يوضح قانون الإجراءات الجبائية بدقة صفة هذه الآراء المتخذة من قبل لجنة الطعن بمستوياتها الثلاث، من كونها آراء استشارية أم هي آراء تطابقية أي تلزم السلطة الإدارية المصدرة للقرار النهائي لتطبيق الرأي.

وطبقاً للفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية أن آراء اللجان نافذة، وهذا ما يؤكد أنها آراء مطابقة وليست آراء استشارية²، وبالتالي هي آراء ملزمة للإدارة الجبائية، إلا في حالة استثنائية التي يمكن للإدارة الجبائية أن توقف تنفيذ آراء اللجان وهي إما تكون هذه الآراء مخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

- ما يعاب على المشرع أنه لم يستقر على مصطلح قرار بالنسبة لجميع المواد التي تشرح إجراءات الطعن أمام لجان الطعن في قانون الإجراءات الجبائية، إذ لم يعر اهتماماً للفرق بين المصطلحين من الناحية القانونية، على سبيل المثال الفقرة الثانية من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولائي:

تعتبر آراء لجان الطعن الولائي ملزمة سواء بالنسبة للإدارة الضريبية أو للمكلف الخاضع لها.

¹- احمد فنديس، المرجع السابق، ص122.

²- مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 104.

وقد أعطى المشرع الحق للمكلف بالطعن ضد قرارات لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية وذلك أمام اللجنة الجهوية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب¹، لكن لم يعطي للمكلف الحق الطعن في قرارات اللجنة الجهوية أمام أي جهة أخرى.

أما فيما يخص الطعن القضائي فلم يشر المشرع إلى إمكانية الطعن القضائي في قرارات هذه اللجان مع أن قراراتها إدارية. حيث أنها صادرة عن لجنة مشكلة تشكيلة إدارية محض، وبالتالي يعتبر موقف المشرع هنا بالموقف السلبي الذي يؤثر على المكلف باعتباره الطرف الأضعف في هذه العلاقة، كما أنه يدعم موقف الإدارة، ويزيد من سلطاتها.

¹ - وفقاً للمقطع الثالث من المادة: 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة

الفصل الأول

خلاصة الفصل:

بالرغم من الأهمية التي تتمتع بها المرحلة الإدارية وذلك في حل المنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف، إلا أنها تبقى آلية غير فعالة في الحد من هذه المنازعات، وكذا في حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية، لما تتمتع به هذه الأخيرة من سلطات واسعة في مواجهته.

أولها سلطة البت في الشكوى المقدمة من طرف المكلف، والتي تجعل من الإدارة خصما وحكما في نفس الوقت، بالإضافة إلى إمكانية الإدارة اصدر رأي مسبب بالرفض في رأي لجان الطعن الإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

بعد محاولة التشريعات الضريبية حل المنازعة الضريبية بين الإدارة والمكلف بالضريبة، عن طريق النظم الإداري والطعن أمام لجان الطعن الإدارية، وذلك لتخفيف العبء على القضاء، بإنهاء المنازعة الضريبية في مرحلة متقدمة.

لكن قد يحول تعنت الإدارة دون ذلك مما يجعل اللجوء إلى القضاء كآخر مرحلة ضرورة ملحة، لضمان حقوق المكلفين بالضريبة، فهذه المرحلة تحقق الرقابة القضائية على الإدارة الضريبية في معاملاتها مع المكلف.

ولذلك سن المشرع مجموعة من القوانين لضبط إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية وذلك سواء أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة ، كل حسب اختصاصه، مرجعا بعض أحكام هذه المنازعة إلى الإجراءات العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

هذا ما سنحاول دراسته في ثلاث مباحث: يوضح الأول شروط قبول الدعوى الضريبية وإجراءات التحقيق فيها، أما المبحث الثاني فسنخصصه للقضاء الاستعجالي في الدعوى الضريبية، بالإضافة إلى دراسة طرق الطعن في القرارات القضائية الصادرة في الدعوى الضريبية سواء أمام المحكمة الإدارية أو أمام مجلس الدولة باعتباره آخر درجة في هرم القضاء الإداري.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

المبحث الأول: رفع الدعوى الضريبية وإجراءات سيرها.

تعتبر الدعوى القضائية الوسيلة القانونية للجوء إلى القضاء، والدعوى القضائية في المنازعة الضريبية تهدف إما إلى التخفيض الكلي أو الجزئي للضريبة، مدعيا في ذلك عدم تطبيق القوانين الجبائية. كما يمكن أن تهدف إلى إلغاء قرار من قرارات التي تدخل في إجراءات التحصيل الجبري، كالغلق المؤقت للمحلات، الحجز الإداري وكذا بيع المحجوزات. ولرفع الدعوى الضريبية يجب توفر مجموعة من الشروط العامة والخاصة، نص عليها كل من قانون الإجراءات الجبائية، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما يتم التحقيق في هذه الدعوى أيضا بطرق عامة وطرق خاصة بالدعوى الضريبية. لذلك ارتأينا معالجة شروط الدعوى في المطلب الأول، وإجراءات التحقيق فيها في المطلب الثاني.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية:

سواء تمت مباشرة الدعوى من طرف المكلف أو من طرف الإدارة، فإن المحكمة الإدارية هي المختصة بالنظر في المنازعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب والرسوم، ولكي لا تكون الدعوى محلاً للرفض يجب أن تتوفر على مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية وأن تتم دراسة الإدارية المسبقة للقرار المطعون فيه، وأن تقيد الدعوى بمواعيد وتقدم وفق للشكليات المنصوص عليها في القانون، ومن هنا يمكننا التطرق أولاً إلى مسألة الاختصاص ثم إلى الشروط العامة والشروط الخاصة للدعوى الضريبية من خلال هذه الفروع.

الفرع الأول: مسألة الاختصاص في الدعوى الضريبية:

سنتناول مسألة الاختصاص في التشريع الجزائري، المنصوص عليه في الفصل الأول من الباب الأول من الكتاب الرابع من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أولاً: الاختصاص النوعي:

تنص المادة 800 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن: "المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية".¹

وبالتالي فإن المعيار الأساسي للانعقاد الاختصاص للمحاكم الإدارية هو أن يكون النزاع إدارياً. ولكي يكون النزاع إدارياً اعتمدت نفس المادة الفقرة الثانية على المعيار العضوي الذي يرمي إلى أنه يكون النزاع إدارياً عندما يكون أحد أطراف النزاع شخصاً عاماً محدداً ضمن الفقرة الثانية من المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثلة في الدولة، الولاية، البلدية، المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية.

- وبالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجده شدد فيما يخص قواعد الاختصاص النوعي باعتبارها من النظام العام، حيث أوجب على القاضي إثارتها من تلقاء

¹ - قانون رقم: 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

نفسه، كما أجاز للإطراف إثارته في أي مرحلة كانت عليها الدعوى¹، و لا يجوز للأطراف الاتفاق على مخالفتها ولو بشكل مسبق في العقود والاتفاقيات مع الإدارة.² وكنتيجة لذلك وباعتبار أن المنازعة الضريبية، منازعة إدارية فهي من اختصاص القاضي الإداري طبقاً لأحكام المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً: الاختصاص الإقليمي:

تنص المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن "يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقاً للمادتين 37 و38 من هذا القانون". وبالرجوع لنص المادة 37 من نفس القانون فإن الاختصاص الإقليمي يؤول للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه، وإن لم يكن له موطن معروف فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، أما في حالة تعدد المدعى عليهم، يؤول الاختصاص الإقليمي إلى الجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن اأدهم.

أما بالنسبة للمنازعات الضريبية واستثناء عن تطبيق القاعدة العامة فقد نصت المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على أنه ترفع الدعاوى في مادة الضرائب أو الرسوم وجوباً أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم. أما بالنسبة للدعاوى المرفوعة ضد القرارات الصادرة عن مديرية كبريات المؤسسات، والتي لم ترض المكلفين بها، فقد نصت المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية ترفع هذه

¹ المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (الهيئات والإجراءات)، الجزء الأول، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية سنة 2013، ص175.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

الدعوى وجوبا أمام المحكمة الإدارية بمكان فرض الضريبة¹، وهي المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة، مما يجعل المكلفين مهما كانت أمكانة تواجدهم وعناوين نشاطاتهم فهم مضطرين إلى رفع الدعوى بشأن قرارات هذه المصلحة الوطنية أمام المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة، باعتبارها المحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة، وهذا ما يعتبر إرهاقا للمتقاضين كون المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة مثلها مثل بقية المحاكم من حيث الهرم القضائي والأسس القانونية التي تحكمها، فهنا من المفروض تطبيق مبدأ تسهيل النقاضي، وتقريب القضاء من المكلفين بالضريبة².

ولقد استقر المشرع عند إصداره لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، على اعتبار الاختصاص الإقليمي إلى جانب الاختصاص النوعي في المواد الإدارية من النظام العام حسب نص المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الثاني: الشروط العامة للدعوى الضريبية:

الشروط العامة هي الشروط الواجب توافرها في الدعوى بوجه عام، ومن بينها الدعوى الإدارية والتي تتضمن الدعوى الضريبية كواحدة من بين الدعوى الإدارية، تتضمن هذه الشروط جزء خاص بشكل العريضة ومحتواها وجزء آخر يتعلق بشخص رافع الدعوى سواء كان المكلف أو الإدارة الجبائية.

¹ المادة: 173 محدثة بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003 والمعدلة بموجب المواد 53 من قانون المالية لسنة 2007 و38 من قانون المالية لسنة 2008، و57 من قانون المالية لسنة 2011 و19 من قانون المالية لسنة 2013.

² لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة من أجل نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، سنة الجامعية 2014، 2015، ص13.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

أولاً: الشروط المتعلقة بالعريضة:

1- شكل العريضة:

تخضع الشروط والبيانات الشكلية للدعوى الضريبية لأحكام المواد 14، 15 و 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا إلى نص خاص متمثل في المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية¹، التي تحيلنا أيضاً للمادة 75 من نفس القانون.

- وقد نصت المادة 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه : "يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من هذا القانون".

وبالرجوع إلى نص المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن البيانات

تشمل ما يلي:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- اسم ولقب المدعي وموطنه.
- اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

- عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

- الإشارة عند الاقتضاء، إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

كما أوجبت المادة 15 السالفة الذكر، أنه تخلف أحد هذه البيانات يؤدي إلى عدم قبول العريضة شكلاً، وذلك بنصها "يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلاً البيانات الآتية..."

نلاحظ هنا أن هذا النص يساوي بين جميع البيانات، بالإضافة إلى ذلك لم يوضح

الطبيعة القانونية لهذه البيانات الشكلية وما إذا كانت من النظام العام أم لا ؟²

¹ المادة: 83 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008.

² مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 291.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

كما نصت المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على وجوب توقيع العريضة من طرف محامي.

ويرى الأستاذ عمار بوضياف في هذا الخصوص أن إجراء وجوبية رفع الدعوى بواسطة محامي أمام المحكمة الإدارية ينجم عنه إرهاب المتقاضى بتحملة أعباء الاستعانة بمحام خاصة وأن الأمر يتعلق بجهة قضائية ابتدائية وجهة وقائع وليس أمام جهة عليا أو جهة قانون فقط، ولكنه في الوقت نفسه يشفع لهذه الوجوبية كون أن القضاء الإداري يقوم على الاجتهاد، وأن دور القاضي هو تأسيسي وإنشائي أكثر منه تطبيقي، مما يجعل وجوبية المحامي تهدف إلى أن هذا الأخير بإمكانه أن يلعب دورا في تأسيس مبادئ وأحكام القانون الإداري.¹

- وحسب الفقرة الثانية من المادة: 83 من قانون الإجراءات الجبائية، فقد أوجبت أن ترفق العريضة بالإشعار المتضمن القرار المعارض عليه إلا أنه بقي الإشكال مطروح في حالة عدم تبليغ القرار من طرف الإدارة والذي لم يضع له المشرع الجبائي حلا.

2- محتوى العريضة:

وفقا لنص المادة: 25 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، يجب أن تتضمن العريضة شرح للوقائع القضية مع تقديم الادعاءات التي تحدد موضوع النزاع، مع التدعيم بجميع الأسانيد القانونية.³

وبرجوع إلى نص المادة: 83 الفقرة الثانية والثالثة ومن قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع اشترط أن تتضمن العريضة في المنازعات الضريبية ما يلي:

- يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرضا صريحا للوسائل التي تثبت صحة ادعائه.

¹ بدائية يحيى، المرجع السابق، ص 144.

² تنص المادة 25 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على "يحدد موضوع النزاع بالادعاءات التي يقدمها الخصوم في عريضة الدعوى ومذكرات الرد".

³ قاسي طاهر، الشروط الشكلية لدعوى الإلغاء في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الإدارة والمالية، سنة 2011-2012، ص 122.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

- كما أنه لا يجوز للمكلف الخروج عن الإطار الذي رسمه وحدده في شكاواه المقدمة إلى الإدارة¹، غير أنه يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى. وهذا ما أكدته قرار صادر عن مجلس الدولة في 14-02-2000 وفصل بعدم قبول الدعوى لاختلاف فحواها عن فحوى الشكوى الضريبية.

ويثور السؤال بهذا الصدد عن المقصود بعبارة الطلبات الجديدة الواردة في الفقرة الثالثة من المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أن المستقر والمتعارف عليه أن مبدأ ثبات الطلب يبرر عدم قبول طلبات جديدة، وأن الأوجه الجديدة تكون مقبولة شريطة استنادها إلى نفس السبب.

وبالتالي فإن عبارة (طلبات جديدة) الواردة في المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية ناجمة عن خطأ في ترجمة إذ أن المشرع استعمل في النص الفرنسي عبارة (Conclusions Nouvelles) ولم يستعمل عبارة (Demandes Nouvelles) وبالتالي قصد الأوجه الجديدة وليس الطلبات الجديدة وعلى القاضي الضريبي المتمتع بالسلطة التقديرية، التمييز فيما يعرض عليه، بين الطلبات الجديدة والأوجه الجديدة عند إعماله إجراءات التحقيق في العريضة².

أما فيما يخص الاعتراض على إجراءات التحصيل، ومنها استرجاع المحجوزات، فإن المحكمة الإدارية لا تبت إلا بالاطلاع على وسائل الإثبات المقدمة أصلاً إلى رئيس مصلحة الضرائب، ولا يجوز لأصحاب الطلب أن يقدموا للمحكمة وسائل اثباتية غير تلك التي استظهروها دعماً لمذكراتهم أمام المدير الولائي للضرائب³.

¹ طاهري حسين، المرجع السابق، ص 21.

² عبد العزيز أمقران، "عن عرضة رفع الدعوى الضريبية في المنازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس

الدولة، عدد خاص "المنازعات الضريبية"، سنة 2003، ص 36.

³ امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 93.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

ثانياً: الشروط المتعلقة بالمدعي:

لقد وضع قانون الإجراءات المدنية والإدارية قاعدة عامة تسري على مختلف الدعاوى حينما نص في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له الصفة، و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون.

وجعلت المادة 13 في فقرتها الثانية الصفة فقط دون المصلحة من النظام العام عندما نصت على أن القاضي يقرر من تلقاء نفسه انعدامها في المدعي أو المدعى عليه وكذلك الإذن إذا ما اشترطه القانون، كما أنها لم تنشر هذه المادة إلى الأهلية مما يعني أن المشرع تبنى الرأي الفقهي الذي يعتبر الأهلية من إجراءات الخصومة وليس من شروط الدعوى.¹

1- الصفة في التقاضي:

الصفة هي أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق أي المصلحة التي أعتدي عليها، هذا بالنسبة للمدعي، أما بالنسبة للمدعى عليه فيجب أن يكون هو الشخص الذي وجد الحق في مواجهته.

وبصفة عامة تثبت الصفة بمجرد إثبات الحق وحصول الاعتداء عليه فيكون لصاحب الحق المعتدى عليه صفة في مقاضاة المعتدي، والأصل أن يستعمل كل شخص حقوقه بنفسه أو بواسطة شخص ينوب عنه، ولكن قد يكون الشخص في استحالة مادية تمنعه من استعمال حقه بنفسه كالشخص المعنوي، وعليه يتولى القانون منح سلطة مباشرة الدعوى أمام القضاء لشخص آخر غير صاحب الحق في الدعوى، وهنا لا يتعلق الأمر بالصفة في الدعوى ولكن يتعلق بالصلاحيات، لمن يباشر الإجراءات أمام القضاء.

ولقد نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن شرط الصفة في المدعي والمدعى عليه (المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف

¹ مسعود شيهوب، المرجع سابق، ص 304.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

بالمؤسسات الكبرى) من النظام العام يجوز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه، وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى وهذا ما أكدته المادة 67 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹ أما بالنسبة للمدير الولائي للضرائب، فإن لديه الصفة باعتباره ممثل الإدارة المركزية على مستوى المحلي، كما يمكنه تفويض صلاحياته حسب نص المادة: 78 من قانون الإجراءات الجبائية.²

2- المصلحة في التقاضي:

يعتبر شرط المصلحة من أهم شروط قبول الدعوى نظرا لمبدأ "لا دعوى بدون مصلحة" هذا ما نصت عليه المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بعبارة (له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون)

وعليه يجب أن تكون المصلحة مشروعة قانونا، وتقدر المصلحة وقت رفع الدعوى القضائية، ويرجع الأمر للقاضي لتقدير وجودها عند رفع الدعوى أو أثناء سير الخصومة. وتختلف طبيعة المصلحة بحسب نوع الدعوى، ففي دعوى تجاوز السلطة، يكفي للمدعي أن يثبت وجود مصلحة عادية لاحقة شخصا كما تراعى فيها المصلحة المحتملة وبالمقابل يشترط في دعاوى القضاء الكامل وجود حق شخصي ذاتي.³

أما بالنسبة للمنازعات الضريبية، فالمكلف بالضريبة أمام المحكمة الإدارية يحاول حماية حقه ومصلحته أمام الإدارة الضريبية، كما أن هذه الأخيرة إن قامت برفع دعوى فإنها تهدف إلى حماية حقوق الخزينة العامة.⁴

¹ تنص المادة: 67 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "الدفع بعدم القبول، هو الدفع الذي يرمي إلى

التصريح بعد قبول طلب الخصم لانعدام الحق في التقاضي، كانعدام الصفة وانعدام المصلحة والتقدم

وانقضاء الأجل المسقط وحجية الشيء المقضي فيه، وذلك دون النظر إلى موضوع النزاع."

² مسعودي عبد الرؤوف، المرجع سابق، ص 145.

³ بوحميده عطاء الله، الوجيز في القضاء الإداري (تنظيم، عمل واختصاص)، الطبعة الثانية، سنة 2013،

دار الهومة، ص 191.

⁴ قاشي يوسف، المرجع سابق، ص 113.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

3- الأهلية في التقاضي:

يقصد بها أهلية الأداء أمام القضاء، والأهلية عند أغلب الفقهاء ليست شرطاً لقبول الدعوى، وإنما هي شرط لصحة إجراءاتها، فإذا باشر الدعوى من هو ليس أهلاً لمباشرتها كانت دعواه مقبولة ولكن إجراءات الخصومة تكون باطلة.

من خلال نص المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن المشرع وضع الأهلية ضمن الدفع ببطلان الإجراءات وجعلها من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه، وهذا حسب نص المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على خلاف الصفة والمصلحة المنصوص عليهما في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ضمن شروط الدعوى.¹

وقد تضمن القانون المدني أحكام الأهلية ضمن المواد 40، 49، و 50، فالمادة 40 تتعلق بالأهلية بالنسبة للأشخاص الطبيعية، أما المادتين 49 و 50 من نفس القانون فتتعلقان بأهلية الأشخاص الاعتبارية.

الفرع الثالث: الشروط الخاصة للدعوى الضريبية:

لقبول الدعوى الجبائية لابد من توفر شروط خاصة تضمنها قانون الإجراءات الجبائية وهي شرط النظم الإداري المسبق وكذا احترام المواعيد الخاصة.

أولاً: إلزامية الشكوى الضريبية:

لا تكون الدعوى القضائية في المنازعات الضريبية مقبولة ما لم تكن مسبقة وجوبا بشكوى يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب.

فالشكوى الضريبية هي عبارة عن مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية.²

وهي وسيلة من وسائل تحريك عملية الرقابة الإدارية، ووسيلة من وسائل حل المنازعات الإدارية.

¹ مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 323.

² عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في المنازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 14.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

فالشكوى المرفوعة من طرف المكلف، تعتبر أول مرحلة من مراحل النزاع الجبائي إذ تعد إجراء أولي وأساسي لقبول الدعوى الجبائية أمام القضاء، ويأخذ هذا الإجراء أساسه من نص المادة: 70 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص منازعات الوعاء التي تستهدف من خلالها الشكوى:

- إما استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها.
 - وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.
- أما فيما يخص الشكوى في منازعات التحصيل فنجد أساسها ضمن نص المادة 153 و153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وتتضمن شكلين:
- إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة.
 - إما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة.

أما فيما يخص، دور إجراء الشكوى في مادة الضرائب بالنسبة للقضاء فيتمثل في عدم قدرة الجهاز القضائي على تحمل العدد الهائل من القضايا التي تثيرها عمليات فرض الضريبة وتحصيلها، بل سيكون ذلك مستحيلا في غياب إجراء غرلة دقيقة للنزاعات التي تحال إليه بفضل إجراء التظلم الذي يعتبر كمصفاة حقيقية لهذه المنازعات.¹

وقد نظم قانون الإجراءات الجبائية أحكام المتعلقة بشكل الشكوى حتى تكون مقبولة أمام الإدارة الضريبية، كما حدد لها آجال تقدم فيها وذلك حسب موضوع كل شكوى، هذا ما تضمنته المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

وفيما يخص الزامية الشكوى المتضمنة جميع الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك قبل رفع الدعوى الضريبية أمام الجهات القضائية، فقضى مجلس الدولة في هذا الشأن في قراره الصادر بتاريخ: 25-12-2003: "حيث بالرجوع إلى القانون

¹ - خرشي الهام، المرجع السابق، ص 07.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

رقم: 23-90 المؤرخ في: 18-08-1990 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية بالأخص المادة: 168 منه، التي تنص صراحة أن المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.

وحيث أن الشكوى في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام طبقاً للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وحيث أن رفع الدعوى من المدعي المستأنف جاءت خرقاً لهذا الإجراء مما يتعين معه عدم قبول الدعوى شكلاً¹.

ثانياً: آجال رفع الدعوى:

تتضمن الدعوى الجبائية أحكاماً خاصة فيما يخص ميعاد رفع الدعوى الضريبية، نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، الذي فرق بين مواعيد رفعها بحسب نوع النزاع الضريبي فقد نظم آجال للدعوى المتعلقة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي وآجال أخرى بالنسبة للدعوى المتعلقة بالنزاع في مادة التحصيل الضريبي.

1- آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي

تنص المادة: 82 من قانون الإجراءات الجبائية على أن أجل رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 في فقرتها الثانية والمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية².

¹ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع سابق، ص 127.

² مادة: 82 معدلة بموجب المواد 59 من قانون المالية لسنة 2003 و 51 من قانون المالية لسنة 2007، و 27 من قانون المالية لسنة 2008 و 47 من قانون المالية لسنة 2011.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليهما في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.¹ يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه.

وبالرجوع إلى المواد 76-2 و 77 نجد أنهما تضمنتا آجال الفصل في شكاوى المكلفين من طرف إدارة الضرائب، وذلك حسب كل حالة، كما يتم الفصل فورا بالرفض في الشكاوى غير جدية بالقبول نهائيا وخاصة تلك المقدمة بعد انقضاء الآجال، وبناء على ذلك فإن آجل رفع الدعوى الضريبية ثمانية أشهر ما بين تاريخ تقديم الشكاوى والطعن القضائي.

وهذا ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر تحت رقم: 1190 بتاريخ: 11-06-2001 "حيث أن المستأنف لم يقدم طعنه القضائي إلا بتاريخ: 06-09-1998 أي بعد مرور مدة 10 أشهر من تاريخ تقديمه للتظلم المسبق الإداري بينما أحكام المواد 334 و 337 تشترط أن لا تتجاوز المدة 8 أشهر ما بين تقديم الطعن المسبق والطعن القضائي مما يجعل دعوى المستأنف غير مقبولة وقد أصاب المجلس في قراره".²

2- آجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي:

بناء على نص المادة: 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية³، على أنه يمكن للمكلف في حالة غياب القرار المتعلق باعتراضه في الأجل المحدد، أو إذا كان القرار الصادر

¹ نصت المادة: 82 من قانون الإجراءات الجبائية على لجنة الدائرة علما أنها ألغيت بموجب قانون المالية لسنة 2016، وتم استحداث اللجنة الجهوية بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2016 المتمثلة في المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية وهي نفس المادة التي أحالتنا إليها المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية .

² جمال السابيس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، المرجع السابق، ص 171.

³ المادة: 153 مكرر 1: محدثة بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2011.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المحدد لمدير كبريات المؤسسات أو المدير الضرائب بالولاية بحسب الحالة، للفصل في اعتراض المكلف.

أما فيما يخص تقديم طلب من المكلف بشأن استرداد الأشياء المحجوزة، فحسب نص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية¹، على أنه إذا لم يتلقى المكلف قرار الإدارة في أجل شهر أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية خلال شهر واحد ابتداء إما من انقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب بالولاية للبت وإما بإبلاغ قراره.

والجدير بالملاحظة أن الأحكام الإجرائية لم تكن واضحة بالنسبة لنزاع التحصيل إلا بصدر قانون المالية لسنة 2011، بالإضافة إلى أن المشرع قلص الآجال الممنوحة للمكلف لرفع دعواه في مجال نزاع التحصيل مقارنة بآجال في نزاع الوعاء، وذلك بالرغم من الآثار الوخيمة على المكلف في حالة عدم تداركه لهذا الأجل القصير.²

المطلب الثاني: التحقيق في الدعوى الضريبية:

بالإضافة إلى الإجراءات العادية للتحقيق في الدعوى المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي يشارك فيها القاضي وبصفه فعالة، إلا أن المشرع الجبائي وضع قواعد قانونية تتعلق بإجراءات التحقيق يمكن أن تأمر بها المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية وذلك بسبب عدم المساواة بين أطرافها، لما تتميز به الإدارة الجبائية من سلطات واسعة في مواجهة المكلف بالضريبة وكطرف في الدعوى الضريبية.

وبناءً على ذلك سنتعرض لهذه الإجراءات عبر ثلاث فروع، الفرع الأول نعرض فيه إجراءات التحقيق العامة أما الفرع الثاني فسيكون موضوعه متعلق بالإجراءات الخاصة والتي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، كما سنبين في الفرع الثالث عوارض الخصومة كإجراء من إجراءات سير الدعوى الضريبية.

¹ - المادة: 154 معدلة بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2011.

² - بدائية يحيى، المرجع السابق، ص 155.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

الفرع الأول: الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية:

تضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية إجراءات التحقيق في الدعوى الإدارية وذلك في الفرع الأول من القسم الثاني تحت الباب الأول من الكتاب الرابع والمعنون بالإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية. ومن أهم هذه الإجراءات قيد الدعوى وتبليغ العريضة بالإضافة إلى الإجراءات الخاصة بتعيين قاضي مقرر، وإبلاغ محافظ الدولة، وكذا الإجراءات المتعلقة بالصالح واختتام التحقيق.

1- قيد الدعوى الضريبية وتبليغ العريضة:

تودع العريضة الافتتاحية لدى أمانة الضبط بالمحكمة الإدارية، وتقيد الدعوى الضريبية وفقا لأحكام المادتين 823 و824 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية، وترقم حسب ترتيب ورودها²، ويقيد التاريخ ورقم التسجيل على العريضة وعلى المستندات المرفقة.

وبعد دفع الرسوم القضائية يسلم أمين الضبط إلى محامي المدعي وصلا، يثبت إيداع العريضة، ويتم سدادها وفقا لأحكام المادة 821 من نفس القانون. ويتم تبليغ عريضة افتتاح الدعوى الضريبية المرفوعة أمام المحكمة الإدارية عن طريق محضر قضائي، باعتباره ضابطا عموميا مكلفا بإجراءات التبليغ، بناء على طلب المدعي أو محاميه بعد تسديد أتعابه وفقا للقانون المعمول به.

¹ المادة: 823 تنص: "تقيد العريضة عند إيداعها بسجل خاص يمكّن بأمانة ضبط المحكمة الإدارية.

يسلم أمين الضبط للمدعي وصلا يثبت إيداع العريضة، كما يؤشر على إيداع مختلف المذكرات والمستندات". المادة: 824 تنص: "تقيد العرائض وترقم في سجل حسب ترتيب ورودها.

يقيد التاريخ ورقم التسجيل على العريضة وعلى المستندات المرفقة بها."

² المادة 16 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "تقيد العريضة حالا في سجل خاص تبعا لترتيب ورودها، مع بيان أسماء وألقاب الخصوم ورقم القضية وتاريخ أول جلسة..."

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

ويسلم بعدها للمعني أو محاميه وثيقة مختومة موقعة من جانبه، تسمى التكاليف بالحضور، المشار إليه بنص المواد 18، 19 و 20 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

2- تعيين مقرر:

حسب نص المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أن رئيس المحكمة الإدارية يعين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط.

ويعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية، والملاحظات و أوجه الدفاع والردود، أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع.

3- إجراء الصلح:

يعرف الصلح بأنه طريقة ودية لتسوية خلاف قائم بين طرفين أو أكثر.²

وقد تناول قانون الإجراءات المدنية والإدارية في الفصل الأول من الباب الخامس من الكتاب الرابع إجراء الصلح في مادة القضاء الكامل.

فنصت المادة: 971 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على جواز إجراء الصلح في أي مرحلة تكون عليها الخصومة، كما أضافت المادة: 972 من نفس القانون على أن إجراء الصلح يتم بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم. ورغم أن الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، إلا أن إمكانية إجراء الصلح في الدعوى الضريبية التي تهدف إلى تحصيل مبالغ مالية تعبر عن ديون الخزينة العمومية، لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح بخصوصها، وهذا ما أكدته إدارة الضرائب من خلال

¹ كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق قسم قانون عام، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2009 - 2010، ص 42.

² رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية)، الجزء الثالث، المرجع السابق، ص 102.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

التعليمية العامة لإجراءات المنازعات لسنة 2005 والتي نصت في فحواها على عدم إمكانية إجراءات المصالحة ما دامت المسألة تتعلق بحقوق الخزينة العمومية.¹

4- إبلاغ محافظ الدولة:

نص على دور محافظ الدولة كل من قانون مجلس الدولة وقانون المحكمة الإدارية بقوله: "يتولى محافظ الدولة مهمة النيابة العامة".

- وبناءً على نص المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه عندما تكون القضية مهياًة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريقة خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماسه بعد دراسته من قبل القاضي المقرر.

- كما أن محافظ الدولة يقدم تقرير مكتوب في أجل شهر من استلام الملف طبقاً لنص المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، كما أضافت المادة 898 ما يتضمنه التقرير من عرض للوقائع والقانون والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة. إلا أن تقرير محافظ الدولة غير ملزم، وهو ليس عنصراً في تشكيلة الحكم ولا يحضر المداولات، فإنه مع ذلك يبقى تقريره مهماً.³

5- اختتام التحقيق:

بناءً على نص المادة: 852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن رئيس تشكيلة الحكم، يحدد تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، وذلك بعد أن تكون القضية مهياًة للفصل.

كما يبلغ الأمر لجميع الخصوم برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى في أجل لا يقل عن خمسة عشر يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر، وإذا لم يصدر

¹ بدائية يحي، المرجع السابق، ص 174.

² نص المادة 897: يحيل القاضي المقرر وجوباً، ملف القضية مرفقاً بالتقرير والوثائق الملحقه به إلى محافظ الدولة، لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ استلامه الملف.

³ مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 288.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق يعتبر التحقيق منتهيا ثلاث أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة.

- كما أنه يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بألا وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد، وفي هذه الحالة يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماسه، ويأمر بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات.¹

الفرع الثاني: الإجراءات الخاصة للتحقيق في دعوى الضريبية:

بالرجوع إلى الفقرة الأولى من نص المادة: 85 من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع أجاز لقاضي الضريبة، إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، وتتمثل في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة.

- وقد استعمل المشرع ضمن نص هذه الفقرة عبارة "إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة" وقد يكون معنى ذلك باعتقادنا أن المشرع استبعد باقي وسائل التحقيق المذكورة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.²

أولاً: التحقيق الإضافي:

لقد نص المشرع الجزائري في الفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية على التحقيق الإضافي، حيث يكون إلزامياً، كلما تقدم المكلف بالضريبة بوسائل جديدة قبل الحكم³، وعندما يحصل بعد إجراء تحقيق إضافي، أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع وأسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد.

- والملاحظ في هذه المادة أنها تحيلنا إلى نص المادة: 84 من نفس القانون، في حين أن هذه الأخيرة تم إلغاؤها بموجب قانون المالية لسنة 2008، إلا أن المشرع لم يتدارك هذا الخطأ حتى في آخر تعديل المتضمن قانون المالية لسنة 2016.⁴

¹ وفقاً للمواد (853،852،847) من قانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² بدائية يحي، المرجع السابق، ص 175.

³ العيد صالح، المرجع السابق، ص 109.

⁴ المادة 84: ملغاة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

ثانياً: مراجعة التحقيق:

يتم اللجوء إلى مراجعة التحقيق إذا تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي وعدم كفاية عناصر ومستندات الملف.¹

كما نصت الفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية على أن مراجعة التحقيق تكون متى رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر لمراجعة التحقيق وهذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول. وذلك بحضور المشتكي أو وكيله، وفي الحالات المنصوص عليها في المادة: 76 من نفس القانون وبحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن علة مستوى الدائرة.² ثم يقوم العون المكلف بالتحقيق بتحرير محضر يتضمن ملاحظات المدعي، وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، يبدي هو بدوره رأيه في النزاع، وبعدها يرسل الملف إلى مدير الضرائب بالولاية لإبداء ملاحظاته ويقوم هذا الأخير بتحويل الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقاً باقتراحاته حول النزاع الضريبي.³

ثالثاً: إجراء الخبرة:

قد تثير المنازعات الضريبية العديد من المسائل الفنية والتقنية، التي تخرج عن اختصاص القاضي الإداري لذلك أجاز المشرع إسنادها إلى أهل الاختصاص ليتسنى للقاضي الإداري بناء على قناعته، الفصل بجدية وإنصاف في المنازعات الضريبية.⁴

¹- طاهري حسين، المرجع سابق، ص27.

²- تم إلغاء ما يسمى بلجنة الدائرة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2016، إلا أن المشرع لم يعدل باقي المواد لتتماشى مع المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

³- لكل عائشة، المرجع السابق، ص50.

⁴- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص250.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

وحسب نص المادة: 86 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الخبرة تعتبر من طرق الإثبات في المنازعة الضريبية، وهي إجراء جوازي للقاضي يأمر به من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب.¹

ويمكننا تعريف الخبرة بأنها "وسيلة للتحري في جميع فروع القضاء سواء منها المدني أو الجنائي أو الإداري".

كما تعرف أيضا بأنها "استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل، يفترض عدم إلمام القاضي بها، للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية، المتعلقة بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية، واستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة".²

وبما أن المنازعات الجبائية متعلقة بمسائل مالية وحسابية دقيقة وبطريقة حساب الضريبة وتأسيسها وربطها، فقد أجاز المشرع الاستعانة بالخبراء ونظم أحكام هذا الإجراء في نص المادة 86 السابقة الذكر.

1- تعيين خبير ورده:

حسب الفقرة الثانية من نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الخبرة تتم على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية، غير أنها تستند إلى ثلاث خبراء أن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الخبير الثالث، غير أن هذا الإجراء الأخير وكما عاين ذلك أحد قضاة مجلس الدولة، وذهب في بحثه له بخصوص الخبرة إلا أنه من المؤسف أن هذا الإجراء غير معمول به حالياً.³

- وكما جاء في القرار رقم: 62731 المؤرخ في 10-02-1990، أنه من المقرر قانوناً أن تأمر الغرفة الإدارية التابعة لمجلس القضاء بإجراء الخبرة إما تلقائياً وإما بناءً على طلب

¹- Instruction générale sur les procédures contentieuses-op.cit.p67.

²- مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 171.

³- قصاص سليم، المرجع السابق، ص 126.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

المكلف أو بناء على طلب الإدارة الضريبية، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفا للقانون.

- حيث أن المستأنف يطلب بصفة احتياطية تعيين خبير للبحث في القضية حيث أن المادة: 400 من قانون الضرائب المباشرة تخول هذا الحق للمكلف.

- حيث أن رفض هذا الطلب من طرف قضاة الموضوع غير مبرر، وأن الأسباب الواردة في القرار المطعون فيه كافية، لذا ترى المحكمة العليا إلغاء القرار المستأنف فيه وإحالة القضية من جديد إلى مجلس قضاء سطيف من أجل تعيين خبير.¹

- كما أنه لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.²

- ومن جهة أخرى يحق لكلا طرفي النزاع رد الخبير المعين من طرف المحكمة وخبير الطرف الآخر، ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، ويوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللا إلى المحكمة في أجل ثمانية أيام كاملة³، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى من طرف الخصم، أما في حالة رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤديها يعين خبير آخر بدلا منه.

- وبالرجوع إلى نص المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نستشف أن رد الخبير لا يقبل إلا في الحالات التالية:

- القرابة المباشرة

¹ جمال السائس، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري، منشورات كليك، الطبعة الأولى، سنة 2013، ص391.

² حسب الفقرة الثالثة من المادة: 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ نفس الأجل نصت عليه المادة: 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا الفقرة الرابعة من المادة: 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

– القראה الغير مباشرة لعاية الدرجة الرابعة

– وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي.

2- إجراءات الخبرة:

يترأس الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية الخبرة وبصفة عملية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات وهذا طبقاً للفقرة السادسة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

وهذا ما أكدته قرار مجلس الدولة المؤرخ في 23-10-2000.

– حيث أن المستأنف يزعم بأن الخبرة أنجزت في غياب ممثل عنه

– حيث أن المادة 53 من قانون الإجراءات المدنية تنص على أنه "يجب على الخبير أن يخطر الخصوم بالأيام والساعات التي سيقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة".

– حيث أن المشرع أجبر الخبير على استدعاء طرفي النزاع.

– حيث أن الخبير الذي يسهى عن هذا الإجراء الذي هو وجوبي، يعرض خبرته للبطلان وبالتالي وبدون الالتفات إلى الدفع الأخرى، ينبغي إذا إلغاء القرار المستأنف فيه، وبعد

التصدي للدعوى من جديد إبطال تقرير الخبرة المودع لدى كتابة ضبط المجلس في 02-

07-1997 تحت رقم: 194-97، وتعين السيد بوقربوز بصفته خبير لكي يقوم بنفس

المهمة المسندة إليه بموجب القرار الصادر في 02-11-1996 عن مجلس قضاء

قسنطينة.¹

ويتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة وكذا المكلف أو

ممثلته، وإذا اقتضى الأمر ذلك بحضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون

بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية، ثم يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع

إبداء رأيه فيه ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة.²

¹ جمال السابيس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ص 178.

² وفقاً للفقرة السابعة من المادة: 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

- يتم إيداع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية ، كما يمكن للأطراف التي يتم إبلاغها بذلك قانوناً، الاطلاع عليها خلال مدة عشرين يوماً كاملة.¹
- أما فيما يخص أتعاب ومصاريف الخبرة فتضمنتها الفقرة التاسعة من المادة 86 السابقة الذكر، بأنه يقدم الخبراء كشفاً عن أمر تفرغهم ومصاريفهم و أتعابهم، وتتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية، طبقاً للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.
- ولا تؤخذ بعين الاعتبار، عند تحديد الأتعاب، التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة أشهر من غلق المحضر.
- وفي هذا الشأن يجوز للخبراء أصحاب الأتعاب أو الأطراف في ظرف ثلاثة أيام كاملة ابتداءً من تاريخ تبليغهم بقرار رئيس المحكمة أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية، وتبت المحكمة الإدارية في المسألة بصفتها غرفة استشارية.²
- أما بخصوص الطرف الذي يتحمل أعباء الخبرة، فقد نصت المادة 98 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه يتحمل الطرف الذي ترد دعواه مصاريف الخبرة، إلا أنه عندما يحصل أحد الطرفين على جزء من طلبه أو طلباته فإنه يشارك في المصاريف حسب النسب التي يحددها القرار القضائي الصادر عن المحكمة الإدارية، وذلك مع مراعاة حالة الخلاف عند بداية الخبرة.
- وقد يقصد بحالة الخلاف هنا، الطرف الذي كان ادعائه صحيحاً.³

¹ - وفقاً للفقرة الثامنة من المادة: 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - وفقاً للفقرة التاسعة من المادة: 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - بدائية يحي، المرجع السابق، ص 182.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

غير أن بإمكان القاضي الإداري في مجال ممارسة سلطته أن يأمر بخبرة مضادة تكميلية¹، غير أنه مهما كانت الظروف، فإن القاضي الإداري يحتفظ بحرية وسلطة كاملة في تقرير الوقائع فهو غير ملزم بإتباع الخبرة والمصادقة على رأي الخبير².

أما فيما يخص تأسيس حكم القاضي على نتائج الخبرة فيمكننا هنا الرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية لعدم وجود نص خاص أي عدم النص عليه في قانون الإجراءات الجبائية، فقد تضمنت المادة: 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن القاضي غير ملزم برأي الخبير غير أنه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة.

الفرع الثالث: عوارض الخصومة:

قد تتعرض الخصومة إلى عوارض من شأنها أن تحول دون سير هذه الخصومة، فتتوقف عن السير إما مؤقتاً أو تنتهي قبل الفصل فيها³، وقد تناولها قانون الإجراءات الجبائية وهي سحب الطلب وطلب التدخل من ذوي المصلحة، وكذا الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية.

أولاً: سحب الطلب:

نصت المادة: 87 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:

"يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم برسالة محررة على (ورق بدون دمغة)، يوقعها بيده أو من طرف وكيله"⁴.

- يعتبر هذا الإجراء كتعبير صريح للمدعي في ما يخص دعواه أمام القاضي، كما أن هذه الرسالة تودع لدى ضبط المحكمة الإدارية قبل صدور الحكم.

¹ - وفقاً للفقرة العاشرة من المادة: 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 272.

³ - محمد صغير بعلي، المرجع السابق، ص 232.

⁴ - المادة: 87 معدلة بموجب المادة: 30 من قانون المالية لسنة 2008.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

- ويخضع هذا الطلب لقبول الطرف الخصم عندما يكون قد سبق له أن قدم طلبات فرعية وفي حالة ترك الخصومة تكون المصاريف على عاتق المتخلي عنها ما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك.¹

ثانياً: طلب تدخل من ذوي المصلحة:

يقدم طلب التدخل من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع في مجال الضرائب والرسوم أو الغرامات الجبائية، كما يكون هذا الطلب على ورق بدون دمغة، قبل صدور الحكم بشأن النزاع المطروح.²

لكن يبقى المشكل المطروح في عدم تحديد قانون الإجراءات الجبائية لكيفية إثبات المصلحة والعناصر الأساسية التي يقوم عليها الإثبات وترك المجال واسعاً في يد القاضي الإداري حيث له السلطة التقديرية في تحديد ذلك ومتى كانت أوجه الإثبات المقدمة من قبل الطرف الخارج عن الخصومة مقنعة ومؤسسة على وقائع مادية.

ثالثاً: الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية:

حسب نص المادة: 88 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يجوز للمدير الولائي للضرائب أن يقدم طلبات فرعية أثناء التحقيق، وذلك قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية المودعة لدى إدارة الضرائب، كما يجب تبليغ الطلبات للمكلف بالضريبة.³

إن أغلب الطلبات الفرعية التي تقدمها الإدارة الجبائية كتعديل للقرارات الصادرة تكون في صالح المكلف وخاصة في المنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي.⁴

¹ فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 104.

² وفقاً الفقرة الثانية من المادة: 87 سابقة الذكر.

³ المادة: 88 معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2008.

⁴ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 178.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

المبحث الثاني: القضاء الاستعجالي والفصل في الدعوى الضريبية.

بعد الانتهاء من إجراءات التحقيق والخبرة يتم البث في النزاع من طرف المحكمة الإدارية وفقا لإجراءات والشكليات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا طبقا للمادة: 89 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن اللجوء إلى القضاء الاستعجالي قبل صدور الحكم، وذلك كإجراء استثنائي تقتضيه الضرورة لتمكين المتقاضين من مخاصمة بعضهم بإتباع إجراءات مبسطة ومستعجلة، قصد الحصول على أوامر استعجاليه، وهذا في انتظار الفصل في النزاع أمام قاضي الموضوع المختص.

ومن هنا يمكننا التطرق أولا إلى الدعوى الاستعجالية كإجراء يمكن اللجوء إليه قبل الحكم في الموضوع. وذلك حسب ما تضمنه قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية كقانون خاص، ومن ثم إجراءات الفصل في الموضوع.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

المطلب الأول: الدعوى الإستعجالية في المادة الجبائية:

لقد تضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية موضوع الاستعجال الإداري في الفصل الأول من الباب الثالث من الكتاب الرابع، وقد تضمن هذا الفصل مادة واحدة تنص على الاستعجال في المادة الجبائية، مفادها خضوع الاستعجال في المادة الجبائية إلى القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالباب الثالث.

يمكن تعريف قضاء الاستعجال بأنه قضاء وقتي بطبيعته لا يحسم النزاع بصفة نهائية ولا يحوز قوة الشيء المقضي به، بل يجوز تعديله أو إلغائه حسب الظروف والأحوال فهو ضرورة تقدر بقدرها، تلك الطبيعة الوقتية وما تستلزمه من عدم التعرض لأصل الحق.¹ ومن هنا يمكن القول أن القضاء الاستعجالي هو قضاء استثنائي تفرضه الحالات الإستعجالية التي لا تقبل الانتظار، هنا تبرز أهمية وجود التدابير الإستعجالية أمام القضاء الإداري وذلك في خلق التوازن بين إمكانية الفرد البسيط و مركز الإدارة العامة صاحبة الامتياز.²

وكما سبق أن ذكرنا أن المشرع أخضع التسوية القضائية للدعوى الجبائية في الحالات التي تتطلب سرعة الفصل فيها إلى القضاء الاستعجالي، الذي يخضع لشروط وإجراءات خاصة به، وذلك باعتباره إجراء استثنائي، وهذا ما سنوضحه فيما يلي.

الفرع الأول: شروط الدعوى الاستعجالية:

هناك مسائل لا تتحمل بطبيعتها إجراءات التقاضي العادية، لما تنسم به من إجراءات بطيئة، يمكنها الضرر بمصالح أطراف الدعوى، وبالتالي نظم المشرع الجزائري الدعوى الاستعجالية لمثل هذه الحالات ووضع مجموعة من الشروط التي يجب على قاضي الاستعجال التقيد بها.

¹ فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 429.

² قصاص سليم، المرجع السابق، ص 152.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

أولاً: الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية:

تتمثل الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية في نفس الشروط العامة لرفع الدعوى الإدارية من شروط في العريضة والصفة والمصلحة والأهلية، وبما أن الغاية من الدعوى الاستعجالية تتطلب السرعة وبالتالي الاختلاف يظهر في المدة الزمنية إضافة إلى عنصر الحجية.

1- تقديم الطلب بعريضة:

يتم تقديم الطلب في إجراءات الاستعجال الجبائية، بموجب عريضة يرفعها المدعي إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة، متضمنة اسم ولقب ومهنة المدعي، وكذلك اسم الجهة الإدارية المدعى عليها ومركزها الرئيسي وممثليها القانوني، كما يتم تسجيل الدعوى في سجل المخصص لذلك مع الترقيم وتاريخ تسجيلها و أسماء أطراف الدعوى.¹

كما تنص المادة: 925 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، على أنه يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى استصدار تدابير استعجالية عرضاً موجزاً للوقائع والأوجه المبررة للطابع الاستعجالي للقضية.

كما أضافت المادة: 926 من نفس القانون على أن العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض أثاره، يجب أن ترفع بنسخة من عريضة الدعوى في الموضوع، تحت طائلة عدم القبول.

2- وجوب توافر المصلحة والصفة والأهلية:

طبقاً لنص المادة: 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن شرط توافر المصلحة والصفة والأهلية من الشروط الجوهرية في رفع الدعوى وفي سير إجراءاتها، وبالتالي لا بد

¹ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 187.

² تنص المادة: 925 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى استصدار تدابير استعجالية عرضاً موجزاً للوقائع والأوجه المبررة للطابع الاستعجالي للقضية".

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

من توافر شرط الصفة باعتبارها من النظام العام، يثيرها القاضي من تلقاء نفسه، إلا أن المصلحة يشترط فيها أن تكون قائمة أو محتملة يقرها القانون.¹

3- التكاليف بالحضور للمدعى عليه:

طبقا لنص المادة: 928 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تبلغ العريضة رسميا إلى المدعى عليهم، وتمنح للخصوم آجال قصيرة من طرف المحكمة لتقديم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم ويجب احترام هذه الآجال بصرامة وإلا استغني عنه دون عذر.

4- قيام نزاع في الموضوع مع الدعوى الاستعجالية:

قد يكون في بعض الأحيان قيام نزاع في الموضوع كشرط لممارسة قاضي الاستعجال اختصاصه، كما هو الحال في الدعوى الاستعجالية التي تتطلب تقديم القرار الإداري في ملف القضية، فلا يمكن قبول الدعوى الاستعجالية التي تهدف إلى وقف تنفيذ قرار إداري وقبول طلب المدعي بوقف تنفيذ قرار لم يناع في عدم مشروعيته أمام القضاء وهذا ما جاءت به المادة 926 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك بوجوب إرفاق نسخة من عريضة دعوى الموضوع مع دعوى وقف التنفيذ.²

كما أنه في بعض الحالات لا يمكن تحقيق هذا الشرط إذ لا يعتبر وجوباً، مثل الدعوى الاستعجالية الرامية إلى إثبات وقائع مادية قبل زوالها. وعلى هذا الأساس، فإن الدعوى الاستعجالية الإدارية تهدف إلى تحضير خصومة أو تفاديها.³

¹ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية "الدعوى وطرق الطعن الإدارية"، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية سنة 2013، ص 38.

² الغوثي بن ملح، القضاء المستعجل وتطبيقاته في نظام القضائي الجزائري، ديوان الوطني للأشغال التربوية، الطبعة الأولى سنة 2000، ص 24.

³ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري والطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الثالث، الطبعة الثانية سنة 2013، ص 164.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

ثانياً: الشروط الموضوعية للدعوى الإستعجالية:

بالنظر إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية يمكننا استنتاج الشروط الموضوعية للدعوى الاستعجالية والمتمثلة في شرط الاستعجال، وعدم المساس بأصل الحق بالإضافة إلى عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري.

1- شرط الاستعجال:

لم يعرف قانون الإجراءات المدنية والإدارية مصطلح الاستعجال رغم أنه يعتبره شرط جوهري لرفع الدعوى الإستعجالية، وإنما ترك للقاضي السلطة التقديرية الواسعة في تحديد هذا العنصر لمعالجة كل قضية حسب وقائعها وزمانها.

إلا أن المشرع أشار في المادة: 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى عنصر الاستعجال بالنص على أنه "... يجوز لقاضي الاستعجال ... متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار".

كما أشار في المادة: 921 من نفس القانون إلى نوع آخر من الاستعجال في عبارة "في حالة الاستعجال القصوى".

كما أن الفقه اعتبر أن فكرة الاستعجال من الأفكار الصعبة التحديد نظراً لتطورها في الزمان والمكان، كما أنها تظهر في أشكال مختلفة إذ أنها تمثل مفهوم شخصي ولا تسمح بتقدير متجرد، مما نتج عنه الكثير من التعريفات الفقهية نذكر منها:

- عرف الفقيه (Morel) الاستعجال بأنه "حالة الاستعجال تكون قائمة كلما نتج عن تأخير في الفصل في النزاع ضرراً لأحد الأطراف" وأيد هذا التعريف الدكتور محمد حامد فهمي عندما قال: "الاستعجال يوجد في كل حالة يؤدي فيها التأخير في الإجراءات المؤقتة إلى فوات المصلحة وضياع الحق فضلاً عن زوال المعالم" وما أخذ على هذا التعريف عدم تحديد مدة وخطورة هذا التأخير.

- عرف الفقيه (Mechaud) الاستعجال بأنه "يترتب الاستعجال في الحالة التي لا ينتظر فيها ولو رفعت الدعوى في أجل قصير، أن نصد الخطر الداهم".

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

وقد أخذ به الفقه العربي بأنه "الخطر الحقيقي المحقق بالحق المراد المحافظة عليه والذي يلزم درؤه عنه بسرعة لا تكون عابرة في التقاضي العادي ولو قصرت المواعيد".¹ ومما سبق نستخلص أن الهدف من الاستعجال هو الحصول على الحماية القانونية العاجلة كون أن الاستعجال هو الخطر الداهم الذي يهدد حق من الحقوق يتعذر تداركه لو لم يتخذ فيه إجراء بصفة سريعة.²

وبتطبيق الدعوى الإستعجالية على المادة الجبائية يمكننا الرجوع إلى نص المادة: 146 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الرابعة بنصها "يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا، لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت".³

- بتمعن جيد في المادة المذكورة أعلاه نجد أن المشرع لم ينص على الطعن الاستعجالي في قرار الغلق المؤقت وإنما يكون الطعن في قرار القابض برفض اكتتاب أجل للتسديد، لأنه إذا قلنا العكس فإن القاضي إذا أمر بتأجيل تنفيذ قرار الغلق يكون قد خالف نصا صريحا مفاده أنه "لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق"، أما إذا أمر بمنح أجل للتسديد فإنه يكون قد أجل تنفيذ قرار الغلق وفقا لما تقتضيه المادة.⁴

2- عدم المساس بأصل الحق:

لازم شرط الاستعجال شرط ثاني لاستصدار الأمر بالاستعجال ويتمثل في عدم المساس بأصل الحق، والمقصود بهذا الحق السبب القانوني الذي يحدد حقوق والتزامات كل من

¹ بلعابد عبد الغني، الدعوى الإستعجالية وتطبيقاتها في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في

القانون، فرع المؤسسات السياسية والإدارية، جامعة منتوري ولاية قسنطينة، السنة الجامعية:

2007-2008، ص 13.

² فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص 429.

³ المادة: 146 معدلة بموجب المادة: 39 من قانون المالية لسنة: 2006.

⁴ امزيان عبد العزيز، المرجع السابق، ص 123.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

الطرفين، إذ على القاضي الاستعجال أن يترك موضوع النزاع إلى قاضي الموضوع المختص، فقاضي الاستعجال يقوم بالحماية العاجلة التي لا تكسب حقا ولا تهدره فهو يصدر فقط الحكم بالإجراء المؤقت دون الفصل في النزاع الموضوعي.¹

إذا فرئيس المحكمة الإدارية لا يتطرق إلى موضوع المنازعة الضريبية، بل يبحث على مدى توافر عنصر الاستعجال في النزاع الضريبي.²

وقد جاء قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بخصوص تأجيل الضرائب بأن الاستعجال متوفر، فهي تدخل في اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، غير أن القضاء بتأجيل الضريبة دون الأخذ بعين الاعتبار الضمانات المقدمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب يعد مساسا بأصل الحق، ومنه قضت المحكمة العليا بإلغاء الأمر الاستعجالي.³

3- عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري:

حسب نص المادة: 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن قاضي الاستعجال له أن يأمر بكل التدابير الضرورية، دون عرقلة تنفيذ أي قرار إداري.

إذ يعد هذا الشرط سلبيا، فلا يمكن النطق بالتدابير المطلوبة إلا إذا كانت غير مخالفة لمنع قاضي الاستعجال من عرقلة تنفيذ أي قرار إداري.⁴

والمقصود من هذا الشرط أن القرارات الإدارية لها طابع المصادقية إذ تتعلق في غالب الأحيان بسير الحسن للمرفق العام وبالتالي إلى الحفاظ على المصلحة العامة.

كما أوردت نفس المادة السابقة الذكر في فقرتها الثانية استثناءا بنصها على أنه "... في حالة التعدي أو الاستيلاء أو الغلق الإداري، يمكن أيضا لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه".

⁻¹ الغوثي بن ملح، المرجع السابق، ص 21.

⁻² فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 143.

⁻³ امزيان عبد العزيز، المرجع السابق، ص 125.

⁻⁴ لحسن بن الشيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء الاستعجال الإداري "دراسة قانونية وفقهية وقضائية

مقارنة، دار الهومة، الطبعة الثالثة سنة 2011، ص 49.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

الفرع الثاني: صدور الأوامر الاستعجالية وطرق الطعن فيها:

بعد دراسة ملف القضية، وبعد توافر الشروط الشكلية والموضوعية، يمكن لقاضي الاستعجال أن يصدر أمر استعجالي في النزاع المطروح أمامه، وما يجدر الإشارة إليه أن الأمر الاستعجالي يتميز بخصوصية عناصره باعتباره أمر استعجالي، وعليه هل يمكن الطعن في جميع أنواع الأوامر الاستعجالية؟ وهذا ما سيتم الإجابة عليه وذلك بعد دراسة مميزات وخصائص الأوامر الاستعجالية.

أولاً: خصوصية إجراءات الفصل في الأوامر الاستعجالية:

1- خصائص الأوامر الاستعجالية: تتمثل في مجموعة من العناصر الخاصة بالأوامر الاستعجالية وهي:

(أ) خضوع الأوامر الاستعجالية لمبدأ الوجاهية:

حسب نص المادة: 923 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن قاضي الاستعجال يفصل وفقاً لإجراءات الوجاهية، كتابية وشفوية.

وما نلاحظه هنا أن المادة سابقة الذكر أولت الاختصاص إلى قاضي الاستعجال غير أن المادة: 146 من قانون الإجراءات الجبائية حددت تقديم الطلب الاستعجالي إلى رئيس المحكمة الإدارية، وبالتالي نكون أمام مسألة اختصاص، وعليه لمن يعود الاختصاص في تقديم الطلب الاستعجالي في المادة الجبائية هل إلى قاضي الاستعجال أو إلى رئيس المحكمة الإدارية؟¹.

(ب) حجية الأوامر الاستعجالية:

تنص المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "يأمر قاضي الاستعجال الإداري بالتدابير المؤقتة" مما يعني أن هذه الأوامر ليست لها حجية الشيء المقضي به وذلك بحكم الطابع المؤقت لهذه التدابير²، غير أنه يبقى للأمر الاستعجالي حجية

¹ كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 143.

² رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية "الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية"، الجزء الثالث، المرجع السابق، ص 169.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

نسبية موقوفة إلى غاية الفصل في الموضوع وذلك من أجل حماية أموال المكلف بالضريبة وديون الخزينة العمومية من ضرر محتمل قد يلحق بها بتدبير مؤقت لحين الفصل في موضوع المنازعة الجبائية المطروحة أمام قاضي الموضوع.

(ج) الأوامر الإستعجالية مشمولة بالنفاذ المعجل:

طبقا لنص المادة: 935 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، فالأوامر الإستعجالية مشمولة بصيغة النفاذ المعجل، وذلك من تاريخ التبليغ الرسمي للخصم، كما يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر تنفيذها فور صدورها طبقا للفقرة الثانية من نفس المادة.

كما نصت المادة 936 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن الأوامر التي لا يجوز الطعن فيها وهي الأوامر الصادرة بموجب تطبيق المواد 919، 921، 922²، إلا أن هناك أوامر استعجالية يجوز الطعن فيها بالاستئناف وهي الأوامر الصادرة طبقا لأحكام المادة: 920 من نفس القانون، وهذا ما تضمنته المادة: 937 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.³

2- سلطات القاضي الاستعجال في وقف تنفيذ القرارات الإدارية:

حسب الفقرة الأولى من المادة: 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكقاعدة عامة فإن الطعن أمام الجهات القضائية لا يوقف تنفيذ القرارات الإدارية، غير أنه يمكن وبصفة استثنائية للمحكمة الإدارية أن تأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري وذلك بناء على طلب الطرف المعني، ويكون للأمر بوقف التنفيذ طابع مؤقت يحول دون تنفيذ الإدارة للقرار الإداري إلى حين الفصل في موضوع الدعوى.

¹ تنص المادة: 935 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فقرتها الأولى على أنه "يرتب الأمر الاستعجالي آثاره من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للخصم المحكوم عليه".

² تنص المادة: 936 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "الأوامر الصادرة تطبيقا للمواد: 919 و 921 و 922 أعلاه، غير قابلة لأي طعن".

³ تنص المادة: 937 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "تخضع الأوامر الصادرة طبقا لأحكام المادة: 920 أعلاه، للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة...".

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

(أ) شروط وقف تنفيذ القرارات الإدارية:

طلب وقف تنفيذ القرارات الإدارية متوقف على توفر مجموعة من الشروط وهي:

- لا يقبل طلب وقف تنفيذ القرار الإداري ما لم يكن مترامنا مع دعوى مرفوعة في الموضوع، أو في حالة التظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة وهذا ما تضمنته الفقرة 2 من المادة 834 من نفس القانون.

كما أن المشرع لم يشترط أسبقية الدعوى في الموضوع عن الدعوى المتضمنة طلب وقف تنفيذ القرار الإداري، إنما يكفي إثبات وجودها ولم يتم عقد الدعويان في نفس الوقت. - أن تقدم الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ بدعوى مستقلة، وهذا ما تضمنته المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فقرتها الأولى¹، ومعنى ذلك عدم إثارة الطلب بمناسبة النظر في دعوى الموضوع.

- أن يرتب القرار محل وقف التنفيذ لأضرار يصعب إصلاحها، إذ يشترط في القرار محل وقف التنفيذ أمام قاضي الأمور الإستعجالية، أن يكون هذا القرار مرتب لأضرار يصعب تداركها أو إصلاحها وذلك جراء تنفيذ هذا القرار محل وقف التنفيذ.

- أن لا يكون القرار الإداري المطلوب وقف تنفيذه قد تم تنفيذه، لأن الطلب في هذه الحالة يكون دون جدوى.

(ب) إجراءات دعوى وقف التنفيذ والفصل فيها:

بالنظر إلى نص المادة 835 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يتم التحقيق في طلب وقف التنفيذ بصفة استعجالية، حيث يتم تقليص الآجال الممنوحة للإدارة المعنية لتقديم ملاحظاتها حول مضمون الطلب، إن لم تبدي الجهة الإدارية المعنية أي ملاحظات في الآجال الممنوحة لها، استغني عن ذلك دون اعتذار وذلك احتراماً لحق الدفاع ولمعيار التعجيل.

¹ تنص المادة: 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فقرتها الأولى على أنه: "تقدم الطلبات

الرامية إلى وقف التنفيذ بدعوى مستقلة".

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

وحسب الفقرة الثانية من المادة 835 السابقة الذكر¹، يجوز للمحكمة الإدارية الفصل في موضوع الطلب بدون التحقيق، وذلك متى ظهر لها من عريضة افتتاح الدعوى ومن طلبات وقف التنفيذ بأن رفض هذه الطلبات مؤكد.

- يتم الفصل في دعوى وقف بتشكيلة جماعية²، وذلك بموجب أمر مسبب، كما يتم التبليغ الرسمي للأمر القاضي بوقف تنفيذ القرار الإداري، خلال أجل 24 ساعة كما يبلغ بجميع الوسائل عند الاقتضاء.

كما توقف آثار القرار الإداري المطعون فيه ابتداء من تاريخ وساعة التبليغ الرسمي أو تبليغ أمر وقف التنفيذ إلى الجهة الإدارية التي أصدرته³.

فإن لم تستجيب الجهة الإدارية يجوز للخصم أن يلتزم من المحكمة الإدارية توقيع غرامة تهديدية في مواجهة الإدارة وذلك عملاً بالمادة: 981 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

كما ينتهي أثر وقف التنفيذ بالفصل في دعوى الموضوع.

ثانياً: طرق الطعن في الأوامر الصادرة عن الدعوى الإستعجالية الإدارية:

نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على طرق الطعن في الأوامر الإستعجالية الإدارية وذلك في المواد من 936 إلى 938.

1- الأوامر الإستعجالية القابلة للطعن بالاستئناف:

نصت المادة 937 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن الأوامر الصادرة طبقاً لأحكام المادة 920 من نفس القانون، تخضع للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة وذلك

¹ تنص المادة: 835 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فقرتها الثانية على أنه: "عندما يظهر للمحكمة الإدارية من عريضة افتتاح الدعوى ومن طلبات وقف التنفيذ أن رفض هذه الطلبات مؤكد، يجوز الفصل في الطلب بدون تحقيق".

² عبد الرحمن بربارة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، منشورات البغدادي، الطبعة الأولى سنة: 2009، ص441.

³ وفقاً للفقرة الثانية من المادة: 837 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

خلال 15 يوما التالية للتبليغ الرسمي أو التبليغ، في هذه الحالة يفصل مجلس الدولة في أجل 48 ساعة.

أما في حالة استئناف أمر قضى برفض دعوى الاستعجال وذلك لعدم توفر الاستعجال في الطلب، أو أن يكون غير مؤسس أو بعدم الاختصاص النوعي¹، يفصل مجلس الدولة في أجل شهر واحد.

كما يمكن استئناف أمر وقف التنفيذ أمام مجلس الدولة خلال 15 يوم من تاريخ التبليغ.²

2- الأوامر الاستعجالية الغير قابلة للطعن:

تنص المادة 936 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي "الأوامر الصادرة تطبيقا للمواد: 919 و 921 و 922 أعلاه غير قابلة للطعن". وتعني المواد المذكورة في المادة 936 أعلاه، الأوامر الصادرة عن الدعوى الاستعجالية في الحالات التالية:

- تخص المادة: 919 الدعوى الإستعجالية المتعلقة بوقف تنفيذ القرار أو توقيف أثره
- تخص المادة: 921 الدعوى الإستعجالية التي تكون التي تكون في حالة التعدي أو الاستيلاء أو الغلق الإداري.
- تخص المادة 922 الدعوى الإستعجالية التي تهدف إلى تعديل التدابير التي أمر بها القاضي من قبل.

¹ تنص المادة 924 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "عندما لا يتوفر الاستعجال في الطلب، أو يكون غير مؤسس، يرفض قاضي الاستعجال هذا الطلب بأمر مسبب. وعندما يظهر أن الطلب لا يدخل في اختصاص الجهة القضائية الإدارية، يحكم القاضي بعد الاختصاص النوعي".

² وفقاً للفقرة الثالثة من المادة 837 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

إضافة إلى ذلك هناك دعاوى استعجالية لم ينظم لها المشرع طرق الطعن فيها مثل الدعوى الإستعجالية لإثبات حالة، أو تحقيق أو الدعوى الإستعجالية فيما يخص إبرام العقود الإدارية.¹

المطلب الثاني: الفصل في الدعوى الضريبية:

تأتي مرحلة الفصل في الدعوى الجبائية وذلك بإصدار القاضي حكمه وفقاً لقناعاته وذلك بعد التحقيق والخبرات المنجزة، ويتم النطق بالحكم في جلسة علنية.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجده ينص في المادة: 89 منه²، على أنه يبيت في القضايا التي ترفع أمام المحكمة الإدارية، طبقاً لأحكام الأمر 154-66 المؤرخ في: 08-06-1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية، مع العلم أن هذا القانون الأخير تم إلغائه بمجرد سريان أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، وبالرغم من التعديلات التي مست قانون الإجراءات الجبائية وذلك بموجب قوانين المالية، إلا أن المشرع لم يقيم بتحسين نص المادة 89 السابقة الذكر، وبالتالي فإن الفصل في المنازعات الجبائية التي ترفع أمام المحكمة الإدارية، يكون طبقاً لقانون رقم: 08-09 المؤرخ في: 23-02-2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وعليه يمكننا التطرق إلى إجراءات إصدار الحكم ومن ثم إلى كيفية تبليغه والآثار المترتبة عليه.

الفرع الأول: صدور حكم المحكمة الإدارية:

تستنفذ المحكمة الإدارية ولايتها بإصدارها حكمها في المنازعات الضريبية وفقاً للإجراءات المقررة قانوناً، وذلك لإنهاء النزاع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب. أولاً: إجراءات صدور الحكم.

¹ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية "الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل

النزاعات الإدارية"، الجزء الثالث، المرجع السابق، ص 172.

² المادة: 89 معدلة بموجب المادة: 32 من قانون المالية لسنة 2008.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

1- الجدولة:

طبقاً لنص المادة: 874 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن رئيس تشكيلة الحكم يحدد جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية يضم مجموعة قضايا، ويقوم بإبلاغ محافظ الدولة بذلك.

إلا أنه في حالة الضرورة يجوز لتشكيلة الحكم أو لرئيس المحكمة الإدارية، أن يقرر في أي وقت، جدولة أية قضية بمفردها للجلسة من أجل الفصل فيها بإحدى تشكيلاتها.¹ ويتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة.²

2- سير الجلسة:

بعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية، يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعياً لطلباتهم الكتابية، كما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة المعنية أو دعوتهم لتقديم توضيحات، وبصفة استثنائية يمكن أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد أطراف النزاع في سماعه.³

ويتناول المدعى عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي، وذلك عندما يقدم المدعي ملاحظاته الشفوية.⁴

- يحيل القاضي المقرر ملف القضية إلى محافظ الدولة مرفقاً بالتقرير والوثائق الملحقة به، وذلك لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ استلامه الملف⁵، ويقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب والذي يضمنه عرضاً عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة مطروحة وكذا الحلول المقترحة للفصل في النزاع ويختتم هذا

¹ - بربرة عبد رحمن، المرجع السابق، ص 456.

² - وفقاً لنص المادة: 876 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - وفقاً لنص المادة: 884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - وفقاً لنص المادة: 887 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁵ - وفقاً لنص المادة: 897 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

التقرير بطلبات محددة، ويقدم محافظ الدولة أيضا خلال الجلسة ملاحظاته الشفوية حول

القضية قبل غلق باب المرافعات.¹

3- كيفية صدور الحكم:

يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات²، إذ تنص المادة: 3 من القانون رقم: 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية، على أن يصدر الحكم الفاصل في النزاع بصوتين على الأقل من بين ثلاثة أصوات. ويتم النطق بالحكم في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الحضور بهذا التاريخ خلال الجلسة، وفي حال التأجيل يكون النطق بالحكم في الجلسة الموالية، كما لا يجوز تمديد المداولة إلا إذا اقتضت الضرورة الملحة ذلك، على ألا تتجاوز جلسيتين متتاليتين.³

- كما نصت المادة: 272 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المحال إليها بموجب المادة: 888 من نفس القانون، يتم النطق بالأحكام الفاصلة في النزاع علنا⁴، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقة في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية.⁵ وتعتبر من جهتها المادة 274 من نفس القانون أن تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به.

ثانياً: شكل ومحتوى الحكم:

يجب أن يشتمل الحكم، تحت طائلة البطلان عبارة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية باسم الشعب الجزائري، كما يجب أن تتضمن البيانات التالية:⁶

¹ - وفقا لنص المادة: 899 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - وفقا لنص المادة: 270 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - وفقا لنص المادة: 271 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل

النزاعات الإدارية، الجزء الثالث، المرجع السابق، ص 110.

⁵ - وفقا لنص المادة: 273 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁶ - وفقا لنص المادة: 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

- 1- الجهة القضائية التي أصدرته وتاريخ النطق به
 - 2- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
 - 3- اسم ولقب محافظ الدولة عند الاقتضاء
 - 4- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم
 - 5- أسماء وألقاب الخصوم، وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي يذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي
 - 6- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم
 - 7- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.¹
- كما يجب تسبيب الحكم، ويقصد به بيان الأسس الواقعية والحجج القانونية التي بنى عليها القاضي حكمه في المنازعة الضريبية. نتيجة الأعمال الإجرائية التي تتخذ في النزاع الضريبي المطروح أمامه. مع بيان القواعد القانونية المطبقة في النزاع.²
- والهدف من التسبيب، وان كان يعد ضماناً هامة بالنسبة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، فإنه يرفع العبء عن مرفق القضاء المثقل بأعداد القضايا المتزايدة في المنازعات الضريبية، وذلك من خلال اقتناع أطراف النزاع بأسباب الحكم فيمتنعون عن الطعن فيه. كما أن تسبيب الحكم يسهل الرقابة عليه من طرف مجلس الدولة.³
- بالإضافة إلى ذلك يتضمن الحكم ، الإشارة إلى الوثائق المعتمد عليها، ويشار إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر والى محافظ الدولة، وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثلهم وكذا إلى كل شخص وقع سماعه بأمر من الرئيس.⁴

¹ تنص المادة: 162 من دستور 1996 وحسب آخر تعديل له في: 06-03-2016 على أنه " تعلل الأحكام

القضائية، وينطق بها في جلسة علنية".

² مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 387.

³ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص

153.

⁴ وفقاً لنص المادة: 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

ويجب أن يسبق منطوق الحكم بكلمة " يقرر " وذلك طبقاً لنص المادة: 890 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويتم توقيع أصل الحكم، من طرف الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الاقتضاء، وإذا تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدره، أو أمين الضبط، يعين رئيس المحكمة الإدارية بموجب أمر، قاضياً آخر مكان القاضي الذي أصدره أو أمين ضبط آخر للتوقيع بدل أمين الضبط الذي لم يوقع.¹

أما فيما يخص منطوق الحكم فهو يختلف حسب نوع النزاع، فإذا كان النزاع حول وعاء الضريبة، فإن منطوق الحكم قد يكون برفض الدعوى شكلاً أو لعدم التأسيس، هذا ما يترتب عنه بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف، وليس بإمكان القاضي أن يحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرض الضريبة.²

أما إذا قبلت الدعوى شكلاً من طرف القاضي وتم النظر في موضوعها وكانت مؤسسه فإنه يتم النطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب موضوع النزاع وفي هذه الحالة يتم تحديد أسس جديدة عند الاقتضاء لفرض الضريبة ويحدد في منطوق الحكم مبلغ التخفيض بدقة.

أما إذا كان النزاع حول مادة تحصيل الضريبة، فإن منطوق الحكم قد يكون برفضها شكلاً أو الحكم بإلغاء قرار إدارة الضرائب لعدم تطبيق القانون أثناء التحصيل.³

- وبالرجوع إلى نص المادة 893 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجده ينص على حفظ أصول الأحكام والأوامر بأمانة ضبط المحكمة الإدارية لكل قضية مع الوثائق المتعلقة بالتحقيق، وللخصوم أن يستعيدوا الوثائق المملوكة لهم بناء على طلبهم مقابل وصل استلام ما لم يأمر رئيس المحكمة الإدارية أن بعض الوثائق تبقى ملحقة بالحكم.

وفي حالة استئناف الحكم أو الأمر، يرسل ملف القضية مع الوثائق المرفقة به، إلى جهة الاستئناف.

¹ - وفقاً لنص المادتين: (278، 279) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - بدائية يحي، المرجع السابق، ص 187.

³ - لكل عائشة، المرجع السابق، ص 60.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

الفرع الثاني: تبليغ الحكم والآثار المترتبة عنه:

أولاً: تبليغ الحكم الصادر:

خلافًا للقانون السابق، فقد وضع قانون الإجراءات المدنية والإدارية قاعدة عامة تسري على تبليغ مختلف الأحكام والقرارات الإدارية القضائية، مردفا إياها باستثناء¹، حيث يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم بموطنهم وعن طريق محضر قضائي، كما أنه يجوز وبصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.

- نلاحظ أن المشرع جعل مهمة التبليغ للمحضر القضائي وذلك على خلاف ما كان عليه الأمر في قانون الإجراءات المدنية القديم الذي كان ينص على أن تبليغ القرارات التي تصدرها الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، يتم بواسطة كاتب الضبط التابع للغرفة الإدارية إلى جميع أطراف الدعوى²، وهذا ما أقرته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في حكمها الصادر بخصوص القضية المطروحة بين السيد آيت ناصر خليفة وكل من نائب مدير الضرائب والسيد بوتي روبرت، التي كان موضوعها يتعلق بالمطالبة بأشياء محجوزة للبيع من طرف مصلحة الضرائب، للحصول على أداء الضرائب، فوضحت المحكمة العليا هنا كيفية تبليغ الأحكام في المواد الإدارية إذ جاء في حكمها على الخصوص ما يلي: "أن القرارات الصادرة في القضايا الإدارية وفي القضايا المستعجلة تبلغ من طرف كتابة الضبط لكل أطراف الخصومة"³.

أما بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية والذي اسند مهمة التبليغ للمحضر القضائي، نستنتج أن ما أقره يخالف المبدأ القائل بأن موضوع الخصومة الإدارية يتعلق بالمصلحة العامة ومن ثم يتوجب عدم ترك أمر تسييرها وتبليغ الحكم الصادر بشأنها لإرادة الأطراف.

¹ محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 348.

² وفقًا للمادة: 171 من الأمر 66-154 المتضمن قانون الإجراءات المدنية.

³ أمزيان عبد العزيز، المرجع السابق، ص 106.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

بالإضافة إلى ذلك توجه جميع التبليغات المتعلقة بالأحكام القضائية والتخفيضات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلف بالضريبة وفقاً للشروط المحددة في المادة 292 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.¹

إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى موطن المختار في الجزائر، وفي حالة انعدام موطن بالجزائر²، فإنه يبلغ الحكم وفقاً لأحكام المادتين 414،415 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أما إذا كان المكلف بالضريبة شخص معنوي فيجب أن يكون تبليغ الحكم في مقر الشركة أو المؤسسة.³

ثانياً: آثار الحكم الصادر:

يترتب على الحكم الصادر من المحكمة الإدارية مجموعة من الآثار الأساسية في ميدان المنازعات الجبائية وذلك حسب منطوق الحكم. والذي بمجرد صدوره تسقط رقابة القاضي الإداري على النزاع الجبائي المطروح، حيث لا يمكنه إعادة النظر فيه، إلا في حالة الطعن في الحكم بالمعارضة أو الاعتراض الخارج عن الخصومة، أو دعوى التفسير أو تصحيح الخطأ المادي.⁴

1- حيابة الحكم قوة الشيء المقضي فيه:

يتمتع الحكم بحجية الشيء المقضي فيه وذلك إذا لم يطعن في الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية خلال المواعيد المحددة قانوناً⁵. إذ يعتبر أن ما قضي به هو الحق بعينه من حيث الموضوع، مما يترتب عليه عدم لجوء أطراف الدعوى إلى القضاء ثانية، أما إذا حدث ذلك

¹ - المادة: 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الفقرة الأولى "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".

² - مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 199.

³ - وفقاً للفقرة ثانية من المادة: 99 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 286.

⁵ - وفقاً نص المادتين 296،297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

فيلتزم عليه الحكم بعدم جواز النظر في الدعوى لسبق الفصل فيها، إلا أن الحكم الأول لا يحوز حجية الشيء المقضي فيه إذا لم يكن قد فصل في موضوع الدعوى كما لو كان سبب رفضها، عدم الاختصاص أو عيب في الشكل، إذ يمكن هنا تدارك الأمر وتصحيحه برفع دعوى جديدة.

2- آثار الحكم على أطراف الدعوى:

بعد تسجيل الحكم يسلم أمين الضبط نسخة تنفيذية أو نسخة عادية بمجرد طلبها، والنسخة التنفيذية هنا، هي موهورة بالصيغة التنفيذية.¹ وتختلف الصيغة التنفيذية للأحكام العادية عن الصيغة التنفيذية للأحكام الإدارية وتكون هذه الأخيرة كالتالي:

"الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تدعو وتأمّر الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي وكل مسؤول إداري آخر كل فيما يخصه، وتدعو وتأمّر كل المحضرين المطلوب إليهم ذلك فيما يتعلق بالإجراءات المتبعة ضد الخصوم الخواص، أن يقوموا بتنفيذ هذا الحكم، أو القرار..."².

نلاحظ هنا أن الصيغة التنفيذية تجعل مسألة التنفيذ في مواجهة الأشخاص المعنوية من مسؤولية الرئيس الإداري، أما فيما يخص مواجهة الخواص فقد أولت المهمة لأعوان التنفيذ بما فيهم رجال القوة العمومية.³

وعليه فإن الحكم المحكمة الفاصل في الدعوى الضريبية قابل للتنفيذ بمجرد تبليغه، وكما أن الطعن بالاستئناف لا يوقف التنفيذ، إلا أن للمعارضة أثر موقف للتنفيذ ما لم يأمر بخلاف ذلك.⁴

¹ - وفقاً لنص المادتين: 280، 281 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - وفقاً للمادة: 601 الفقرة (ب) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 388.

⁴ - وفقاً لنص المادتين: 908، 955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

- تكون التخفيضات الواردة بحكم المحكمة محل شهادات يعدها مدير الضرائب لاعتمادها كوثائق ثبوتية لدى أعوان التحصيل.¹
- ينتج عن إلغاء أو تنزيل الضريبة المتنازع فيها منح كلي أو نسبي في حكم عديم القيمة لمبلغ العقوبات وتعويضات التأخير الملقة على عاتق المشتكي، وكذلك المصاريف المترتبة عن المتابعات في حالة ما إذا منح الإلغاء التام للضريبة المفروضة.²
- وفي هذا الصدد وبالرغم من أن هذه الأحكام واردة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إلا أنها تعمم بحكم المنطق القانوني السليم على جميع أنواع الضرائب، وذلك باعتبار أن العقوبات التأخير تحتسب على أساس المبلغ الأساسي للضريبة، وبسقوط الأصل يسقط الفرع.³
- عندما تلغي المحكمة الإدارية قراراً يتضمن إعفاء أو تخفيضاً في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تحمل المكلف بالضريبة المصاريف، يضع مدير الضرائب بالولاية سند التحصيل يقوم بتحصيله قابض الضرائب المختلفة، والذي يستحق أداء مبلغه وفقاً للإجراءات المطبقة في مجال تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم.⁴
- والجدير بالذكر أن الحكم القضائي الفاصل في المنازعة الضريبية والذي يكون في صالح الإدارة، فإن تنفيذه يكون سهل وذلك لما تتمتع به الإدارة من سلطات في مواجهة المكلف بالضريبة ومنها آلية التنفيذ بموجب الفقرة "ب" من المادة 601 من قانون الإجراءات التنفيذية، أي التحصيل والتي تعد إحدى سلطاتها، وهنا يمكنها اللجوء أيضاً إلى التحصيل الجبري، مع حساب مصاريف التي حملتها المحكمة للمكلف وإدخالها في موضوع التحصيل. أما إذا كان الحكم في صالح المكلف بالضريبة، وتراخت إدارة الضرائب في تنفيذه فما على المكلف إلا إتباع الإجراءات العامة للتنفيذ وذلك حسب الحالة:

¹ وفقاً للفقرة الأولى من المادة: 100 من قانون الإجراءات الجبائية.

² وفقاً لنص المادة: 404 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ بدائية يحي، المرجع السابق، ص 190.

⁴ وفقاً للفقرة الثانية من المادة: 100 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

- الحالة الأولى: إذا كان المكلف قام بالتسديد الكلي أو الجزئي من الضريبة وصدر الحكم بإلغائها، فإن المكلف يكون بصدد استرجاع هذه المبالغ.
- الحالة الثانية: إذا لم يتم المكلف بأي تسديد للضرائب، وكانت هذه الأخيرة محل حكم بإلغائها، هنا يكون المكلف بصدد طلب توقيف إجراءات المتابعة ضده أو بصدد الحصول على مستخرج ضرائب لا يحتوي الضرائب موضوع الإلغاء أو التخفيض.
- وحماية لحقوق المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب وباعتبارها الطرف الأقوى في المنازعة الضريبية لما تتمتع به من امتيازات السلطة الإدارية، فقد أجاز المشرع للقاضي الإداري إصدار أمر بالغرامة التهديدية ضد إدارة الضرائب في حال امتناعها عن تنفيذ حكم قضائي مهوور بالصيغة التنفيذية.¹
- وللجهة القضائية المختصة، تحديد قيمة الغرامة وتاريخ سريانها، كما لها أيضاً تصنيفتها، في حالة عدم التنفيذ من طرف الإدارة العامة بعد مرور 3 أشهر بداية من تاريخ التبليغ الرسمي، إضافة إلى ذلك وعند الاقتضاء لها تخفيض الغرامة التهديدية أو إلغائها كلياً.²
- والجدير بالذكر أن المشرع خطا خطوة هامة لتدعيم رقابة وسلطة القاضي الإداري للحد من تجاوزات إدارة الضرائب، بعد ما كان عليه اجتهاد مجلس الدولة من تذبذب في ترسيخ هذا المبدأ في قراراته.³

¹ - وفقاً للمواد من: 980 و 981 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 391.

³ - كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 159.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

المبحث الثالث: طرق الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة في الدعوى الجبائية.

تقوم المنازعة الإدارية عموماً والمنازعة الجبائية خصوصاً على مبدأ التقاضي على درجتين، ما يترتب حق المتقاضي في الطعن ضد أحكام وقرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية.

وقد استحدث قانون الإجراءات المدنية والإدارية باب خاص بطرق الطعن أمام الجهات القضائية الإدارية، بعدما كان القانون القديم ينص على طرق الطعن بصفة عامة، كما أنه صنف هذه الطعون على أسس موضوعية تكمن خاصة في الآثار التي تترتب عنها، حيث ميز بين الطعون العادية والطعون الغير عادية طبقاً لنص المادة: 313 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

ولدراسة هذه الأنواع نتبع تقسيماً آخر، يعتمد على أساس الجهة التي يرفع الطعن إليها حيث نميز بين الطعون الاستدراكية والتي تهدف إلى التراجع عن الحكم أو القرار من نفس الجهة القضائية الإدارية مصدرة الحكم أو القرار محل الطعن. والطعون التصحيحية والتي تهدف إلى مراجعة الحكم من الجهة القضائية غير الجهة المصدرة لهذا الحكم.

¹ تنص المادة: 313 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "طرق الطعن العادية هي الاستئناف والمعارضة.

- طرق الطعن غير عادية هي اعتراض الغير الخارج عن الخصومة والتماس إعادة النظر والطعن بالنقض..."

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

المطلب الأول: الطعون الاستدراكية:

الطعون الاستدراكية هي الطعون التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية مصدرة الحكم أو القرار وذلك لتراجع حكمها حسب الطعن المقدم ضده فإن كان الحكم أو القرار غيابيا حق للمتقاضى الطعن فيه بالمعارضة، أما إذا كان حضوريا ويشوبه عيب مادي يكون من حق المتقاضى الطعن برفع دعوى تصحيح الخطأ المادي حسب الأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

كما يمكن لأي شخص لم يدع أو يمثل في الدعوى، أن يرفع طعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة وذلك لمراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار. إضافة إلى ذلك يعتبر الطعن بالتماس إعادة النظر طعن استدراكي ذا خصوصية لأنه يرفع ضد قرارات مجلس الدولة فقط في حالتين حددهما المشرع في المادة 967 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على سبيل الحصر.

الفرع الأول: المعارضة كطعن استدراكي عادي:

لم يتعرض قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى تعريف المعارضة، لكن أشار إليها كطريقة من طرق الطعن العادية تهدف إلى مراجعة الحكم أو القرار الغيابي من قبل الخصم المتغيب.¹

وبالتالي فالطعن بالمعارضة هو طعن الاستدراكي الذي يخول للخصم المتغيب اللجوء إلى الجهة القضائية نفسها مصدرة الحكم أو القرار الغيابي، للنظر في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون.²

وللطعن بالمعارضة شروط حددها المشرع من خلال نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية يجب توفرها لاستعمال حق المعارضة، سواء من طرف الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة.

¹ - وفقاً لنص المادة: 327 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - بربارة عبد الرحمن، المرجع السابق، ص 246.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

أولاً: شروط وإجراءات الطعن بالمعارضة:

لقد حددت المادتين: 953 و 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الشروط التي يجب توفرها لقبول الطعن بالمعارضة وهي:

1- وجود حكم أو قرار غيابي:

طبقاً للمادة: 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابياً عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة قابلة للمعارضة. وقد حددت المادة: 292 من نفس القانون الحكم الغيابي على النحو التالي "إذا لم يحضر المدعى عليه أو وكيله أو محاميه رغم صحة التكليف بالحضور يفصل القاضي غيابياً". وبالتالي فالمعني بالحكم الغيابي له حق الدفاع عن حقوقه إذا كان المكلف بالضريبة، أو حماية أموال الخزينة العمومية إذا كانت الإدارة هي الطاعنة بالمعارضة ضد الحكم أو القرار الغيابي.

وانطلاقاً من الطابع الكتابي للإجراءات القضائية الإدارية، فإن عدم تقديم الطلبات الكتابية يجعل الحكم غيابياً ولو تم تقديم الطلبات الشفهية.¹

2- وجوب احترام الآجال القانونية:

إضافة إلى شرط وجود حكم أو قرار غيابي، يجب توفر شرط الميعاد القانوني المحدد طبقاً لنص المادة: 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بشهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي. وإذا فوت الطاعن هذا الأجل حكم بعد قبول الدعوى شكلاً. كما ترفع المعارضة حسب الأشكال المقررة لعريضة افتتاح الدعوى، ويجب أن تكون العريضة المقدمة أمام الجهة القضائية، تحت طائلة عدم القبول شكلاً، مرفقة بنسخة من الحكم أو القرار المطعون فيه.²

¹ - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية "الدعوى وطرق الطعن الإدارية"، الجزء الثاني، المرجع السابق،

ص 218.

² - وفقاً لنص المادة: 330 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

وبالتالي وبتوافر الشروط السابقة مجتمعة في الطعن بالمعارضة سيكون هذا الأخير مقبولا شكلا، مما يتيح للقاضي مناقشة الموضوع وإعادة النظر في الدعوى من جديد.¹ كما تقيد دعوى المعارضة ضمن سجل خاص، يسمى سجل رفع الدعاوى، ويتم التكليف بالحضور بواسطة محضر قضائي إلى موطن المكلف بالضريبة، أما بالنسبة لإدارة الضرائب فيكون التبليغ عن طريق ممثلها القانوني الممثل في المدير الولائي للضرائب أو أي عون مفوض عنه قانونا.²

ثانياً: آثار الطعن بالمعارضة:

1- الأثر الموقوف للتنفيذ:

تنص المادة: 955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: " للمعارضة أثر موقوف للتنفيذ، ما لم يأمر القانون بخلاف ذلك"، خلافا لما كان عليه قانون الإجراءات المدنية القديم، حيث تنص الفقرة الثانية من المادة: 171 على ما يلي: "... ولا يوقف الاستئناف ولا سريان ميعاد ولا المعارضة عند الاقتضاء تنفيذ الأحكام الصادرة في المواد الأولية...". هذا ما يطرح عدة إشكالات في حالة القرار القضائي الغيابي الصادر عن الغرفة الإدارية، مما جعل المشرع يحسم الأمر وذلك في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.³

2- عدم جواز المعارضة على المعارضة:

يكون الحكم الصادر في المعارضة حضوريا في مواجهة جميع الخصوم، ويعد بذلك غير قابل للمعارضة من جديد، وهذا طبقا لنص المادة: 331 التي تؤكد المبدأ القانوني الذي ينص على عدم جواز المعارضة على معارضة، وهذا ما كان ساري في القانون القديم في نص المادة: 101 من قانون الإجراءات المدنية التي تجعل من تخلف الخصم المعارض عن الحضور سببا لعدم جواز الطعن بالمعارضة مرة أخرى.⁴

¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 165.

² وفقا لنص المادة: 78 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص 436.

⁴ بربارة عبد الرحمن، المرجع السابق، ص 249.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

الفرع الثاني: الطعون الاستدراكية الغير عادية:

تتمثل هذه الطعون في ثلاث أنواع وهي:

أولاً: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة:

هو طعن يلجأ إليه كل شخص لم يدع أو يمثل في الدعوى، وذلك بهدف مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار الذي فصل في أصل النزاع الجبائي، ويفصل من جديد من حيث الوقائع والقانون.¹

كما أحالت المادة: 961 إلى المواد: 381-389 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك فيما يخص الأحكام المتعلقة باعتراض الغير الخارج عن الخصومة أمام الجهات القضائية الإدارية.

1- شروط وإجراءات الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة:

يرفع اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقاً للأشكال المقررة لرفع الدعوى، أمام الجهة التي أصدرت القرار، الحكم أو الأمر المطعون فيه.²

وأن يتضمن مجموعة من الشروط تتمثل في:

(أ) لا يكون المكلف أو الإدارة طرفاً في الحكم:

حسب نص المادة: 381 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن إمكانية الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة يعود إلى الطاعن سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب الذي لم يكن طرفاً ولا ممثلاً في الخصومة، لأن المكلف أو المدير الولائي للضرائب إذا كان أحدهما طرفاً في الحكم لا يجوز لهم الاستفادة من حق الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة، وتخلف هذا الشرط يترتب عدم قبول الاعتراض هذا ما تضمنه قرار مجلس الدولة رقم 24809 الصادر بتاريخ 04-10-2004.

(ب) أن يقدم الطعن أمام الجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار وفي الأجل المحدد قانوناً:

¹ وفقاً للمادة: 960 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² بوحيدة عطاء الله، المرجع السابق، ص175.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

حسب نص المادة 385 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة يجب أن يقدم أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، كما يجوز الفصل فيه من طرف نفس القضاة.

كما يتعين احترام الآجال القانونية المنصوص عليها في المادة: 384 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية من طرف الطاعن، إذ يبقى أجل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة على الحكم أو القرار أو الأمر، قائماً لمدة خمسة عشر سنة، تسري من تاريخ صدوره، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، إلا أنه في حالة التبليغ الرسمي للحكم أو القرار أو الأمر، يخفض الأجل لمدة شهرين.¹

(ج) شرط إيداع مبلغ الضمان أو الكفالة:

نصت المادة 385 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فقرتها الثانية على شرط إيداع مبلغ الضمان لدى أمانة الضبط يساوي الحد الأقصى من الغرامة المنصوص عليها في المادة 388 من نفس القانون، وهي التي يجوز الحكم بها على المعترض في حالة ما إذا خسر طعنه.

2- آثار الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة:

(أ) اعتراض الغير الخارج عن الخصومة لا يوقف التنفيذ:

ليس لاعتراض الغير الخارج عن الخصومة اثر موقوف للتنفيذ، فهو لا يوقف تنفيذ الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، إلا إذا وقع إشكال في التنفيذ، حيث يجوز لقاضي الاستعجال أن يوقف تنفيذ الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، باعتراض الغير الخارج عن الخصومة حسب الأشكال المقررة في مادة الاستعجال.²

¹ - وفقاً للفقرة الثانية من المادة: 384 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - وفقاً للمادة: 386 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

ب) إلغاء أو تعديل الحكم أو القرار أو الأمر:

إذا رفض القاضي الإداري الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة لعدم التأسيس يقضي برفض الطعن، كما يجوز له الحكم على المعارض بغرامة مالية حسب ما تضمنته المادة 388 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالف الذكر.

أما في حالة ما إذا كان الطعن مقبول ومؤسس، يناقش القاضي الدفوع الموضوعية في الحدود التي أثارها المعارض سواء كان المكلف بالصربية أو إدارة الضرائب، ويعدل جزء من الحكم أو القرار المطعون فيه أو يلغيه كلياً.¹

ويحتفظ الحكم أو القرار أو الأمر المعارض فيه بآثاره إزاء الخصوم الأصلية حتى فيما يتعلق بمقتضيات المبطلة.²

ثانياً: الطعن بالتماس إعادة النظر:

يعتبر الطعن بإعادة النظر من طرق الطعن الغير عادية، كما أن المشرع جعله مقصوراً على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة³، على خلاف ما كان عليه هذا الطعن في قانون الإجراءات المدنية القديم، حيث كان ينصب أيضاً على الأحكام القضائية.⁴

¹ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية "الدعوى وطرق الطعن الإدارية"، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 249.

² وفقاً لنص المادة: 387 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ تنص المادة: 966 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: "لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة"

⁴ حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2014-2015، ص 95.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

1- شروط وأوجه الطعن بالتماس إعادة النظر:

(أ) بالنسبة للطاعن:

لا يسمح بالطعن بالتماس إعادة إلا لأطراف الخصومة، ومن تم استدعاؤه قانوناً. وهذا ما تضمنته المادة: 391 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بنصها: "لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر، إلا من كان طرفاً في الحكم أو القرار أو الأمر، أو تم استدعاؤه قانوناً". إضافة إلى ذلك يجب أن تتوفر في الطاعن الشروط الضرورية الواجب توفرها في المتقاضى مثل الصفة، المصلحة والأهلية لدى قيامه بتحريك الدعوى وأثناء سيرها حتى الحكم فيها.

(ب) بالنسبة لمحل الطعن:

طبقاً لنص المادة: 966 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن الطعن بالتماس إعادة النظر يقتصر على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، سواء كانت هذه القرارات حضورية أو غيابية.¹

(ج) من حيث الأسباب والأوجه:

حسب نص المادة: 967 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن تقديم التماس إعادة النظر يكون في حالتين:

- 1- إذا اكتشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قامت لأول مرة أمام مجلس الدولة.
- 2- إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم. سواء كان المكلف أو إدارة الضرائب ويجب أن يعلم بها بعد صدور القرار، وأن خصمه كان فعلاً قد حال دون تقديمها أمام مجلس الدولة الناظر في الدعوى الضريبية، كما يجب أن تكون هذه الوثيقة مفيدة في الدعوى الضريبية، ويجب على الطاعن أن يثبت أن الخصم قصد احتجاز الوثيقة، وهو المستفيد من القرار وليس غيره.²

¹ محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 380.

² كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، المرجع السابق، ص 327.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

(د) من حيث الميعاد:

حسب نص المادة: 968 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يرفع الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة في أجل شهرين، ويسري هذا الأجل حسب الوجه الذي بني عليه الالتماس:

- يبدأ سريانه من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار.
 - أو من تاريخ اكتشاف التزوير.
 - أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم.
- وقضى مجلس الدولة فيما يخص ميعاد الطعن بالتماس إعادة النظر في قراره الصادر بتاريخ: 08-01-2001 في القضية القائمة بين المدير الفرعي للضرائب المباشرة بوادي الفضة ومسير المزرعة النموذجية الفلاحية للأشجار والفواكه ببئر الصفصاف وادي الفضة وجاء فيه بموجب عريضة مودعة لدى كتابة ضبط مجلس الدولة بتاريخ: 10-10-1998 سجل المدير الفرعي للضرائب بوادي الفضة التماسا بإعادة النظر ضد القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بتاريخ: 17-11-1997 وعليه في الشكل:
- حيث أن الالتماس بإعادة النظر جاء في الآجال القانونية بلغ القرار يوم: 04-08-1998 ورفع الالتماس يوم: 10-10-1998.

حيث جاء مستوفيا للأشكال القانونية فهو مقبول شكلاً¹.

(هـ) شرط دفع مبلغ الكفالة:

حسب نص المادة: 393 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يجب على الملتمس سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، إثبات إيداع المبلغ المحدد للكفالة وذلك بأمانة ضبط مجلس الدولة، وذلك بإرفاق العريضة بوصل يثبت إيداع الكفالة بأمانة ضبط الجهة

¹ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 240.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

القضائية، لا تقل عن الحد الأقصى للغرامة المالية المنصوص عليها في المادة 397 من نفس القانون.¹

2- آثار الطعن بالتماس إعادة النظر:

(أ) عدم وقف التنفيذ:

ليس للالتماس إعادة النظر أثر موقف للتنفيذ، لاعتباره من طرق الطعن الغير عادية والتي تنص عليها صراحة المادة: 348 بنصها ما يلي: "ليس لطرق الطعن الغير العادية ولا لآجال ممارستها أثر موقف للتنفيذ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

(ب) لا يمكن إعادة تقديم التماس من جديد:

يترتب على الفصل في التماس إعادة النظر عدم قبول الطعن بالتماس إعادة النظر فيه ثانية، حسب نص المادة: 969 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم: 019511 الصادر بتاريخ: 11-01-2005.³

ثالثاً: الطعن بدعوى تصحيح الخطأ المادي:

وفقاً لنص المادة: 963 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يحق للمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية رفع طعن عن طريق دعوى تصحيح الخطأ المادي، في الحالة التي يتضمن فيها الحكم أو القرار أخطاء مادية يكون مرجعها إلى نقص التحقيق أو احتواء الملف على معلومات خاطئة أو خطأ في الترجمة.

¹ تنص المادة: 397 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "يجوز للقاضي الحكم على الملتمس الذي خسر دعوى بغرامة مدنية من عشرة آلاف دينار (10.000 دج) إلى عشرين ألف دينار (20.000 دج)، دون الإخلال بالتعويضات التي قد يطالب بها.

وفي هذه الحالة تطبق أحكام الفقرة الثانية من المادة 388 أعلاه.

² تنص المادة 969 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: "لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى الالتماس".

³ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 210.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

وجاء في إحدى حيثيات قرار مجلس الدولة مؤرخ في: 09-05-2007 ملف رقم: 033444 ".... أن الخطأ المادي يتعلق بسهو أو نسيان أو سقوط كلمة أو خطأ مطبعي إلى غير ذلك من الأخطاء شريطة ألا يمس بجوهر القرار. ولا يقصد بالخطأ المادي عدم تطبيق المادة القانونية".

1- شروط رفع دعوى تصحيح الخطأ المادي:

(أ) بالنسبة لمحل الطعن:

تكون الأحكام والقرارات الصادرة قضائياً مهما كانت درجتها، ولو كانت حائزة لقوة الشيء المقضي فيه، محلاً للطعن عن طريق دعوى تصحيح الخطأ المادي شريطة أن يكون الحكم أو القرار مشوباً بعيب الخطأ المادي أو حاملاً لإغفال يشوبه.

(ب) بالنسبة للطاعن:

نصت المادة: 286 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فقرتها الثانية على الأشخاص الذين يجوز لها الطعن بتصحيح الخطأ المادي، وذلك من أحد الخصوم أو بعريضة مشتركة منهم، كما يمكن للنيابة تقديم هذا الطلب، إذا تبين لها أن الخطأ المادي يعود إلى مرفق العدالة.¹

(ج) شروط المتعلقة بعريضة الدعوى:

تنص المادة: 964 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فقرتها الأولى على أنه "يجب أن ترفع دعوى تصحيح الأخطاء المادية بنفس الأشكال والإجراءات المقررة لعريضة افتتاح الدعوى....".

(د) آجال رفع دعوى تصحيح الخطأ المادي:

تنص الفقرة الثانية من المادة: 964 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالفة الذكر على أنه: "يجب تقديم دعوى تصحيح الأخطاء المادية في أجل شهرين (2) ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بالخطأ".

¹ - بربرة عبد الرحمن، المرجع السابق، ص 208.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

وما يجدر الإشارة إليه، كيف يتوفر شرط أجل شهرين، إذا كان القرار القضائي محل الطعن بالتصحيح حائزا لقوة الشيء المقضي فيه، يعني أصبح نهائي بحكم فوات كل الآجال وبالتالي كيف يتم تطبيق قاعدة أجل شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي، مع حالة حيازة القرار لقوة الشيء المقضي فيه.¹

2- آثار دعوى تصحيح الخطأ المادي:

(أ) دعوى تصحيح الخطأ المادي ليس لها أثر موقف للتنفيذ:

إن لجوء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية للطعن عن طريق رفع دعوى تصحيح الخطأ المادي ضد الحكم أو القرار الذي يشوبه عيب الخطأ المادي أو الإغفال، لا يوقف تنفيذ هذا الحكم أو القرار وذلك وفقا لنص المادة 348 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية مفادها أن طرق الطعن الغير عادية ليس لها أثر موقف للتنفيذ.

(ب) تنص الفقرة الخامسة من المادة: 286 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه متى أصبح الحكم المصحح حائزا لقوة الشيء المقضي فيه، فإنه لا يجوز الطعن في الحكم القاضي بتصحيحه إلا عن طريق الطعن بالنقض، مفادها أنه لا يمكن الطعن بدعوى تصحيح على الحكم أو القرار المصحح متى أصبح حائزا لقوة الشيء المقضي فيه.²

المطلب الثاني: الطعون التصحيحية:

الطعون التصحيحية في الدعوى الإدارية، هي الطعون التي ترفع ضد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، وهي الطعن بالاستئناف كطعن عادي، والطعن بالنقض والذي يعد من طرق الطعن الغير عادية، إلا أنهما يرتبان نفس الأثر على الحكم المطعون ضده، وتهدف هذه الطعون إلى مراجعة الحكم الصادر عن المحاكم الإدارية، أمام الجهة القضائية الإدارية الأعلى درجة، والمتمثلة في مجلس الدولة الذي يعد أعلى جهة في الهرم القضائي، وهو المختص في مثل هذه الطعون طبقا لنص المادتين 10 و 11 من القانون العضوي رقم: 98-01 المؤرخ في

¹ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية "الدعوى وطرق الطعن الإدارية"، الجزء الثاني، المرجع السابق،

ص 255.

² السايح سنقوقة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، الجزء الأول، ص 407.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

30-05-1998، والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله. وكذا قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وسنعالج هذا المطلب في فرعين، فرع الأول خاص بالاستئناف أما الفرع الثاني سنعالج فيه الأحكام الخاصة بالطعن بالنقض.

الفرع الأول: الاستئناف:

يمكن للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، الطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية وذلك أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية في الهرم القضاء الإداري، طبقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون المدنية والإدارية¹، وفقاً للقانون رقم: 98-01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله¹، وهذا طبقاً لنص المادة: 90 من قانون الإجراءات الجبائية².

فالاستئناف هو طعن عادي تصحيحي يهدف إلى مراقبة الحكم، إذ يسمح بالنظر في الخصومة للمرة ثانية وذلك لتصحيح الأخطاء القانونية التي يقع فيها القاضي الابتدائي من حيث تطبيق القاعدة القانونية الملائمة تطبيقاً سليماً من الناحية القانونية النظرية، وكذا بالاعتماد على الاجتهاد السائد، الذي يعتبر الأساس الذي يعتمد عليه القضاء الإداري³.

أولاً: الأحكام القابلة للاستئناف:

كقاعدة عامة فإنه يجوز لكل خصم اللجوء إلى طريق الطعن بالاستئناف إلا إذا كان الحكم الصادر في حقه هو بنص قانوني من الأحكام التي لا تقبل الاستئناف، وهذا هو الاستثناء.

¹- تنص المادة: 10 من القانون العضوي رقم: 98-01 على أنه "يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائياً من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

²- المادة: 90 معدلة بموجب المادة: 33 من قانون المالية لسنة: 2008.

³- عبد السلام ذيب، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد "ترجمة للمحاكم العادلة"، موفم للنشر، الطبعة الثانية منقحة، سنة 2012، ص 261.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

إذا وطبقا لنص المادة: 949 يكون الاستئناف ضد الأحكام القضائية الحضورية الفاصلة في الموضوع، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك¹، وتكون غير قابلة للاستئناف الأحكام القضائية الصادرة قبل الفصل في الموضوع إلا مع الحكم الفاصل في الموضوع وهذا ما تضمنته المادة: 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.² ولا يقبل الطعن بالاستئناف إلا ضد الأحكام التي لم تستجيب لدفعات المدعي هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 20-09-2005: "حيث أن الاستئناف شرع بقصد التجريح في الحكم المطعون فيه، وإذا صدر الحكم محققا كل الطلبات فإنه لا يحق للمدعي الطعن فيه كون الاستئناف مرتبط بمصلحة المستأنف.

حيث وبالرجوع إلى عريضة إعادة السير بعد الخبرة المسجلة أمام مجلس قضاء سيدي بالعباس يتبين بأنه التمس أفراغ القرار التمهيدي والمصادقة على خبرة الخبير (ب، ب) والقول بأن الضريبة المطالب بها العارض تخفض بمبلغ إجمالي يقدر بـ 7.1.90.033.13 دج وأن القرار موضوع الاستئناف قد استجاب لطلب المدعي مما يجعل مجلس الدولة يصرح برفض الاستئناف وتأييد القرار المستأنف".³

ثانيا: شروط قبول الاستئناف

1- شروط خاصة بالطاعن:

حددت المادة: 949 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى المستأنف بالعبارة "كل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم أي دفاع".

¹ تنص المادة: 949 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية، ولو لم يقدم أي دفاع، أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

² تنص المادة: 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، ويتم الاستئناف بعريضة واحدة".

³ كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 295.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

ويرى الأستاذ رشيد خلوفي أن المستأنف هو الطرف الذي رفض له قاضي الدرجة الأولى طلباته أي بعبارة أخرى الطرف الذي خسر القضية أمام المحكمة الإدارية.¹ وقد نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على القاعدة العامة التي تسري على مختلف الطعون، ومنها الطعن بالاستئناف، وتتمثل في الشروط الواجب توافرها في المستأنف، الصفة والأهلية، أما المصلحة فلم يشترط أن تكون قائمة فيمكن أن تكون محتملة.

أ) الصفة: كقاعدة عامة يجب أن يرفع الاستئناف من المكلف الذي رفع دعواه أمام المحكمة، فلا تقبل الدعوى التي ترفع من فرد ليست له الصفة، غير أنه يمكن قبول الاستئناف من الغير الذي كان قد ادخل في الخصومة الابتدائية، خلافا لتدخل الغير الاختصاصي لأول مرة في الخصومة الاستئنافية وعدم جواز إدخاله فيها.²

وبالتالي يتعين على قاضي الاستئناف أن يحكم تلقائياً ودون طلب من أحد الخصوم عدم قبول الاستئناف في حالة عدم توفر شرط الصفة وذلك لأنها من النظام العام.³ ب) الأهلية: " الأهلية هي قدرة التمييز والإدراك المعنوي للأمر".⁴

فالأهلية هي شرط في الاستئناف، وانعدام الأهلية يؤدي إلى بطلان الإجراءات، فلا تختلف أحكام الأهلية للطعن بالاستئناف على ما هو بالنسبة لأهلية التقاضي في الدعوى. ج) المصلحة: بالإضافة إلى شرط توفر الصفة في المستأنف و الأهلية فيه لصحة الإجراءات نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على شرط آخر يتمثل في المصلحة في الطعن بالاستئناف سواء للمكلف أو لإدارة الضرائب عن طريق ممثلها القانوني، لكن لم يجعل

¹ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية "الدعوى وطرق الطعن الإدارية"، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 207.

² محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 356.

³ تنص الفقرة الثانية من المادة: 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "يثير القاضي انعدام الصفة في المدعي أو في المدعى عليه".

⁴ سائح سنقوقة، المرجع السابق، ص 46.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

المشرع المصلحة من النظام العام، وذلك لتلازمها مع الصفة، كما أنه أجاز أن تكون محتملة ويقر القانون ذلك.¹

2- شروط المتعلقة بالميعاد تقديم الطعن بالاستئناف:

نصت المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأخيرة على أنه: "يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية"²، ما يلاحظ هنا أن هذه المادة لم تحدد سريان رفع الاستئناف بالنسبة للمكلف بالضريبة، وهذا ما يستدعي الرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادة 950، التي حددت آجال الاستئناف بشهرين تسري من يوم التبليغ للأمر أو الحكم إلى المعني، ويكون هذا التبليغ عن طريق محضر قضائي، كما تقلص هذه الآجال بالنسبة للأوامر الإستعجالية إلى 15 يوماً.³

كما يمكن وبصفة استثنائية أن يأمر رئيس المحكمة الإدارية بتبليغ الحكم والأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط، هذا ما تضمنته المادة 895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أما فيما يخص حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم استئنافه فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة وعندها يبدأ سريان ميعاد تقديم الطعن بالاستئناف، حسب نص المادة 319.⁴

¹- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 130.

²- المادة: 91 معدلة بموجب المادتين: 39 من قانون المالية لسنة 2006 و 34 من قانون المالية لسنة 2008.

³- وفقاً لنص المادة: 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴- تنص المادة: 319 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "في حالة وفاة المحكوم عليه، لا يستأنف سريان الأجل إلا بعد التبليغ الرسمي للورثة، ويكون التبليغ الرسمي الصحيح إذا تم في مسكن المتوفى".

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

3- الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات:

يرفع الاستئناف بعريضة تسجل بأمانة ضبط مجلس الدولة، تقيد العريضة في سجل خاص حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي، ويقدم للمستأنف وصلاً باستلام العريضة مع إثبات دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف من طرف المستأنف.¹ ويجب أن تتوفر في عريضة الاستئناف حسب المادة 540 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية البيانات الشكلية التالية:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف
- اسم ولقب وموطن المستأنف
- اسم ولقب وموطن المستأنف عليه، وإن لم يكن له موطن معروف فأخر موطن له.
- عرض موجز عن الوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف.
- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

كما يجب إرفاق نسخة مطابقة لأصل الحكم بعريضة الاستئناف تحت طائلة عدم قبولها شكلاً.² كما أنه لا يجوز ممارسة حق الاستئناف أكثر من مرة واحدة، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 24-01-2006: "حيث أن المستأنفة مديرة الضرائب بولاية تلمسان الممثلة بمديرها والقائم في حقها الأستاذ(ق، ح، م) تستأنف القرار الصادر بتاريخ: 08-05-2004 عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تلمسان القاضي بإبطال حقوق الطابع المفروضة على الشركة المستأنف عليها المقدرة بـ 1.818.203.00 دج ملتزمة إلغاء القرار والفصل من جديد برفض الدعوى الأصلية لعدم التأسيس.

حيث ثابت من التحقيق بأن المستأنفة سبق لها وأن سجلت استئنافاً لنفس القرار بتاريخ 27-07-2004 يحمل رقم: 23581.

¹ لكل عائشة، المرجع السابق، ص 88.

² وفقاً لنص المادة: 541 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

حيث أن المشرع قد منح أطراف الحكم في ممارسة حق الطعن وحدد الآجال لممارسة هذا الطعن وان الحق يستعمل مرة واحدة مما يجعل مجلس الدولة يصرح بعدم قبول الاستئناف لعدم جوازه.¹

ثالثاً: آثار الاستئناف:

1- الأثر الغير الموقوف للتنفيذ:

وفقاً لنص المادة: 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن الاستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية²، وهذا خلافاً للقاعدة المعمول بها في القضاء العادي، أي أن الحكم يكون قابلاً للتنفيذ بالرغم من الطعن بالاستئناف في أي مرحلة من المراحل يكون عليها الاستئناف، سواء كان الحكم في صالح المكلف أو إدارة الضرائب فيمكن تنفيذه.

ألا أن هذه القاعدة غير مطلقة، إذ يرد عليها استثناء نصت عليه المادة: 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بما يلي: "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 الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف".

وحسب رأي الأستاذ فضيل كوسة فإنه كان على المشرع سن نص قانوني يوقف تنفيذ الحكم الصادر من المحكمة الإدارية، إلى غاية الفصل في المنازعة الضريبية، وذلك ما يميز الدعوى الضريبية لما فيها من ضمانات لحماية أموال المكلف بالضريبة والخزينة العمومية.³

¹ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 207.

² تنص المادة: 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له اثر موقوف".

³ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 184.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

2- الأثر الناقل للخصومة:

ينتج عن الطعن بالاستئناف، مراجعة قاضي مجلس الدولة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وذلك للفصل فيه مرة أخرى، بكافة السلطات والوسائل التي يتمتع بها قاضي أول درجة¹، دون الرقابة على الطلبات أو الدفوع الجديدة لم تثر أمام قاضي المحكمة الإدارية إلا أنه أجاز المشرع للخصوم التمسك بوسائل قانونية جديدة وتقديم مستندات وأدلة إثبات جديدة لطلباتهم.²

الفرع الثاني: الطعن بالنقض:

نصت المادة 11 من القانون العضوي: 98-01 يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض الصادرة نهائياً عن المحاكم الإدارية وكذا الطعون بالنقض الموجهة ضد قرارات مجلس المحاسبة.

كما جاءت المادة: 903 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لتثبت جزئياً مضمون المادة 11 السالفة الذكر، فنصت على أن مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية.³

أما بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجده لم ينص على الطعن بالنقض في المادة الجبائية، مما يدفعنا إلى الاعتماد على نص المادة: 11 من القانون: 98-01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، وكذا على المواد (959،958،957،956،903) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹ وفقاً لنص المادة: 340 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² وفقاً لنص المادة: 344 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ عمار بوضياف، القضاء الإداري، جسور للنشر والتوزيع، طبعة معدلة طبقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد سنة 2008، ص 163.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

أولاً: شروط الطعن بالنقض:

1- شروط متعلقة بمحل الطعن بالنقض:

حتى يكون القرار قابل للطعن فيه بالنقض أمام مجلس الدولة يجب أن يتوفر على مجموعة من الشروط وهي:

أ) أن يكون القرار قضائياً أي صادر عن جهة قضائية وذلك استناداً إلى نص المادة: 11 من قانون 98-01 السالف الذكر.

ب) يجب أن يكون القرار القضائي النهائي، أي أن الطعن بالنقض لا ينصب إلا على قرار نهائي، مما يقتضي استنفاده جميع طرق الطعن الأخرى، بالإضافة إلى اعتباره قد بلغ صيغة القرار النهائي.¹

- فما هو مصدر القرارات أو الأحكام النهائية؟

وللإجابة على هذا السؤال يرى الأستاذ عمار بوضياف أن مصدر الأحكام النهائية ينحصر في قرارات مجلس الدولة الصادرة ابتدائياً ونهائياً والصادرة أيضاً بالفصل على أثر الاستئناف المرفوع أمام هذه الهيئة القضائية العليا.

وبهذا يكون دور مجلس الدولة غير متجانس وذلك باعتباره خصماً وحكماً في ذات الوقت، مما جعله يقترح إنشاء محاكم استئناف في المادة الإدارية.²

أما الأستاذ رشيد خلوفي فيرى أن مجال النقض في القضاء الإداري يقتصر على قرارات مجلس المحاسبة بسبب عدم وجود، حسب القانون، جهات قضائية تصدر قرارات قضائية نهائية هذا من جهة، ومن جهة أخرى في حدود موقف مجلس الدولة في القضية رقم: 16886 بتاريخ: 07-06-2005.³

¹ بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة الدكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري "تيزي وزو"، السنة الجامعية 2011، ص 347.

² عمار بوضياف، المرجع السابق، ص 164.

³ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية "الدعوى وطرق الطعن الإدارية"، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 226.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

وأيده في ذلك الأستاذ عبد السلام ذيب.¹

2- شروط متعلقة بالطاعن:

ككل الطعون المقدمة أمام مجلس الدولة، فإن الطاعن بالنقض يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط المنصوص عليها في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهي الصفة والمصلحة بالإضافة إلى الأهلية لصحة الإجراءات.

3- شروط متعلقة بالعريضة والميعاد:

- يجب أن تتضمن عريضة الطعن بالنقض حسب نص المادة 565 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، المثارة تلقائياً، ما يأتي:
- اسم ولقب وموطن الطاعن، وإذا تعلق الطعن بشخص معنوي، بيان تسمية وطبيعة ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- اسم ولقب وموطن المطعون ضده أو ضدهم، وإذا تعلق الطعن بشخص معنوي، بيان تسميته ومقره الاجتماعي.
- تاريخ وطبيعة القرار المطعون فيه.
- عرضاً موجزاً عن الوقائع والإجراءات المتبعة.
- عرضاً عن الأوجه الطعن المؤسس عليها الطعن بالنقض.
- نسخة مطابقة لأصل القرار أو الحكم محل الطعن، مرفقة بمحضر التبليغ الرسمي إن وجدت²، وتوقيع الخطي وختم محامي معتمد وعنوانه المهني.³

¹ عبد السلام ذيب، المرجع السابق، ص 501.

² وفقاً لنص المادة: 566 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ وفقاً لنص المادة: 567 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

كما يجب أن تتضمن عريضة الطعن بالنقض الأوجه المبني عليها الطعن بالنقض والمحددة قانوناً وعلى سبيل الحصر في المادة: 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ وهي:

- مخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات،
- إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات،
- عدم الاختصاص،
- تجاوز السلطة،
- مخالفة القانون الداخلي،
- مخالفة قانون الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة،
- مخالفة الاتفاقيات الدولية،
- انعدام الأساس القانوني،
- انعدام التسبيب،
- قصور التسبيب،
- تناقض التسبيب مع المنطوق،
- تحريف المضمون الواضح والدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار،
- تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة، عندما تكون حجية الشيء المقضي فيه أثرت بدون جدوى، وفي هذه الحالة يوجه الطعن بالنقض ضد آخر حكم أو قرار من حيث التاريخ، وإذا تأكد هذا التناقض، يفصل بتأكيد الحكم أو القرار الأول.
- تناقض أحكام غير قابلة للطعن العادي. في هذه الحالة يكون الطعن بالنقض مقبولا، ولو كان أحد الأحكام موضوع طعن بالنقض سابق انتهى بالرفض. وفي كل هذه الحالة يرفع الطعن بالنقض حتى بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 354 أعلاه، ويجب توجيه

¹ تنص المادة: 959 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي "تطبق الأحكام المتعلقة بأوجه النقض المنصوص عليها في المادة: 358 من هذا القانون أمام مجلس الدولة".

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

ضد الحكمين، وإذا تأكد التناقض، تقضي المحكمة العليا بإلغاء أحد الحكمين أو الحكمين معاً،

– وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم والقرار،

– الحكم بما يطلب أو بأكثر مما طلب،

– السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية،

– إذا لم يدافع عن ناقصي الأهلية.¹

كما يجب احترام الآجال القانونية لرفع الطعن بالنقض وفي ذلك نصت المادة 956 من قانون الإجراءات المدني والإدارية على ما يلي: "يحدد أجل الطعن بالنقض بشهرين (2) يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

ثانياً: الآثار الطعن بالنقض

1- الطعن بالنقض لا يوقف التنفيذ:

إن اللجوء إلى الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة لا يوقف تنفيذ القرار أو الحكم محل الطعن بالنقض وهذا ما تضمنته المادة: 909 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بنصها على أنه: "الطعن بالنقض أمام مجلس ليس له أثر موقف للتنفيذ" ما يفيد أن يقوم المحكوم له بإجراءات التنفيذ وذلك بمجرد انتهاء الآجال الممنوحة في محضر التبليغ الرسمي، إلا أن هناك استثناءات ترد على هذه القاعدة وهي ما جاءت بها المادة: 361 من نفس القانون، وتخص المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهليتهم أو دعوى التزوير.

2- إعادة الخصوم إلى الحالة ما قبل صدور القرار:

إن الطعن بالنقض يعيد الخصوم إلى الحالة التي كانوا عليها قبل القرار المنقوض وذلك في النقاط التي شملها النقض². ويكون النقض بإحالة إلى الجهة القضائية التي أصدرته وقد يكون بدون إحالة.
(أ) حالة الإحالة:

¹ ارجع إلى نص المادة: 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² وفقاً للفقرة الثانية من نص المادة: 364 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الصربية أمام القضاء وطرق الطعن في

أحكامها وقراراته

يحيل مجلس الدولة القضية إما أمام الجهة التي أصدرت القرار بتشكيلة جديدة أو أمام جهة قضائية أخرى من نفس النوع و الدرجة، كما تتم الإحالة بموجب عريضة مرفقة بقرار النقض وذلك قبل انتهاء أجل شهرين من التبليغ الرسمي للخصم شخصياً.¹

كما يترتب النقض وبدون حاجة إلى استصدار قرار جديد إلغاء كل حكم صدر بعد القرار المنقوض، جاء تطبيقاً أو تنفيذاً له أو كان له ارتباط ضروري به.²

(ب) حالة النقض دون إحالة:

تبحث جهة النقض فيما يحتمل أن يقضي ب هان تمت الإحالة، فإن تبين لها أن قرارها فيما فصل فيه من نقاط قانونية لا يترك من النزاع ما يتطلب الحكم فيه، فإن النقض يكون بدون إحالة.³ كما يمدد النقض بدون إحالة إلى الأحكام السابقة للقرار المطعون فيه، إذا ترتب على نقضها إلغاء تلك الأحكام بالتبعية.⁴

⁻¹ وفقاً لنص المادة: 367 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁻² وفقاً للفقرة الثالثة من نص المادة: 364 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁻³ بربرة عبد الرحمن، المرجع السابق، ص 275.

⁻⁴ وفقاً للفقرة الثالثة من المادة: 365 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق نجد أن المشرع أخضع الدعوى الضريبية إلى مبدأ التقاضي على درجتين، وذلك ابتداءً بالمحكمة الإدارية وصولاً إلى مجلس الدولة كآخر درجة. فالدعوى الجبائية تهدف إلى ضمان حقوق طرفي المنازعة الضريبية وبالأخص المكلف بالضريبة. كما وضع المشرع إليه اللجوء إلى الدعوى الإستعجالية وذلك في حالة التي تتطلب السرعة لما في ذلك من إمكانية وقوع أضرار يصعب إصلاحها. إضافة إلى ذلك أعطى المشرع الحق لطرفي المنازعة الضريبية الحق في الطعن العادية أو الغير عادية، في القرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، سواء أمام نفس الجهة مصدرة القرار المطعون فيه أو أمام الجهة القضائية الإدارية التي تعلو الجهة مصدرة القرار. الهدف منها مراجعة الأخطاء في القرارات الصادرة عن أول درجة، وذلك لحماية حقوق المتقاضين بإعطائهم فرصة أخرى.

من خلال تناولنا لمختلف الإجراءات القانونية التي تخضع لها المنازعة الضريبية نلاحظ خصوصية هذه المنازعة عن باقي المنازعات الإدارية، سواء من حيث الإجراءات الخاصة بتسويتها إداريا أو حتى أثناء عرضها أمام القضاء الإداري، ويرجع ذلك لخضوع المنازعة الضريبية لتشريع الجبائي الذي يتميز بالمرونة، لتعرضه لعدة تعديلات متلاحقة مما يؤدي إلى تعقيده وصعوبة الإلمام به، وبالتالي نشوء نزاع ضريبي، إما بسبب نقص كفاءة الإدارة ومستوى تأهيل أو بسبب قلة الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة، ومهما كانت الأسباب ، تأخذ المنازعة الضريبية شكلين إما أن تنشأ في موضوع الضريبة وتسمى بمنازعة الوعاء أو تنشأ بسبب إجراءات تحصيل الضريبة ، وتعرف بمنازعة التحصيل.

ولتسوية المنازعة الضريبية، كفل المشرع عدة طرق للمكلف لدفاع عن حقوقه اتجاه الإدارة التي تتميز بامتيازات كبيرة الهدف منها المحافظة على مصالح الخزينة العمومية. وذلك بدءا بالتظلم الإداري كإجراء إلزامي أي تقديم شكوى أمام الإدارة الضريبية من أجل تقريب وجهات النظر بين طرفي النزاع، حيث تصدر الإدارة قرارا صريحا أو ضمنيا، ينتج عنه في حالة عدم قبول المكلف لهذا القرار التوجه نحوى لجان الطعن الإدارية أو إلى رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة.

وما يمكن ملاحظته فيما يخص التظلم الإداري، تعدد مواعيد تقديم الشكوى إلى المدير الضرائب بالولاية، والتي تنقسم إلى مواعيد عامة وخاصة مما يترتب عنه صعوبة إلمام المكلفين بكل هذه المواعيد ،وبالتالي سقوط حق المكلف لعدم تقديم شكواه في الأجل القانونية، وما يعاب أيضا على المشرع الجبائي عدم ضبط أحكام وإجراءات الشكوى في منازعة التحصيل، بإجراءات خاصة، كما هو الحال في بالنسبة للشكوى في منازعة الوعاء. وهذا ما يستدعي النظر في إجراءات الشكوى إما من خلال توحيد إجراءاتها وتبسيطها، أو تمييز الشكوى في منازعات التحصيل بإجراءات خاصة وواضحة بالنسبة للمكلف أو للإدارة الضريبية.

أما فيما يخص لجوء المكلف للجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، نجد أن المشرع لم يعطي هذه اللجان حقها فيما يخص تشكيلتها أو حتى

إجراءات عملها، مما نتج عنه جهل المكلف بهذه اللجان ومن ثم ضياع حق أو ضمانته منحها له القانون، قبل اللجوء إلى القضاء كآخر مرحلة.

وما تجدر الإشارة إليه بالنسبة للمرحلة الإدارية ككل، هو الامتياز الذي منحه المشرع للإدارة الضريبية، في مواجهة المكلف بالضريبة، إذ يعد الطرف الأضعف رغم الضمانات الممنوحة له في هذه المرحلة والمتمثلة في التظلم الإداري أو في الطعن أمام لجان الطعن الإدارية، والسبب في ذلك يرجع إلى كون أن الإدارة هي التي تحقق في تظلمه، كما أن تشكيلة لجان الطعن هي تشكيلة إدارية تكاد تخلو من تمثيل المكلف فيها، وبالتالي فالإدارة الجبائية تعتبر هي الخصم والحكم في المرحلة الإدارية، وهذا ما يدفعنا إلى القول بعدم وجود أي ضمانات فعلية للمكلف بالضريبة في المرحلة الإدارية من المنازعة الضريبية.

أما بالنسبة للمرحلة الإدارية، فنلاحظ أن إجراءاتها غير واضحة وتتسم بالبطء، مما يؤخر عملية التقدير النهائي للضريبة، وبالتالي تعود بالضرر على طرفي المنازعة الضريبية كما أن المشرع أعطى للقاضي الإداري سلطات واسعة في مجال التحقيق في المنازعة الضريبية، بالاعتماد على إجراءات التحقيق العامة وإجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك من أجل السهر على تحقيق مبدأ العدالة، ومن بين طرق التحقيق الخاصة نجد القاضي يلجأ عادة إلى الخبرة كوسيلة إثبات إلزامية حتى في المسائل الغير تقنية، والأكثر من ذلك فإن القضاة عادة ما يتبنون نتائج الخبرة بالمصادقة عليها، إضافة إلى ذلك فإن تفرع المنازعة الضريبية بين تشريعين مختلفين، مما يؤدي إلى وجود فراغات أو حتى عدم تناسق، قد يخلق صعوبة للقاضي الإداري في الفصل في المنازعة الضريبية، إما لصالح الإدارة الضريبية والتي بدورها لا تجد مشكلة في التنفيذ، أو لصالح المكلف بالضريبة وبالتالي للقاضي الإداري توجيه أوامر للإدارة الضريبية وينجم عن عدم تنفيذ القرارات القضائية الصادرة ضدها، تعرض الإدارة الضريبية إلى الغرامة التهديدية. كما أعطى المشرع الحق لطرف الذي لم يرضى بالقرار القضائي الصادر في حقه اللجوء إلى طرق الطعن سواء العادية والمتمثلة في المعارضة في حالة صدور الحكم غيابيا أو الاستئناف أمام مجلس الدولة، أو طرق الطعن الغير عادية كالتماس إعادة النظر ضد قرارات مجلس الدولة، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، دعوى تصحيح الأخطاء

المادية، أو الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة والذي يثير العديد من الخلافات في الفقه، فيما يخص القرارات التي تكون محل الطعن بالنقض، ويرجع ذلك إلى عدم وجود نص صريح وواضح لا في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ولا حتى في قانون الإجراءات الجبائية. ولما تتسم به المنازعة الضريبية من تعقيد راجع إلى تفرع القوانين الخاضعة لها، و كثرة التعديلات المتلاحقة على أحكام والإجراءات المطبقة عليها، بموجب قوانين المالية وجب على المشرع استدراك بعض الجوانب الإجرائية من أجل تسوية المنازعة الضريبية وخلق بعض التوازن بين طرفي هذه المنازعة.

ولذلك وجب على المشرع جمع القوانين الإجرائية الخاصة بالمنازعة الضريبية، لتفادي الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية بصفة مستمرة وبالتالي تسهيل الإجراءات على طرفي المنازعة الضريبية وكذا القاضي الذي يفصل فيها.

تحيين بعض المواد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية تتماشى مع باقي التعديلات التي مست المواد الأخرى من نفس القانون.

إعادة النظر في بعض المصطلحات باللغة العربية في التشريع الجبائي والتي تعرضت لبعض الأخطاء في ترجمتها، وذلك ليتسنى لمستعملي التشريع الجبائي باللغة العربية الفهم الصحيح لفحوى النص.

إعادة تنظيم الخطة المعتمدة في تقسيم قانون الإجراءات الجبائية وذلك بجمع إجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية سواء كانت في الوعاء أو التحصيل في باب واحد باسم المنازعات الضريبية وجعله آخر قسم باعتبار أن المنازعة هي آخر إجراء في الإجراءات الجبائية.

اعتماد خبراء ذوي كفاءة في مجال الضريبة لوضع تقرير الخبرة الضريبية، للحفاظ على مصالح المكلف و مصالح الخزينة العمومية.

تكوين قضاة في مجال الضرائب، وإجراءات المنازعة الضريبية بصفة خاصة، وذلك للإلمام بالتشريعات الضريبية وكذا الفصل بسرعة و بكل مصداقية ، وتحقيق نوع من العدالة في مجال المنازعات الضريبية.

وأخيراً وجب على الإدارة أن ترفع من مستوى الوعي لدى المكلف بالضريبة وذلك باعتماد وسائل الإعلام والتوعية الضريبية، ومن ثم خلق علاقة ثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، ينتج عنه نقص المنازعات الضريبية.

❖ قائمة المصادر:

1- النصوص القانونية:

(أ) دستور: 1996 حسب آخر تعديل له بموجب القانون رقم 01-16 المؤرخ في 06-03-2016 الصادر في الجريدة الرسمية رقم (07) بتاريخ 07-03-2016.

(ب) القانون العضوي:

- القانون العضوي رقم: 89-01 المؤرخ في: 30 ماي 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، والمعدل والمتمم بالقانون العضوي رقم: 11-13 المؤرخ في: 26 يوليو 2011.

(ج) القوانين الضريبية:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حسب آخر تعديل لقانون المالية لسنة 2016.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال حسب آخر تعديل طبقا لقانون المالية لسنة 2016.
- القانون رقم: 84/17 الصادر في: 07/07/1984 والمتعلق بقوانين المالية.
- قانون رقم: 2000/06 مؤرخ في: 27 رمضان عام 1421 الموافق لـ: 23/12/2000 المتضمن قانون المالية لسنة 2001، الجريدة الرسمية العدد: 80.
- قانون رقم 21/01 مؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 22/12/2001 و المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79.
- قانون رقم 11/02 مؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق لـ 24/12/2002 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003، جريدة الرسمية رقم 86.
- قانون رقم 22/03 مؤرخ في 04 ذي القعدة 1424 الموافق 28/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، الجريدة الرسمية العدد 83.
- قانون رقم 21/04 مؤرخ في 17 ذي القعدة 1425 الموافق 29/12/2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية العدد 85.
- القانون رقم 06—24 مؤرخ في 26—12—2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية العدد 85.

- القانون رقم 12/07 المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 الموافق ل 2007/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية العدد 82.
- قانون رقم 21/08 مؤرخ في 02 محرم 1430 الموافق 2008/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 74.
- قانون رقم 09/09 مؤرخ في 13 محرم 1431 الموافق ل 2009/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 78.
- قانون رقم 13/10 مؤرخ في 23 محرم 1432 الموافق ل 2010/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية العدد 80.
- قانون رقم 16/11 مؤرخ في 03 صفر 1433 الموافق 2011/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية العدد 72.
- قانون رقم 12/12 مؤرخ في 12 صفر 1434 الموافق 2012/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية العدد 72.
- قانون رقم 08/13 مؤرخ في 27 صفر 1435 الموافق 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية العدد 68.
- قانون رقم 10/14 مؤرخ في 08 ربيع الأول 1436 الموافق 2014/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية العدد 78.
- قانون رقم 15—18 المؤرخ في 18 ربيع الأول 1437 الموافق 2015—12—30 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية العدد 72.

2- المؤلفات باللغة العربية:

أ) الكتب العامة:

- بوحميذة عطاش، الوجيز في القضاء الإداري، تنظيم عمل واختصاص، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2013.
- جمال سايس، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري، منشورات كليك، الطبعة الأولى، سنة 2013.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، (الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية)، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجزائرية، الطبعة الثانية، سنة 2013.

- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الدعاوى وطرق الطعن الإدارية، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2013 .
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل"، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2001.
- سائح سنقوقة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجزء الأول، دار الهدى، طبعة جديدة مزيدة ومنقحة.
- عبد الرحمان بربارة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قانون رقم: 08-09 مؤرخ في 23 فيفري 2008، طبعة ثانية، 2009 منشورات بغدادية.
- عبد السلام ذيب، قانون الإجراءات المدنية والإدارية، موفم للنشر، طبعة الثالثة منقحة، سنة 2012.
- عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر، الجسور للنشر والتوزيع، طبعة معدلة طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، سنة 2008.
- الغوثي بن ملح، القضاء المستعجل وتطبيقاته في نظام القضائي الجزائري، ديوان الوطني للأشغال التربوية، الطبعة الأولى سنة 2000.
- فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية 2013.
- لحسن بن شيخ آثمليوا، المنتقى في القضاء الاستعجال الإداري، دراسة قانونية، فقهية، وقضائية مقارنة، الطبعة الثانية، دار هومة.
- محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، طبعة جديدة طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، سنة 2009.
- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، سنة 2013.

ب) الكتب المتخصصة:

- احمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، 2014.
 - جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الجزائر، الطبعة الأولى، 2014 .
 - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، طبعة 2008.
 - حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجزائرية، سنة 1990.
 - طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية ، القانون رقم 01-21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق ل : 22 ديسمبر 2001 ، مع التعديلات المدخلة عليه بموجب قانون المالية 2007 ، دار الخلدونية الجزائر 2007.
 - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى ، طبعة 2012.
 - عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، الطبعة الثانية مزيعة ومنقحة ، دار هومة الجزائر ،سنة 2005.
 - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر 2011.
 - فضيل كوسة، الدعوى الضريبية في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار الهومة ،2010.
 - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2011 .
 - يلس شاوش، المالية العامة، المبادئ العامة وتطبيقاتها في قانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2013.
- ج) الرسائل الجامعية:
- 1- أطروحات الدكتوراه:
- بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة الدكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري " تيزي وزو"، السنة الجامعية 2011 .

- كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق قسم قانون عام، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2009 - 2010.
- 2- رسائل الماجستير:
 - بدائية أحمد، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة باتنة سنة 2010-2011.
 - بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة و مالية، جامعة الجزائر 1، السنة الجامعية 2008-2009.
 - بلعابد عبد الغني، الدعوى الإستعجالية وتطبيقاتها في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع المؤسسات السياسية والإدارية، جامعة منتوري ولاية قسنطينة، السنة الجامعية 2007 - 2008.
 - بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة الدكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري " تيزي وزو"، السنة الجامعية 2011.
 - حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2014 - 2015.
 - رجاء احمد محمد خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، سنة 2004.
 - رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة.
 - عبد العزيز امقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق بن عكنون، الجزائر، السنة الجامعية 2001-2002.

- عدوان معزوز محمد اشتية، مسببات النزاع في قانون الضريبة على الدخل الفلسطيني، رقم (17) لسنة 2004، جامعة النجاح الوطنية، السنة الجامعية 2008.
- قاسي طاهر، الشروط الشكلية لدعوى الإلغاء في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الإدارة والمالية، سنة 2011-2012.
- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة قسنطينة، 2008/2007.
- لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة من أجل نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، سنة الجامعية 2014، 2015.
- مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع: دولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، السنة الجامعية 2010/2011.
- الهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل الماجستير في الحقوق، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، سطيف.

(د) المقالات:

- عبد العزيز امقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003.
- عبد العزيز امقران، عن عريضة رفع الدعوى في المنازعات الضريبية المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، سنة 2003.
- فنيش كمال، المنازعات الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، محلة مجلس الدولة عدد خاص بعنوان: "المنازعات الضريبية".
- كربى زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعات الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد رقم: 07، سنة 2005.
- منى أدلي، الدعوى الضريبية في سوريا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثالث، سنة 2011، جامعة دمشق.

هـ) محاضرات:

- قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2014-2015.

و) منشورات وتقارير المديرية العامة للضرائب:

- المنشور رقم: 12 (و.م)، (م.ع.ض)، (م.ت.تج) قانون المالية لسنة 2013.

ي) المراجع باللغة الفرنسية:

A- Les ouvrages:

- Jean lamarque, contentieux fiscal (réclamation préalable) répertoire de contentieux administratif, 16 eme année, encyclopédie, Dalloz, paris,1999.

B- Les instructions:

- De la décision N:381 du 18/04/2013. Portant création. Composition et fonctionnement des commissions de recours gracieux.
- Instruction générale sur les procédures contentieuses-version 2012.

ن) المواقع الالكترونية:

- www.mfdgi.gov.dz

الفهرس

الصفحة	العنوان
أ-د	مقدمة.....
07	الفصل الأول: المنازعة الضريبية ومراحلها أمام الإدارة
08	المبحث الأول: مفهوم المنازعة الضريبية
09	المطلب الأول: تحديد المنازعة الضريبية.....
09	الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية.....
10	الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لمنازعة الضريبية.....
12	الفرع الثالث: أنواع المنازعات الضريبية.....
14	المطلب الثاني: أسباب المنازعة الضريبية.....
14	الفرع الأول: الأسباب التشريعية والقانونية.....
16	الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة.....
17	الفرع الثالث: أسباب تتعلق بالمكلف.....
18	المبحث الثاني: التظلم الإداري المسبق كإجراء إلزامي أمام الإدارة.....
19	المطلب الأول: مرحلة تقديم التظلم إلى الإدارة.....
19	الفرع الأول: شروط تقديم التظلم.....
22	الفرع الثاني: مضمون تظلم.....
24	الفرع الثالث: آجال تقديم التظلم.....
26	المطلب الثاني: دراسة التظلم واتخاذ القرار.....
26	الفرع الأول: التحقيق في التظلم.....
28	الفرع الثاني: البت في التظلم.....
33	المبحث الثالث: لجان الطعن الإدارية كمرحلة اختيارية لحل المنازعة الضريبية..
34	المطلب الأول: تكوين لجان الطعن وسير أعمالها.....
34	الفرع الأول: تكوين لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال
40	الفرع الثاني: شروط تقديم الطعون.....
43	الفرع الثالث: إجراءات سير أعمال لجان الطعن.....
45	المطلب الثاني: اختصاصات وآراء لجان الطعن.....

45	 الفرع الأول: تحديد اختصاصات لجان الطعن الإدارية.....
50	 الفرع الثاني: آراء لجان الطعن.....
54	 الفرع الثالث: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن.....
56	 خلاصة الفصل.....
58	الفصل الثاني: المنازعات الضريبية أمام القضاء وطرق الطعن في أحكامها وقراراته
59	 المبحث الأول: رفع الدعوى الضريبية وإجراءات سيرها.....
60	 المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية.....
60	 الفرع الأول: مسألة الاختصاص في الدعوى الضريبية.....
62	 الفرع الثاني: الشروط العامة للدعوى الضريبية.....
68	 الفرع الثالث: الشروط الخاصة للدعوى الضريبية.....
72	 المطلب الثاني: التحقيق في الدعوى الضريبية.....
73	 الفرع الأول: الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية.....
76	 الفرع الثاني: الإجراءات الخاصة للتحقيق في دعوى الضريبية.....
82	 الفرع الثالث: عوارض الخصومة.....
84	 المبحث الثاني: القضاء الاستعجالي والفصل في الدعوى الضريبية.....
85	 المطلب الأول: الدعوى الإستعجالية في المادة الجبائية.....
85	 الفرع الأول: شروط الدعوى الاستعجالية.....
91	 الفرع الثاني: صدور الأوامر الاستعجالية وطرق الطعن فيها.....
96	 المطلب الثاني: الفصل في الدعوى الضريبية.....
96	 الفرع الأول: صدور حكم المحكمة الإدارية.....
101	 الفرع الثاني: تبليغ الحكم والآثار المترتبة عنه.....
106	المبحث الثالث: طرق الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة في الدعوى الجبائية
107	 المطلب الأول: الطعون الاستدراكية.....
107	 الفرع الأول: المعارضة كطعن استدراكي عادي.....
110	 الفرع الثاني: الطعون الاستدراكية الغير عادية.....
117	 المطلب الثاني: الطعون التصحيحية.....

118	 الفرع الأول: الاستئناف
124	 الفرع الثاني: الطعن بالنقض
130	 خلاصة الفصل
64	 الخاتمة

قائمة المصادر والمراجع