



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



قسم الحقوق

كلية الحقوق والعلوم السياسية

مذكرة بعنوان

آليات الفصل في الدعاوى الضريبية في التشريع الجزائري

مذكرة مكملة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
في تخصص قانون اداري

إشراف الأستاذ:
أ د / خلف بوبكر

إعداد الطالبة:
فاطمة دباخ

لجنة المناقشة

المؤسسة الأصلية	الصفة	الأستاذ
جامعة الشهيد حمه لخضر	رئيسا	أ.د. مرغني حيزوم بدر الدين
جامعة الشهيد حمه لخضر	مشرفا ومقررا	أ.د. خلف بوبكر
جامعة الشهيد حمه لخضر	مناقشا	د. وكواك شريف

السنة الجامعية 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا"

سورة البقرة: الآية 32



شكر وتقدير

الشكر الأول، الأخير، الظاهر والباطن لله سبحانه وتعالى الذي آتاني من العلم ما لم أكن أعلم، ومنحني من الصبر والعقل لإتمام هذا العمل.

اعترافا بالود وحفاظا للجميل وتقديرا للامتنان، أتقدم بجزيل الشكر، والتقدير والاحترام للأستاذ المشرف الفاضل (خلف بوبكر) عن قبوله الإشراف على المذكرة، وسخائه بإرشاداته القيّمة، جزاه الله عن كل ذلك خيرا، فكان لي الشرف أن تكون مشرفا على أستاذي الكريم.

كما لا يفوتني في هذا المقام، إلا أن أتقدم بالشكر الخاص الى الأستاذ المحترم (محسن علالي)، الذي أضاء أمامي سبيل البحث، فقد كان حريصا بتوجيهاته السديدة وإرشاداته النيرة، وصبره على منذ بداية المشوار الى نهايته.

كما أتقدم بفائق التقدير والاحترام الى كل الأساتذة الذين درسوني فقد كانوا خير رفيق لي في مشواري الدراسي، أخص بالشكر السادة أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذا الجهد المتواضع.

كذلك الى كل من تفضل ومد لي يد العون من بعيد أو قريب، وشجعني في هذا البحث الى نهايته أتقدم بالشكر والتقدير



الإهداء

ها هي أمالي التي أعيأها التعب والإرهاق تحيط بقلمي الذي ليس بأفضل حال منها، متكئا على قطرات حبر ملؤها الأمل والنور بظهور فجر جديد آلا وهو مذكرة تخرجي التي أستطلع من خلالها لما هو آت في المستقبل ملؤه التفاؤل.

إهدائي هذا ليس بسبب مذكرة تخرجي فقط، بل هو اعتراف بالفضل والشكر:

الى قدوتي، ونبراسي الذي ينير دربي، إلى من أعطاني ولم يزل يعطني بلا حدود، الى من رفعت رأسي عاليا افتخارا به (أبي العزيز أدامه الله نخرالي)

الى التي يعجز اللسان عن وصفها، الحنان ميزتها، التضحية حصيلتها، الحب زادها، الى شجرتي التي لا تذبل، الى الظل الذي آوى إليه في كل حين (أمي الحبيبة حفظك الله وأنار بك

حياتنا دوما

الى نفسي المثابرة، الطموحة.

الى صاحبة القلب الرقيق، النفس البريئة، الى ريحانة حياتي، توئم روحي، ورفيقة دربي، الى رفيقة رحلة النجاح، الى من كانت مصباحا لي أثناء دراستي، أختي العزيزة (ليلي)

الى من كان لهم الأثر البالغ في تجاوز الصعاب إلى الأيدي المعطاءة والقلوب الحنونة

(فايزة، حكيم، إسماعيل)

الى من هم لي الحياة في هذه الحياة فكانوا الشفاء والدواء لقلبي (وليد، إيناس، إياد، أمير،

رفيف، آدم)

الى شركائي بالدم والرحم كلا باسمه وكل عائلتي الكريمة.

الى كل من يحملهم قلبي ولم تسعهم ورقتي.

الى من لم أستطع ذكره في هذا المقام فإنه يبقى في ذاكرة الأيام.

الى من ترك أثرا طيبا في حياتي.

مقدمة

مقدمة:

تعتبر الضريبة المحرك الرئيسي لكل التشريعات المالية للدول على إختلاف أنظمتها الإقتصادية، وذلك لما تمثله من أداة تستخدم لتنظيم المسار المالي للدولة، بوصفها أهم المصادر الرئيسية للإيرادات العامة للدولة، إلى جانب دورها كوسيلة لتحقيق أغلب الأهداف سيما تلك التي تؤثر على مختلف أوجه الحياة الإقتصادية، الاجتماعية والسياسية.

ولقد عرفت الجزائر بعد الإستقلال تبني النمط الاشتراكي في التسيير وما ترتب عليه من تدخل الدولة في شتى المجالات، غير أن الأزمة النفطية المعاكسة سنة 1986 أدت للكشف عن بؤادر الضعف والإختلال الذي طرأ على الإستراتيجية التي إختارتهما الجزائر والقائمة على أساس التخطيط المركزي وهيمنة القطاع العام على الإقتصاد، ما دفع بالجزائر إلى تبني الإصلاحات الجبائية التي شهدتها النظام الضريبي إعتبارا من أوائل التسعينيات.

وبذلك أخذت الضريبة دورا حيويا في دعم الإقتصاد الوطني، لكونها من أهم وسائل تمويل ميزانية الدولة، الولاية، والبلدية، التي تسعى من خلالها إلى تحقيق الإستقرار السياسي والاجتماعي والإقتصادي، لكنها لا تحقق هدفها إلا إذا تم تحديدها على أساس العدل .

فالعدالة الضريبية تقتضي أن يتحمل كل شخص في المجتمع طبيعيا كان أو معنوي الضريبة المستحقة حسب قدراته في إطار قانوني، لذلك أولت التشريعات إهتماما كبيرا بالضرائب وخصتها بأنظمة قانونية متميزة صاغتها وفق مجموعة من العناصر الإيديولوجية تحدد أهداف هذه الأنظمة، ومجموعة أخرى من العناصر الفنية متمثلة في وسائل تحقيق هذه الأهداف من خلال سن القوانين التي تكفل وتجسد هذا الدور وهذا ما إستوجب التفكير في تنظيم النزاعات القائمة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية سيما ما تعلق منها بالدعاوى الجبائية وإجراءاتها وطرق إثباتها.

إشكالية البحث:

نسعى من خلال هذه الدراسة الى تبين ماهية الدعوى الضريبية، وتوضيح مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية المنازعات الضريبية في كافة مراحلها، ومن هنا فالإشكالية المطروحة في موضوع الدراسة تتمثل في:

• كيف نظم المشرع الجزائري الدعاوى الضريبية؟

ومنه طرح التساؤلات الفرعية التالية:

• ما هي شروط رفع الدعاوى الضريبية؟

• ما هي إجراءات التحقيق في الدعاوى الضريبية؟

• ما هي إجراءات البت في الدعاوى الضريبية؟

• ما هي طرق الإثبات في الدعاوى الضريبية؟

أهمية الدراسة

أ- الأهمية العلمية

تظهر الأهمية العلمية من خلال تطبيق النصوص التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات الإدارية.

ب- الأهمية العملية

تظهر الأهمية العملية لذه الدراسة في مدى نجاعة هذه النصوص والإجراءات القانونية عند نشوء النزاع الضريبي، ودراسة المنازعة الضريبية في جانبها الإجرائي نظرا لكثرة التعديلات لمختلف النصوص الضريبية عبر قوانين المالية، مما أدى إلى تعقيدها وصعوبة فهمها وعدم الإلمام بها من طرف المكلفين بالضريبة لكي يتمكنوا من الاطلاع على ما تحتويه هذه النصوص وبالتالي هذا ما يؤدي الى امتناعهم من تسديد ما عليهم من حقوق ضريبية الأمر الذي يؤدي إلى نشوء نزاع ضريبي.

أسباب اختيار البحث:

أسباب شخصية

- كون الدعاوى الضريبية تعتبر من أهم مواضيع القانون الإداري الذي يعد مجال تخصصي

- الرغبة في مناقشة هذا النوع من المواضيع لجديته وخصوصيته.

-تطوير واكتساب المعارف القانونية في مجال المنازعة الإدارية بصفة عامة والضريبية بصفة خاصة.

-المساهمة في إعطاء حافز لكل الباحثين للتوسع أكثر في دراسة هذا الموضوع، وإثراء مكتبتنا بهذا النوع من البحوث.

أسباب موضوعية

تعود المبررات الموضوعية لاختيار موضوع الدعاوى الضريبية الى الخصوصية التي تكتسبها المنازعات الضريبية ويميزها من إجراءات خاصة من حيث التعديلات والتغييرات المتقاربة التي تتعرض لها من حين لآخر عبر قوانين المالية التي تصدر كل سنة، مما أدى هذا التعديل المستمر الى قلة الدراسات والأبحاث، فهذا ما دفعنا لاختيار هذا الموضوع، كذلك لما تكتسبه الدعوى الضريبية من أهمية كبيرة في حماية حقوق المكلف بالضريبة وفي الرقابة على أعمال إدارة الضرائب، بالإضافة الى كون ان هذه الموضوع من بين المواضيع التي يهتم القانون الإداري بمعالجها، ويعد هذا مجالاً لاختصاص دراستنا، وكذا توفير مادة علمية دقيقة لكل الباحثين في مجال القانون الجبائي كشعبة من شعب القانون العام .

المنهج المتبع

سأعتمد على منهج تحليل المضمون، ويظهر ذلك من خلال تحليلنا لمختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع، وكذا الاطلاع على الاجتهادات القضائية يقتضي منا تحليلها وتمحيصها بالشكل الذي يجعلنا نتبين مدى كفايتها وقصورها ومدى فاعليتها في التسوية القضائية للمنازعات الضريبية، فضلا عن ذلك اعتمدت المنهج الوصفي، ويتجلى ذلك من خلال تعريف بعض المفاهيم عند الضرورة.

الدراسات السابقة

سبقني في هذا البحث مجموعة من الباحثين والذين تناولوا في دراستهم المنازعة الجبائية للضريبية من حيث شروطها، وإجراءات التحقيق فيها، وكيفية إثباتها، ومن بين هذه الأعمال أطروحة دكتوراه لصاحبها قصاب سليم، بعنوان المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري. ورسالة ماجستير لنفس الباحث، بعنوان المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري. ورسالة ماجستير لصاحبها حاكم الطاهر، بعنوان

طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر. ورسالة ماجستير لصاحبها لكحل عائشة، بعنوان المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر. ورسالة ماجستير، لصاحبها زاقي دارين، بعنوان النظام القانوني للمنازعة الضريبية، ورسالة ماجستير لصاحبها بدايرية يحي، بعنوان الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، ورسالة ماجستير لصاحبها إلهام خرشي، بعنوان المنازعات الضريبية في المواد الإدارية

تقسيم البحث

بهدف دراسة موضوع البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين، خصصنا الفصل الأول للتطرق إلى الإطار المفاهيمي للدعوى الضريبية، فيما يتضمن الفصل الثاني الفصل أو التحقيق في الدعوى الضريبية لنصل في الأخير للإجابة على السؤال المطروح من خلال خاتمة البحث مع تقديم مقترحات وتوصيات.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للدعوى الضريبية

المبحث الأول: مفهوم الدعوى الضريبية

المبحث الثاني: شروط رفع الدعوى الضريبية وكيفية اثباتها

تقوم المنازعة عند قيام إدارة الضرائب بوظائفها المحددة قانونا باتجاه الغير فيسعى كل طرف الى تحقيق أهدافه على حساب الطرف الآخر مما قد ينشب عليه خلاف يعبر عنه بالمنازعة الضريبية، تتمتع هذه الأخيرة بخصوصية دفعت المشرع الى ضبط قوانين خاصة بها من حيث أحكامها وإجراءات سيرها، لذلك سنقوم بتحديد ماهية المنازعة الضريبية في مبحث أول، وندرس الشروط الواجب توفرها لقيام الدعوى الضريبية

المبحث الأول

مفهوم الدعوى الضريبية

الشكوى الضريبية إجراء إلزامي إذ أعطى المشرع أهمية كبيرة ويتجلى ذلك من خلال الشروط الشكلية والموضوعية التي يجب أن تتضمنها وعدم استيفائها لإحدى الشروط التي استوجبها المشرع ترفض الدعوى شكلا، كما أجمعت مختلف النصوص الجبائية على شرط تقديم شكوى أمام الجهة الإدارية المعنية، يطالب فيها المكلف بالضريبة أن تعدل من قرارها، وتهدف لتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي وهذا وفقا لنص المادة من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الأول

تعريف الدعوى الضريبية

تعتبر الشكوى الضريبية من بين الإجراءات الأولية الإلزامية التي اشترطها القانون قبل اللجوء إلى القضاء، وفيما يلي سنحاول تقديم أهم التعاريف التي وجهت لها.

تبدأ المنازعة الضريبية حينما يتلقى المكلف بالضريبة إنذار موجه له من الإدارة الضريبية وهو وثيقة تبين الحصة أو الحصص المطلوب أدائها، وبعد تلقي المكلف لهذه الوثيقة ويسددها طوعا، الثانية عدم رضا المكلف بتسديد الضريبة، وبالتالي وجود سبب يحتج به أمام الإدارة الضريبية كأن يدفع بأنها غير مؤسسة قانونا أو بأنها مرهقة أو خاطئة، وذلك عن طريق رفع الشكوى لدى الإدارة الضريبية مصدره القرار الذي يتضمن قيمة الضريبة.¹

¹ طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلد ونية، الجزائر، 2007، ص 09.

التعريف التشريعي:

المشرع الجزائري لم يعطي تعريفات للشكوى الضريبية، و إنما اقتصر على ذكر حالات وجودها، و باستقراء المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية¹ التي تنص على أنه :

" تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضح من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها، الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، و إما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي " وتخضع الدعوى الضريبية إلى إجراءات خاصة بها تتمثل في الطعن الإداري في الدرجة الأولى، والطعن القضائي في الدرجة الثانية.²

كذلك ما ورد في المادة 81 الفقرة 1 من نفس القانون،³ الإجراءات الجبائية التي حددت اختصاص اللجان الإدارية المختلفة للضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة، التي تبدي رأيها في طلبات المكلفين الرامية إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي.

أضف إلى ذلك ما جاء في المادة 153،⁴ من قانون الإجراءات الجبائية التي يحدد إجراءات الاعتراض على المتابعات التي تباشرها الإدارة الضريبية في سبيل تحصيل ديونها لدى الغير.

عموما يمكن القول بأن المنازعات الضريبية هي ذلك النزاع الذي يحركه المكلف بالضريبة بسبب رفض إدارة الضرائب قراراته الضريبية، بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها أو الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، تبدأ وجوبا على مستوى الإدارة الضريبية و تنتهي أمام هيئات القضاء الإداري، تحكمه قواعد القانون الضريبي المتمثلة أساسا في قانون الضرائب المباشرة و قانون الإجراءات الجبائية إلى

1- أنظر المادة 70، من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بموجب القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22، و

المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، عدد، 79.

2 -المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

3- راجع المادة 81 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع نفسه.

4- راجع المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع نفسه.

جانب الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مع تطبيق قاعدة الخاص يفيد العام.¹

التعريف القضائي:

عرف القاضي الإداري المنازعة الضريبية على جميع أشكالها وهو مطالب بمناسبة مدى احترام إدارة الضرائب للقانون عند ممارستها لسلطاتها أي مدى مشروعية القرارات الصادرة عنها في إطار فرضا للضريبة وبالتالي عليه تحديد نوع المنازعة المعروضة عليه والبحث في النصوص الواجبة التطبيق.²

وعلى غرار المحكمة الإدارية العليا المصرية التي عرفت التظلم وذلك بقولها بأن:

" التظلم يمتد ليشمل كل ما يفيد تمسك المتظلم بحقه ومطالبته باقتضائه" ثم تؤكد المحكمة المعنى السابق فتقول:

" إن التظلم هو الأصل في مجال استخلاص ذوي الشأن لحقوقهم، ورفع الظلم عنهم، وجهة الإدارة هي الخصم الشريف يتعين عليها أن تعيد الحق لأصحابه دون أن تكبدهم مشقة القضاء وإجراءاته.³

التعريف الفقهي:

لم تعرف الشكوى الضريبية إلا ما ورد في بعض المراجع حيث حاول الفقهاء إعطاء تعريف للتظلم الإداري، إذ يعرفها العض على أنها:

¹ - منصف ذيب، الآليات الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية في النظام القانوني الجزائري، (مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون إداري)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر، 2013 - 2014، ص 11.

² - عكوش حنان، خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري الجزائري (المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية) العدد الثاني، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عمار تليجي الأغواط، الجزائر، سبتمبر 2021 : ص ص 1160، 1161.

³ - خيشان ليلة، مصباح يوغرطة، المرحلة الإدارية تسوية المنازعة (مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال) الضريبية كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، الجزائر، 2016/2017، ص 9.

" إجراء وجوبي يوجه للإدارة ضد قرار غير مشروع من أجل إعادة النظر فيه بواسطة سلطات التعديل أو التصحيح، أو السحب أو الإلغاء، مما يجعله أكثر شرعية، وملائمة وعدالة

كما يعرفه الأستاذ مخلوفي رشيد بأنها:

" التظلم الإداري المسبق هو الطلب أو الشكوى المرفوعة من طرف المتظلم، إلى السلطة المختصة لفض النزاع أو الخلاف الناتج عن عمل قانوني أو مادي إداري"¹ ويعرفه أيضا الأستاذ مسعود شيهوب:

" طعن إداري مسبق يوجه إلى الإدارة التي تتولى دراسته وغالبا ما تكون هذه الدراسة دون إجراءات محددة وبدون مناقشة حوارية"². أما الأستاذ عبد الغني بسيوني يرى بأنه:

" يقصد بالتظلم الإداري أن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماسا إلى الإدارة بإعادة النظر في قرارها الذي سبب إضرار بمركز القانوني، لكي تقوم بسحبه أو تعديله"³.

كما تعددت التعاريف الموجهة للشكوى وهي على النحو التالي:

" الشكوى تعتبر حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين وهما، تجنب إغراق الجهات القضائية بالمنازعات التي يمكن حلها من طرف الإدارة، كذلك السماح باستمرار الحوار بين المكلف والإدارة الضريبية"⁴.

" الشكوى الضريبية مجموعة من القواعد الواجب إتباعها من أجل الاستفادة من بعض الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات"⁵

هو ذلك النظام الذي يفرض فيه المشرع على المتضرر من القرار الإداري، أو الإجراء الإداري تقديمه إلى الجهة الإدارية قبل إقامة دعواه كإجراء شكلي جوهرى ينبغي

¹ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية: شروط قبول الدعوى الإدارية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص 102.

² خيشان ليلة، مصباح يوغرطة، المرجع السابق، ص 9.

³ طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع السابق، 2007، ص 09.

⁴ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر 2005، ص 10.

⁵ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 1999، ص 30

مراعاة اتخاذه قبل ولوج الدعوى القضائية و يترتب على عدم تقديمه قبل إقامة الدعوى وجوب الحكم بعدم قبولها شكلا لعدم سابقة التظلم الإداري إلى الجهة الإدارية التي حددها القانون.¹

أما زكريا بيومي فقد عرفه :

" المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تنازل في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، و مهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفق القانون واللوائح، أو لم ترفع وفقا لها، و في حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة فإنه يحكم برفعها كليا أو جزئيا.²

أما الأستاذان jaques Grosclaude و Philippe Marchessou يعرفون المنازعة الضريبية:

"على أنها مجموعة القواعد التي تنظم صلاحيات الإدارة والضمانات التي يتوفر عليها المكلف بالضريبة طوال عملية فرض الضريبة، من تحديد الوعاء إلى التحصيل مرورا بتصنيفاتها، أي أعمال الإجراءات الجبائية للعلاقات القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة".

كما يعرفها الأستاذ محمد عاشور "

" بكونها الإجراءات القانونية العادية وغير العادية المعمول بها في حل النزاعات القائمة بين المكلفين بالضريبة وبين الإدارة بمناسبة عمليات مراقبة وعاء تحصيل الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق المكلفين بالضريبة.

أما زكريا بيومي فقد عرفه:

" المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تنازل في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع

¹ - شيهوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة ماجستير في الحقوق فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2008_2009، ص 11.

² - منصف ذيب، المرجع السابق، ص 9، 10.

قد ربطت وفق القانون واللوائح، أو لم ترفع وفقا لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة فإنه يحكم برفعها كلياً أو جزئياً.

في حين إعتبر البعض بأن النزاع الضريبي بمفهومه الواسع هو: " ذلك النزاع الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية مجموعة الإجراءات التي تسمح بحله "

إن المقصود هنا بنشاط الإدارة، هو عمليات والوعاء والتحصيل والمراقبة الجبائية وبالتالي فالنزاع الضريبي هو جميع الإجراءات المتبعة للفصل في جميع النزاعات الناشئة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بمناسبة العام الذي يتضمن دعاوى قضاء المشروعية وقضاء التعويض ما يعني استبعاد دعاوى الإلغاء المرفوعة ضد القرارات التنظيمية أو القرارات الفردية المنفصلة الصادرة عن الإدارة الضريبية وكذا دعاوى المسؤولية المرفوعة ضدها في هذا المجال¹.

¹ - منصف ذيب، المرجع السابق، ص 9

المطلب الثاني

أنواع الدعاوى الضريبية

جاء في التشريع الجبائي بدعوى مختلفة حيث مكن من خلالها المكلف بالضريبة من الطعن ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية، وهذه الدعاوى تنقسم إلى نوعين دعاوى الوعاء الضريبي ودعاوى التحصيل الضريبي وذلك انطلاقا من أسباب لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء وهي عادة (مبدأ الخضوع ومقدارها، إجراءات فرض الضريبة، الجزاءات الضريبية، تحصيل الضريبة).¹

الفرع الأول

من حيث نوع الضريبة

و ذلك على أساس تقسيم النزاع بحسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة و منازعات للضرائب الغير مباشرة كل على حدى، و نظرا لأهمية هذا القسم، بالرغم من وجود معايير متعددة للتجربة بين الضرائب المباشرة و الضرائب الغير مباشرة إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط و دقيق و جامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد، ولا يمكن الإعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سلمية وعلى رأس هذه المعايير كل من المعيار الإداري، و المعيار الاقتصادي، و المعيار الفني .²

أ: المعيار الإداري

أو ما يعرف بالمليارات القانوني، و يقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية و تحصيل هذه الأخيرة، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة و تحصيلها بناء على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين

¹ لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية، (مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص الدولة ومؤسسات العامة)، مدرسة الدكتور، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر 2014/2015، ص 13.

² بدائرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، (مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة) كلية الحقوق وعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011، ص 23.

بها، أي أن الشخص المكلف بالضريبة هو موضوع الضريبي، وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية، فالضريبة هنا مباشرة نظراً لأن العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف دون وسيط، وفي حال ما تم رفض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون اعتبار الشخص المكلف بالضريبة، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة، ولقد لقي هذا المعيار نقداً من خلال الضرائب التي تفرض على الأرباح المتأتية من التعامل بالأسهم و السندات، فأصحاب هذه الأخيرة ليسوا على اتصال مباشر بإدارة الضرائب، وليسوا مدرجين على القوائم الإسمية، ورغم ذلك فضريبة الإيرادات المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح و فوائد من المسلم أنها من الضرائب المباشرة، إضافة إلى ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف اسمية أو من دونها مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها، وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت .

ب : المعيار الاقتصادي

أو ما يعرف بمعيار راجعية الضريبة، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، أي من هو الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية،¹ و بالتالي تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف و استقرت عليه، و تكون غير مباشرة عندما يدفع بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هذا الأخير متحملاً لها، ومثال ذلك النوع الأول من الضريبة على الأجور و المرتبات حيث يتحملها المكلف بها ولا لا يستطيع تحميلها للغير، و مثال النوع الثاني الضرائب الجمركية التي يستطيع المستورد الأول الذي دفعها أولاً ان ينقلها إلى شخص ثالث هو مشتري السلعة أو مستهلكها، ولقى هذا المعيار نقداً على أساس ان التجربة دلت على أن ضرائب الدخل مثلاً تعتبر من الضرائب المباشرة، ولكن يمكن نقل عبئها في كثير من الحالات، فإذا عمدت السلطة العامة إلى رفع أسعار هذا النوع من الضرائب، فيلجأ بذلك المكلفين بها إلى نقل عبئها إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم، فأصبحت هذه الضريبة غير مباشرة .²

¹ - بدائرية يحي، المرجع السابق، ص 24.

² - علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس القاهرة، مصر، 1990، ص 133.

ج: المعيار الفني

فيقوم على أساس ثبات و استقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها و إستقرارها، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والإستمرار النابين كالملكية أو ممارسة المهنية، و تعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالأستهلاك أو التداول، و على الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه تعرض للنقد باعتباره ليس محكمة بدرجة كافية ولا يمكن بالتالي الإعتماد عليه لتصنيع بعض الضرائب، كالضريبة على التركات، التي يمكن أن تعد بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة باعتبارها تفرض على الثروة أو رأس المال بشكل مباشر، كما يمكن بالاعتماد على المعيار نفسه إعتبارها ضريبة غير مباشرة، كونها تفرض على واقعة انتقال الشركة من المورث إلى الوارث، باعتبارها واقعة عرضية لا تتصف بالدوام أو الدورية .¹

الفرع الثاني**من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة**

تمر الضريبة بمرحلتين أساسيين، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء و التي يتم فيها تحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة و من ثم ربطها أو حسابها و تحديد قيمتها، و تسمى هذه المرحلة أيضا بمرحلة ميلاد الضريبة، و أما مرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة، والتي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف الى الخزينة العامة، أي استيفاء الدولة لدين الضريبة .²

أ: دعاوى الوعاء (منازعات الوعاء)

و هو نزاع في أساس الضريبة أي النزاع الذي يخول للجهة التي ثبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية و التنظيمية، و في حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطها جزئيا أو كليا لهذه الضريبة،

¹ - منصور ميلاد يوسف، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة)، دار النشر و التوزيع، القاهرة، 2004، ص ص129، 130 .

² - بدائية يحيى ، المرجع السابق ، ص 25.

فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين إثنين، إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، و إنما ينازع في العناصر الواقعية التي إعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، و هنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها و نكون هنا أمام نزاع في الواقع.² وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي أنه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها وهنا يطلب إسقاطها كلياً، و نكون هنا أمام نزاع قانوني، و على هذا الأساس فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة و شرعية فرض الضريبة. وعلى هذا الأساس يتفرع النزاع الضريبي إلى فرعين أساسيين، يتعلق الأول بوعاء الضريبة وإما الثاني فيرتبط بتحصيلها.³

من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية و كذا مختلف النصوص المتعلقة بالنظام الجبائي نجد بأنه تتمثل دعاوى الوعاء التي يرفعها المكلف بالضريبة ضد الإدارة الجبائية إما في أجل استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة التي يرفعها. فقد حددت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، في مجال منازعات الوعاء على أنه:

" تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب ...، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي

ومن خلال نص هذه المادة يمكن لنا عرض أهم المنازعات المرتبطة بوعاء

الضريبة، والتي غالباً ما تتجلى في عدة أنواع أهمها:⁴

أ- منازعات تتعلق بالأخطاء المادية، و يكون الغرض إما تصحيح الخطأ المادي البسيط، بحيث يقوم هنا المكلف بالضريبة بغرض الأسباب بصفة موجزة، مع إبراز الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية و يطلب تصحيحه، مع تقديم توضيحات أكثر أهمية بشأن الضريبة المتنازع عليها بحيث يمكن له تدعيم طلباته بوثائق ثبوتية، مثل

¹ - محمد زكريا، المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، مصر (د. س. ن) ص 04.

² - بدائية يحي، المرجع السابق، ص 25 .

³ - بدائية يحي، المرجع نفسه، ص 25 .

⁴ - منصف نيب ، المرجع السابق ، ص 16، 17.

مستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الرسائل، شهادات مختلفة، أو كل وثيقة من شأنها أن تبين بجلاء الغموض الذي تضمنته الضريبة المفروضة على المكلف، أو طلب تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة، وعموما هو مكان محل إقامة المكلف، هذا ما أكدت الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرارها الصادر في 1991/01/27. أو تصحيح الأخطاء المرتكبة عند الإقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائيا.

ب- منازعات مرتبطة بطلبات الإعفاء أو تخفيض الضريبة على المكلف أو مختلف الغرامات و العقوبات من دون طلب إرجاع الضريبة المسددة خطأ، أو إلغاء الضريبة المفروضة لعيب في الإجراءات و مثال ذلك قيام إدارة الضرائب بعملية الفرص التلقائي للضريبة، بالرغم من تقديم المكلف التصريح اللازم، عدم قيام الإدارة الضريبية باحترام المبدأ القانوني المنصوص عليه في المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، التي حلت محلها المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، وهو اعلام المكلف عن طريق الإشارة في الإشعارات الذي توجهه إدارة الضرائب بمناسبة قدامها بالتحقيق في محاسبة المكلف، أو إذا تجاوزت مدة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة سنة، بداية من تاريخ إستلام الإشعارات بالتحقيق.

ج- منازعات مرتبطة بطلب الإستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي و عموما تنتج هذه المنازعات في حالة تعديل قانون الضرائب المباشرة أو إلغاء نص تشريعي أدى إلى الزيادة في أعباء المكلفين بالضريبة أو إحداث نص تشريعي أو تنظيمي جديد يعطي امتيازات جبائية جديدة لفئة معينة من دافعي الضرائب فيمكن لهذه الفئة الدفع المسبق بعدم سريان القاعدة القانونية القديمة و المطالبة بالإمتيازات التي تقررها القاعدة الجديدة، كما يمكن أيضا المطالبة بإلغاء كل الضرائب غير المشروعة التي تم إقرارها، خاصة إذا كانت مخالفة لنبدأ مساواة المواطنين في أداء الضريبة المنصوص عليها في المادة 64 من الدستور الجزائري لسنة 1996 المعدل و المتمم، أو تلك التي تم فرضها خارج الإطار الذي حددته المادة 122 من الدستور .¹

¹ - منصف ذيب، المرجع نفسه، ص 17، 18، 19.

وكذلك من خلال نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية نستنتج الدعوى التالية:

1. الدعوى التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها بما في ذلك الدعوى التي من خلالها يمكن للمكلف بالضريبة استرداد الضريبة المدفوعة بدون وجه حق، وتثور هذه الدعوى أساساً حول تحديد الوعاء الضريبي الذي منه تنشأ المنازعات، وتحديد الوعاء الضريبي يكون باعتماد أسلوب التقدير الذاتي للمكلف بالضريبة أو بالإقرار الضريبي الذي يشتغل على أعمال المكلف بالضريبة خلال السنة كما هو موجود في دفاتره وسجلاته أو ما يقدره إذا كان لا يملك وثائق.

وتمارس الإدارة الضريبية صلاحياتها من خلال الرقابة على وسيلة التقدير الذاتي وفرضها للضرائب التي يتم احتجازها عند المنبع بالإضافة إلى الأنواع الأخرى من الضرائب لتحقق من صحة القرارات الضريبية وحقيقة المركز المالي، باعتبار الوعاء الضريبي يشكل أساس المنازعات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة فطرق تقديره مهمة جداً وإلا ستقوم دعوى الوعاء الضريبي.

وعادة ما تقوم الكثير من الدعوى المتعلقة بالدعاء، وهذا في مجال الضرائب على المداخيل، باعتبارها أهم المصادر لتغطية الإيرادات العامة لدى معظم الدول الرأسمالية، وتكثيف معدل الضريبة زيادة أو نقص حسب مصدر هذا الدخل إن كان عملاً أو رأس مال، أو مزيجاً بينهما.

فالإدارة الجبائية لها عادة السلطة التقديرية في تقدير الوعاء الضريبي لكن ليس بصورة مطلقة وهذا في كل أنواع الضرائب حسب ما جاء في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

فهنا نرى أن المشرع أخضع جميع أنواع الضرائب إلى نفس الإجراءات فيما يتعلق بالدعاء. وهذا ما قضى به مجلس الدولة من خلال قراراته فمثلاً من خلال قراره رقم 024009 الصادر بتاريخ 2006/01/24 وفي قضية تدرج ضمن قانون التسجيل جاء في مضمونها أن المكلف بالضريبة يطلب استدراك خطأ في تقويم ثمن الضريبة الواجبة

¹ لكل عائشة، المرجع السابق، ص 14.

الدفع مقابل شراءه عقار بعقد موثق وهذا ما لم يستجيب إليه مجلس الدولة ووجد أن الضريبة مؤسسية.¹

ومنه نرى أن مجال تطبيق المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية يشمل كافة أنواع الضرائب أما عن دعوى استرداد المبالغ المقبوضة فترتبط كل دعوى بحسب كل نوع من الضرائب وهذا ما نصت عليه المادة 116 بقولها:

" ينظر في دعوى الإسترداد ويبت فيها حسب الأشكال الخاصة بكل ضريبة "

وهنا نبه المشرع حساب ميعاد التقادم لكل ضريبة وهذا اختلاف من الاختلافات التي تفرّق بين دعاوى الوعاء التي لها نفس الإجراءات.

2. بالإضافة إلى دعاوى الوعاء هناك تتعلق بالتخفيض التلقائي والمقاصات بين التخفيضات التي أوردها المشرع الجزائري بعد الطعن بالإعفاء والتي كان من المفروض أن يفرجها المشرع مع دعاوى الوعاء ضمن الباب الأول بعنوان منازعات الضرائب و الشكاوى الضريبية لأن المشرع الجزائري حذا حذو نظيره الفرنسي فيما يتعلق بالمنازعات الجبائية غير أنه لم يتبع المنهجية التي اتبعها هذا الأخير في ترتيب النصوص الجبائية، فنجد أن المشرع الفرنسي و ضمن قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي أدرجها في الباب الأول من الفصل الأول بعنوان منازعات فرض الضريبة و التخفيض التلقائي .

فكلا من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية يستندان في تأسيس دعواهما إلى أحكام القانون الضريبي الذي يعتبر المصدر الوحيد للإلتزام

بدفع الضريبة وأن القواعد الضريبية أمرّة متعلقة بالنظام العام لا يجوز الاتفاق على مخالفتها.

3. دعاوى الإعفاء الضريبي: نصت المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية على أن:

" تتلقى السلطة الإدارية طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، طلبات تلتمس من حضرتها بصفة ولائية، الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المقروضة قانونا أو

¹ - لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 14-15.

الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية، وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة....."

تختص بالطعون المتعلقة بالإعفاء لجنة تؤسس بواسطة قرار من المديرية العامة لإدارة الضرائب، فسبقاً كان ينظر للإعفاءات من الضريبة على أنها تؤدي إلى انتقاص جزءاً من إيرادات الدولة، و تخالف قاعدة العمومية حيث لا تطبق على جميع المكلفين بالضريبة وبالتالي مخالفة قاعدة العدالة و المساواة و بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية أصبح ينظر إلى الإعفاءات بأنها وسيلة تحقق العدالة الاجتماعية أو كوسيلة للتنمية تساهم في بناء مستقبل تتوفر فيه الرفاهية الاقتصادية لأبناء المجتمع أو لتحقيق أهداف سياسية.¹

فالمشرع الجزائري حصر أسباب الإعفاء الضريبي في المادة 92 السالفة الذكر و المتمثلة في الظروف الاجتماعية التي تجعل المكلف بالضريبة غير قادر على أداء واجبه الضريبي، وبالإضافة إلى أنه هناك إعفاءات يستفيد منها المكلف بالضريبة بنصوص خاصة لم تدرج ضمن قانون الإجراءات الجبائية، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره بتاريخ 2005/05/27: "إن استثمار الشباب في النشاطات ذات الطابع الإنتاجي و تقديم الخدمات هو الذي يكون موضوع إعفاء ضريبي لمدة ثلاث سنوات "

ب : دعاوى التحصيل

و هو الذي يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت إستحقاقها ، و يتولد هنا بشأن الشرعية الإجرائية لمتابعة من طرف الإدارة الجبائية .²

فيتبعون الإدارة الضريبية طرقاً مختلفة لتحصيل الضريبة بحيث لكل ضريبة طريقة تحصيل مناسبة، ففي التشريع الجزائري نجد نوعين من أنواع تسديد الضرائب فبالنسبة للضرائب على الدخل فيما يخص العمال والموظفين فإن الضريبة تقطع مباشرة من

¹ - لكحل عائشة، المرجع السابق ، ص 15-16 .

² - بدابيرية يحي ، المرجع السابق ، ص 26.

المصدر أما في الضرائب الأخرى فيتم التسديد النقدي، بالإضافة إلى أنواع لم يذكرها المشرع وهي التحصيل في قانون الطابع و التسجيل يكون تلقائيا مع الخدمة المادة.

فنص المشرع من خلال المادة 1/143 من قانون الإجراءات الجبائية على طريقة تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

وتقسم دعاوى التحصيل بحسب تقسيم منازعات التحصيل إلى:

أ- منازعات التحصيل المتعلقة بإجراءات المتابعة

إن الشكاوى المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة المتعلقة بالمتابعة التي يباشرها قابض الضرائب المختص إقليميا ضدهم قصد تحصيل أموال الخزينة العمومية، يمكن أن تكتسي إما شكل إعتراض على إجراء المتابعة أو شكل إعتراض على التحصيل الجبري.

1- الإعتراض على إجراءات المتابعة

إن الاعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب المختص إقليميا لغرض تحصيل الديون الجبائية، يمكن أن ينصب على شكليات الإجراء أو بموضوع المتابعة وعليه سوف نتناول كل حالة على حدى.

2- الإعتراض على سند التحصيل:

يمكن للمكلف أن يعترض على كل إجراء تقوم به قباضة الضرائب المختصة إقليميا ضده لغرض تحصيل ديون الخزينة العمومية لديه، ويجب أن ينصب هذا الاعتراض على سند من حيث الشكل، أي وجود عيب شكلي من حيث إجراءات المتابعة.¹

كما يمكن تدرج ضمن هذه الصورة على سبيل المثال، تبليغ غير قانوني، خلو الإنذار أو التنبيه من رقم الجدول، نوع الضريبة المدين لها، مبلغها، سنتها، أو قيام إدارة الضرائب بمباشرة تحصيل الضريبة في مجال الإقامة القديمة للمكلف.²

هذا ما قضت به الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرارها رقم 62575 الصادر بتاريخ 1991/01/27، التي اعتبرت أن إجراء التحصيل الذي تباشره إدارة الضرائب في محل الإقامة القديمة للمكلف إجراء غير قانوني إذا غير هذا الأخير مقر إقامته و أمام

¹ منصف ذيب، المرجع السابق، ص 20.

² - منصف ذيب، المرجع السابق، ص 21 .

إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، وقد اشترطت المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية إحترام أجل تقديم هذا الاعتراض، إذ يجب أن يبادر تحت طائلة البطلان، بالإعتراض في أجل شهرا اعتبارا من تاريخ تبليغ سند الإجراء، وإما إذا تعلق الأمر بالإعتراض أمام الجهة القضائية المختصة فيتم ذلك خلال شهرا اعتبارا من تاريخ قرار المدير الولائي للضرائب المختص. أو من تاريخ انقضاء الأجل المذكور في الفقرة الثانية من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- الاعتراض على التحصيل الجبري

على خلاف الإعتراض على سند إجراء المتابعة، المتعلق أساسا بشكل الإجراء فإن الاعتراض على التحصيل الجبري يمس بالموضوع، ويتعلق إما بوجود الإلتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء بيه، لذلك إن هذا الإعتراض يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها، و يباشر بنفس الشروط و الإجراءات التي تسبق التعرض لها بصدد الحديث عن الإعتراض على إجراءات المتابعة، سواء تعلق الأمر بالتظلم أمام الإدارة الضريبية أو عرض الأمر على القضاء، بحيث يعود الإختصاص في هذا المجال للمحكمة الإدارية.

كما تجدر الإشارة هنا إلى الإعتراض في هذا الشأن لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة، بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جيمع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب¹.

أ- إلغاء الحجز و إسترجاع الحجزات

إذا كان هدف التنبيه هو إنذار المكلف بتسديد دينه الجبائي، فإن هدف الحجز هو وضع أملاك المدين المتقاعس عن تسديد تحت يد إدارة الضرائب، لذلك لذلك يعتبر أول طريق للتنفيذ و فور الإشعار بالتنبيه بالحجز يفقد المدين حرية التصرف في أملاكه المحجوزة، و عموما ينفذ الحجز بعد ثلاثة أيام من الإشعار بالتنبيه، و في حالة الإستعجال أو الإستحقاق الفوري يمكن تنفيذ الحجز بعد يوم واحد من تبليغ التنبيه طبقا لنص المادة

¹ منصف ذيب، المرجع السابق، ص 22

147 من قانون الإجراءات الجبائية، عدم احترام الآجال و الشكليات يؤدي إلى إبطال الحجز.¹

أما فيما يتعلق باسترجاع المحجوزات، فإذا تمعنا النظر في نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع أجاز المكلف بالضريبة الذي حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب بأن يبادر بطلب استرجاعها، شريطة أن يقدم طلبه إلى مدير الضرائب بالولاية التبت تمت فيها عملية الحجز، و يكون ذلك خلال شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيها الحجز، على أن يدعم طلبه هذا بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار الفاصل .

إن المكلف الذي لم يرضى بالقرار الصادر عن مدير الولائي للضرائب بخصوص طلبه أو لم يرد عليه في الآجال المحددة و بعد انقضاء ذلك الأجل و بعد انقضاء ذلك الأجل و هو شهرا كاملا، يجوز له أن يرفع دعوى آلة القضاء ولا توقف هذه الدعوى الدفع، ولا يبت القاضي الإداري إلا بعد الإطلاع على الأدلة الثبوتية المقدمة لرئيس المصلحة، ولا يخول لأصحاب الطلب أن يقدموا وسائل ثبوتية غير تلك التي ورد عرضها في مذكراتهم ولا أن يتذرعوا في طلباتهم بظروف فعلية غير تلك التي ورد عرضها في مذكراتهم، و يعتبر هذا في مجال رأينا إجحاف في حق المكلف بالضريبة الذي لم يتمكن من تقديم وسائل ثبوتية لأسباب خارجة عن نطاقه، و يكرس إمتياز إضافيا للإدارة التي لها الحرية في إستبدال أوجه دفوعها.²

ب- طلب إيقاف التسديد

إن المبدأ المعمول بها في مجال منازعات الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة أن الشكوى ليس لها أثر موقوف للدفع، فعلى المكلف أن يسدد الضريبة المفروضة عليه حتى و لو قدم بأنها شكوى، لكن استثناءا و تطبيقاتا لأحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، يجوز للمكلف الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد، 72 73 75 76 من قانون الإجراءات الجبائية

¹ - منصف ذيب، المرجع السابق، ص 22-23.

² - منصف ذيب، المرجع السابق، ص 23.

في صحة و مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجى دفع الضريبة المتنازع فيها إذا طالب في عريضة افتتاح دعواه الإستفادة من الأحكام الواردة في هذه المادة و حدد المبلغ أو يبين أسس التخفيض الذي يأمله، شريطة ضمانات كفيلة بتحصيل الضريبة¹.

وإذا لم يتم تقديم الضمانات الكافية لا يجوز متابعة المكلف بالضريبة الذي طالب بالإستفادة من أحكام هذه المادة عن طريق البيع فيما يخص الجزء المتنازع فيه من الضريبة، إلا إذا تم اتخاذ قرار إداري نهائي من قبل مدير الضرائب بالولاية، غير أنه يجوز للإدارة اتخاذ جميع التدابير التحفظية الكفيلة بضمان حقوق الخزينة العمومية.

إنه إلى أحكام المادة السابقة يتضح لنا أن تأجيل الدفع مرتبط بأربعة شروط التوافر هي على التوالي

✓ تقديم شكوى نوعية في الأجل والشكل المنصوص عليه في المواد 72، 73، 75 من قانون الإجراءات الجبائية والتي يفهم منها أن طلب إرجاء الدفع مرتبط بوجود نزاع أمام إدارة الضرائب.

✓ المطالبة صراحة من الإستفادة من إجراء إرجاء الدفع.

✓ تحديد مبلغ أو على الأقل إبراز أسس التخفيض المطالب به.²

✓ تقديم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الضريبة، سواء كانت في شكل عقارات أو منقولات ذات قيمة تكون على الأقل مساوية لحصة الضرائب موضوع الشكوى و عندما تكون الشكاوى مقبولة شكلا و تكون مرفوعة بطلب تأجيل الدفع، فإن مصلحة المنازعات في الإدارة الضريبية كل حسب اختصاصها القيمة التي حددها القانون تتخذ الإجراءات التالية:

- تحديد المبلغ المقرر تأجيل دفعه.

- إعلام القابض المكلف بالتحصيل المشتكي بذلك ليتخذ كل الإجراءات اللازمة

لنقديم ضمانات تحصيل المؤجل دفعها.³

¹ - منصف ذيب، المرجع نفسه، ص 23.

² - منصف ذيب، المرجع السابق، ص 24.

³ - منصف ذيب، المرجع نفسه، ص 25.

المبحث الثاني

شروط رفع الدعوى الضريبية وكيفية اثباتها

سواء تمت مباشرة الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الضريبية، فإن المحكمة الإدارية هي المختصة في النظر في جميع المنازعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب و الرسوم، و لكي لا تكون الدعوى محلا للرفض يجب أن تتوفر على شروط معينة و محددة سواء من حيث الشكل أو من حيث الموضوع

المطلب الأول

شروط رفع الدعوى الضريبية

تكمن شروط قبول الدعوى القضائية هي تلك الشروط الضرورية التي يجب توافرها في اعتراض نزاع ما على القاضي الإداري، والتي تلزمه و تسمح له في نفس الوقت أن يفصل في موضوع الخلاف القائم المعروض عليه، و من خلال ما سبق سندرس في هذا المطلب فرعين، بحيث سنتطرق الى الشروط الشكلية العامة لرفع الدعوى الضريبية في الفرع الأول، ثم الى الشروط الشكلية الخاصة في الفرع الثاني.

إذ سنركز دراستنا في هذا المطلب على الشروط الشكلية الخاصة أكثر باعتبارها موضوع دراستنا

الفرع الأول : الشروط الشكلية العامة لرفع الدعوى الضريبية

تنص القاعدة العامة في قانون الإجراءات المدنية و الادارية، و التي تسري على مختلف الطعون و الدعاوى الإدارية، ومنها الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، وذلك حينما نص في المادة 13 منه على ما يلي :

"لا يجوز لأي شخص، التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو متحتمة يقرها القانون يثير القاضي تلقائيا إنعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه .

كما يثير تلقائيا إنعدام الإذن إذا ما أشار اليه القانون ".¹

¹ - المادة 13 من قانون رقم 08-09، المؤرخ في 2009/12/30، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية عدد 21 بتاريخ 2008/04/23.

و إذا رفعت الدعوى أمام الجهة القضائية وفقا لشروط المبينة في المادة أعلاه، فإنه على القاضي أن يتأكد في إختصاصه من عدمه قبل النظر في الموضوع.¹

إذن الدعوى الضريبية سواء تم رفعها من طرف المكلف أو الإدارة الضريبية، لا تعد مقبولة من طرف القاضي الإداري إلا بعد استيفائها بالإضافة إلى الشروط الشكلية الخاصة، جميع الشروط الشكلية العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

لهذا سنتطرق في دراستنا لهذا المطالب إلى الشروط الشكلية الخاصة بأطراف الدعوى، ثم الإختصاص القضائي كشرط لقبول الدعوى الضريبية،

أ- الشروط الشكلية الخاصة بأطراف الدعوى

اشتترطت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية شرطين اساسين لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، هما الصفة والمصلحة.²

واعتبرت الأهلية حالة من حالات البطلان، كما يظهر في المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.³

1- الصفة في التقاضي :

يكون المكلف بالضريبة "شخصا طبيعيا كما قد يكون شخصا اعتباريا، يفرض عليه القانون التزامات ضريبية متعددة، ويقرر له حقوق و ضمانات مختلفة، في مقابل السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية"،⁴ فله حق الاعتراض على مختلف

¹ عطاء الله بوحميده، الوجيز في القانون الإداري (تنظيم، عمل واختصاص)، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 195.

² - انظر المادة 13 من القانون رقم 08-09، السابق الذكر.

³ - تنص المادة 64 من قانون رقم 08-09، المصدر نفسه على ما يلي:

" حالات بطلان العقود غير القضائية والإجراءات من حيث موضوعها محددة على سبيل الحصر فيما يلي:

1-انعدام الأهلية للخصوم.

2-انعدام الأهلية والتفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي.

إجراءات التحصيل والمتابعة، بما في ذلك سند التحصيل، التحصيل القسري، إلغاء الحجز، أو الاعتراض عليه، والاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري.¹

والصفة ببساطة هي القدرة على اللجوء إلى القضاء بقصد الدفاع على حق أو مصلحة،² أي أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق الذي أعتدى عليه.³

كما تعني الصفة "المركز القانوني للشخص الذي يمنح له الحق في المطالبة بحق معين، إذ أن المدعي يكون في مركز المعتدى عليه، أما خصمه المدعى عليه فيعتبر في مركز المعتدي."⁴

فالمشرع الجزائري جعل الصفة شرطا يجب توفره في المدعي، واعتبره من النظام العام، كما أجاز للقاضي اثارته من تلقاء نفسه، وفي أي مرحلة من مراحل التقاضي، وفقا لأحكام المادة 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.⁵

ويكتسب المدعي صفة التقاضي إما بموجب نص قانوني صريح يمنحه الصلاحية، أو يكتسبها تلقائيا في جميع الدعاوى المقدمة لكل من له مصلحة، وبذلك يصعب علينا الفصل بين الصفة والمصلحة، بحيث تتوفر الصفة كلما وجدت مصلحة شخصية ومباشرة لدى المكلف بالضريبة، بحيث تندمجان عندما نكون بصدد منازعة إدارية.⁶

وتختلف الصفة الإجرائي أو التمثيل القانوني، وهي عن يرفع الشخص دعوى نيابة عن صاحب الصفة فيها. وتظهر الصفة الاجرائية، في حالة تمثيل الأشخاص المعنوية أمام

¹ - باهي هشام، بن محمد محمد، شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، (مجلة الإجتهد القضائي المجلد 12، العدد 01، مارس 2020)، مخبر أثر الاجتهاد القضائي على حركة التشريع، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 470.

² - عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 115.

³ - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، جزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 271، 272.

⁴ - باهي هشام، بن محمد محمد، المرجع السابق، ص 470.

⁵ - أنظر المادة 68 من قانون 08-09، المرجع السابق.

⁶ - فيضل كوسة، القانون الإداري والمنازعات الضريبية، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة الجزائر، "بن يوسف بن خدة كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، 2009/ 2010، ص 35.

القضاء كما هو الحال بالنسبة للمدير الولائي للضرائب الذي يمثل الإدارة المركزية للضرائب على المستوى المحلي.¹

حيث نصت المادة 828 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: "مع مراعات النصوص الخاصة عندما تكون الدولة أو الولاية أو المؤسسة العمومية بصفة مدعي أو مدعى عليه، تمثل بواسطة الوزير المعني، الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي، والممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة ذات الصبغة الإدارية.² وهو ما يستشف أيضا من نصوص المواد 337 و 109 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.³ وعليه فإن الإدارة الضريبية يمثلها المدير الولائي للضرائب بصفته الممثل القانوني أمام القضاء، وهذا طبقا لنص المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء في نصها كالآتي: "يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، الإستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على اختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب.⁴

2- المصلحة في التقاضي

تعني المصلحة في اللغة: الصلاحية فالقول بأن الشخص أهل لعمل له، يعني صلاحيته لهذا العمل. أما في الفقه تعرف على أنها: "الفائدة العملية التي تعود على المعيار من لجوءه للقضاء"

كما تعرف على أنها: "الحاجة إلى حماية القانون".⁵

¹ - عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 115.

² - المادة 828 من قانون 08-09، المرجع السابق.

³ - أنظر المواد 337 و 109 من القانون رقم 90/36 المؤرخ في 31/12/1990، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، جريدة الرسمية، العدد 57، 1990.

⁴ - المادة 91 من قانون 01-21، المرجع السابق.

⁵ - باهي هشام، بن محمد محمد، المرجع السابق، ص 470.

إن المصلحة هي الفائدة العملية المشروع التي يراد تحقيقها من اللجوء إلى القضاء¹، ونصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية مستعملة عبارة: "وله مصلحة قائمة أو متحملة يقرها القانون".

و تطبيقات لقاعدة " لا دعوى بدون مصلحة " فإن الدعوى الإدارية لا تقبل إلا إذا كانت للمدير فائدة مالية أو معنوية يربوها من خلال لجوئه إلى القضاء²، فهي تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي، إذ تعبر عن الجانب الواقعي للدعوى القضائية، ولقد إستلزم المشرع توافر المصلحة في التقاضي، حتى لا يسأل حق الإلتجاء إلى الجهات القضائية الإدارية و يتأخر الفصل في الدعوى الضريبية، فالمصلحة هي الضابط لضمان جدية الدعوى الضريبية، وعدم خروجها من الغاية التي رسمها القانون الوضعي لها، كما أنها وسيلة لحماية الحق المتنازع عليه³.

و شرط المصلحة في الدعوى الضريبية هو شرط مرتبط بالمدعي سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، بإعتبار أنه الخصم الذي قيمها، أما المدعى عليه فلا يشترط فيه توافر المصلحة لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده⁴.

3- أهلية التقاضي كشرط لصحة الإجراءات

المقصود هنا بأهلية الأداء (أهلية التصرف) أمام القضاء و الأهلية لدى بعض الفقهاء " ليست شرطا لقبول الدعوى، و إنما هي شرط لصحة إجراءاتها⁵.

كما يقصد بأهلية التقاضي، أهلية الأداء لدى الشخص الطبيعي، هذه الأهلية التي تخول للشخص الطبيعي أو المعنوي صلاحية التقاضي للدفاع عن حقوقه، و مصالحه المشروعة، والتي يستمدتها من الشخصية القانونية التي يتمتع بها .

¹ - مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 264 .

² - عطاء الله بوحميدة، المرجع السابق، ص 191.

³ - فيضل كوسة، القانون الإداري و المنازعات الضريبية، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة الجزائر، "بن يوسف بن خدة كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، 2009 / 2010، ص 37 .

⁴ - . فيضل كوسة، القانون الإداري و المنازعات الضريبية، المرجع نفسه، ص 37 .

⁵ - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (الهيئات و الإجراءات أمامها)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الثاني، الجزائر، 1999، ص 282 283 .

نظم القانون المدني أحكام الأهلية في النوادي؛ 50/49/40 منه، بحيث تتعلق المادة 40 بأهلية الأشخاص الطبيعية، أما المادتين 49 و 50 من نفس القانون فتتعلقان بأهلية الأشخاص الاعتبارية.

أما في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، نجد أنه لم يتناول عنصر الأهلية إلا في المادة 12 التي اقتضت على ذكر الصفة و المصلحة، و إنما ذكرها المشرع ضمن الباب الرابع المعنون ب: " في الفرع بالبطلان" من الفصل الثاني من الباب الثالث المعنون ب: " في وسائل الدفاع " و ذلك في المادة 64 من نفس القانون، فأصبحت بذلك شرطا من شروط الخصومة، وليست شرطا من شروط قبول الدعوى عكس المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية القديم، الذي تناول كل من الصفة و المصلحة و الأهلية، وجعلتهم من شروط قبول الدعوى، وبالرجوع لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، نجد ان المشرع الجزائري حدد الأطراف المعنوية في المادة 828 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، هذا لآخر جاء فيه النص على الأهلية في المادة 64، ضمن الدفع ببطلان الإجراءات و جعلها من النظام العام، يثيرها القاضي الإداري من تلقاء نفسه، و بالتالي فعدم توفر شرط الأهلية في المكلف بالضريبة يترتب عليه عدم صحة الإجراءات وفقا لأحكام المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.¹

ب- مسألة الإختصاص القضائي:

من خلال هذا الفرع سنتطرق لموضوع أو مسألة الإختصاص في التشريع الجزائري، المنصوص عليه في الفصل الأول من الباب الأول من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

1- الإختصاص النوعي

تنص المادة 800 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على ان:

"المحاكم الإدارية هي جهات الولاية في العامة في المنازعات الإدارية".⁽²⁾

¹- باهي هشام، بن محمد محمد، المرجع السابق، ص 470، 471 .

²- أنظر المادة 800 / 01، قانون رقم 08-09، المرجع السابق.

و بالتالي فإن المعيار الأساسي للإنعقاد الإختصاص للمحاكم الإدارية هو أن يكون النزاع إداريا، و لكي يكون النزاع إداريا اعتمدت نفس المادة الفقرة الثانية على المعيار العضوي الذي يرمي الى أنه يكون النزاع إداريا عندما يكون أحد اطراف النزاع شخصا عاما محددًا ضمن الفقرة الثانية من المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و المتمثلة في الدولة، الولاية، البلدية، و المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية.

و بالرجوع لأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نجده شدد فيها فيما يخص قواعد الإختصاص النوعي باعتبارها من النظام العام، حيث أوجب القاضي إثارته من تلقاء نفسه، كما أجاز للأطراف اثارته في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، و لا يجوز للأطراف الاتفاق على مخالفتها و لو بشكل مسبق في العقود و الاتفاقات مع الإدارة.

و كنتيجة لذلك و باعتبار أن المنازعة الضريبية، منازعة إدارية فهي من اختصاص القاضي الإداري طبقا لأحكام المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و كذا المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية .⁽¹⁾

و منه و فيما يتعلق بالإختصاص النوعي فإن المشرع الجزائري من خلال ما سبق، قد أسند الإختصاص فيما يتعلق بالدعوى الضريبية الى جهة القضاء الإداري و بتحديد على مستوى المحاكم الإدارية .⁽²⁾

2- الإختصاص الإقليمي أو المحلي:

نصت المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أن يتحدد الإختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمادتين 37 و 38 من نفس القانون، و عليه فالقاعدة العامة تنص على ان يؤول الإختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه، وان لم يكن له موطن معروف، فيعود الإختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها اخر موطن له، وفي حالة اختيار موطن، يؤول الإختصاص

¹ - زافي دارين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية (مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الدولة و المؤسسات العمومية)، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1) بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2016/2017، ص 60، 61 .

² - بدابرية يحي، المرجع السابق، ص 138 .

الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

وفي حالة تعدد المدعى عليهم، يؤول الإختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم.¹

الفرع الثاني: الشروط الخاصة رفع الدعوى الضريبية

لقد حددها المشرع الجزائري الشروط الخاصة لقبول الدعوى الضريبية تضمنها التشريع الضريبي و التي بها يمكن لطرفي المنازعة الضريبية التقاضي، و التي تختلف بحسب رافع الدعوى.

أ- دعوى المكلف بالضريبة:

تختلف شروط قبول دعوى المكلف بالضريبة باختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة، ومن جهة أخرى باختلاف القرار المطعون فيه، فيما إذا كان هذا الأخير صادرا مباشرة عن إدارة الضرائب أو بطريقة غير مباشرة بناء على تظلم المكلف بالضريبة، أو كان ناتجا عن اللجوء الى لجان الطعن الإدارية، أو أن القرار المطعون فيه متعلق بإجراءات متابعة و تحصيل الضريبة، فالمشرع أتاح للمكلف بالضريبة أثناء مرحلة الطعن القضائي الحق في مراجعة و مراقبة مدى قانونية و شرعية الضريبة المفروضة عليه والإجراءات المتبعة.²

1- رفع دعوى المكلف بالضريبة

لا يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعواه إلا إذا توافرت فيها مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية، سواء تلك الشروط العامة المحددة بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية أو مجموعة الشروط الخاصة المحددة بموجب قانون الإجراءات الجبائية، وفيما يلي سنعرض الشروط المختلفة مركزين على جملة الشروط الخاصة بإعتبارها الموضوع الأساسي للدراسة .

¹ - لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 11، 12 .

² - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 1994، الجزائر، ص 86 .

1-1 بالنسبة للشروط العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية:

و تتلخص فيما يلي :

* وجوب توقيع عريضة المكلف بالضريبة من طرف محامي، وهو ما نصت عليه المادة 815 من الإجراءات المدنية و الإدارية، و تعتبر عريضة افتتاح الدعوى العنصر المحرك للخصومة و لذلك يجب احترام قواعد موضوعة مسبقا يتوقف عليها قبولها، فمن خلال العريضة يتضح الطلب و أطراف الخصومة.¹

* البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في عريضة افتتاح الدعوى.²

والتي تنص على أنه يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى، البيانات الآتية:

1- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.

2- اسم و لقب المدعى و موطنه.

3- اسم و لقب و موطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.

4- الإشارة الى تسمية و طبيعة الشخص المعنوي و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي .

5- عرض موجزا للوقائع و الطلبات و الوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

* وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول بالقرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرر.

* العريضة لا بد من إيداعها بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.³

¹ - بدائية يحي، المرجع السابق، ص 144 .

² انظر المادة 15، من القانون 09/08، السابق الذكر .

³ - أنظر المادتين (819، 821) القانون رقم 08-09، من نفس القانون.

د - الصفة والمصلحة: حيث نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه: " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، و له مصلحة قائمة أو محتملة يراها القانون .

ويثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه " .

1-2 بالنسبة للشروط الخاصة لرفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة :

تضمنها قانون الإجراءات الجبائية و هي :

1-2-1 شرط التظلم الإداري المسبق :

ورد ضمن التعلية العامة لإجراءات المنازعات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب لسنة 2010، بوجوب تقديم التظلم المسبق أمام مصالح إدارة الضرائب كإجراء إداري مسبق قبل اللجوء الى جهات القضاء الإداري، و لم تستثني التعلية أي نوع معين من ضرائب و الرسوم، و مرجعها في ذلك المواد 72 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

ومنه فاشتراط المشرع تقديم التظلم الإداري المسبق الى إدارة الضرائب يكون من أجل إستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن موضوع التظلم (الشكوى)، ويتم هذا الإجراء قبل اللجوء الى لجان الطعن الإدارية وقبل اللجوء أيضا الى الجهات القضاء الإداري حتى يتخذ كأساس لرفع الدعوى الضريبية، وهذا الإجراء يشمل جميع أنواع الضرائب و الرسوم.

ومنه يجب أولا تقديم المنازعات أمام الإدارة الجبائية لإيجاد حلول ضمن القواعد الصارمة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية لضمان أفضل لحقوق المكلفين بالضريبة.² يتضح من خلال هذه النصوص أن المشرع أوجب على المدعي قبل التوجه الى المحكمة الإدارية، التوجه أولا الى المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، أو

¹ -بدايرية يحي، المرجع السابق، ص 146 .

² - لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 21 .

رئيس المركز الجوارى للضرائب (حسب الحالة) و ذلك بغرض قرار إداري صريح أو ضمني حتى يتمكن بعد ذلك الطعن أمام القضاء الإداري.

وتتطوي هذه القاعدة على ثلاث نتائج:

1. أنها تحمي المتقاضي، عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لا فائدة منها، إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه
2. أنها تحمي الإدارة، ذلك بمنحها مهلة لمراجعة نفسها.
3. أنها تسهل مهمة القاضي، طالما أن المناقشة القضائية سوف تنصب حصرا على مضمون القرار المطعون فيه باعتباره كفة النزاع الواجب حسمه.¹

1-2-2 شرط احترام الأجل القانونية :

المنازعة الضريبية كالمنازعات الإدارية بشكل عام ترتبط المنازعة بمواعيد محددة ومضبوطة واجبة الاحترام والا لا تقبل الدعوى شكلا. و التي فرق قانون الإجراءات الجبائية، بين مواعيد رفعها بحسب نوع النزاع الضريبي فقد نظم آجال للدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي و آجال أخرى بالنسبة للدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة التحصيل الضريبي .

-آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي :

شرط الميعاد نصت عليه المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أوجبت رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار، ذلك قبل أو بعد الآجال المنصوص عليها في المادة 76، الفقرة 2 / 3، و المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية .

كما يمكن الطعن خلال الأجل المذكور أعلاه، في كل القرارات المبلغة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على كل مستويات المنصوص عليها في المواد 80، 81 و 81 مكرر من نفس القانون امام الجهة القضائية المختصة.

¹-محيو أحمد، المنازعات الإدارية، فائز انجق و بيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر،

و إذا لم يتحصل المشتكي على شعار بقرار من مدير الضرائب بالولاية يمكن له في الآجال النصوص عليها بالنسبة للمادتين 76 فقرة 2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية و ان مفاد هذه النصوص ان يبيت المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب و كذا رئيس المركز الجوارى للضرائب في الشكاوى المتعلقة باختصاص كل منهم في أجل ستة (6) أشهر اعتبار من تاريخ تقديمها كما يمدد هذا الأجل الى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الأجل المطابق للإدارة المركزية .

كما أشارت المادة 77 بأن تبت الإدارة المركزية في الشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 20 مليون د.ج ويتم تبليغ القرار الى المكلف عن طريق المدير الولائي للضرائب خلال أجل ثمانية أشهر .

و من هنا يمكن للمشتكي أن يرفع النزاع للمحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه.¹

و هذا ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر تحت رقم 1190 بتاريخ : 11-60-2001 " حيث أن المستأنف لم يقدم طعنه القضائي الا 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 و الطعن القضائي مما يجعل دعوى المستأنف غير مقبولة و قد أصاب المجلس في قراره .²

-آجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي :

نصت المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية :

" يبيت مدير كبريات المؤسسات و مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، في أجل شهرا واحد من تاريخ تقديم الشكوى.

يبلغ القرار الذي يجب أن يكون مسببا قانونا ،إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

¹-فريجة حسين، المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، المسيلة، 2008، ص 108 .

²- زافي دارين، المرجع السابق، ص 71.

يمكن للمشتكي في حالة عدم القرار في هذا الأجل أو إذا كان لن يرضيه القرار الصادر ، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين (2) ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المذكورة في الفقرة أعلاه...."

و كما نصت المادة 154 من نفس القانون على أنه يمكن للمكلف الذي قدم طلبا لاسترداد الأشياء المحجوزة و لم يتلقى قرار الإدارة في أجل شهر أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.¹

1-2-3 الشروط المتعلقة بشكل العريضة و محتواها:

❖ شكل العريضة:

لقد أورد المشرع في المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري شروط متعلقة بالشكل يجب توافرها في دعوى المكلف و المتمثلة في :

1- تحرير العريضة على ورق مدموغ:

فيما يخص الورق المدموغ، فالملاحظ أن الإجتهد القضائي لمجلس الدولة قبل صدور قانون المالية لسنة 2008 كان متذبذب وغير مستقر، بخصوص شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ، فكان شرطا وجوبيا و اعتبر من النظام العام، وهذا وفقا لأحكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي قضية أخرى يقضي عكس ذلك، إلا أن تم إلغائه هذا الشرط بمقتضى المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008 .²

2- شرط وجوب توقيع الدعوى من قبل صاحبها :

نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من طرف وكيل و على أن تطبق هذه الحالة أحكام المادة 75 من نفس القانون،³ و تنص أحكام هذه المادة الأخيرة على وجوب استظهار الوكيل

¹-ارجع المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، المحدثه المادة 50 من قانون المالية لسنة 2011، ومعدلة بموجب المادتين 58من قانون المالية لسنة 2017، و 20 من قانون المالية لسنة 2019.

²-وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، (أطروحة ظكتورا، تخصص قانون الأعمال)، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010، 2011، ص 97 .

³-انظر المادة 83-1 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

لوكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية مصادق عليها قانونا لدى مصالح البلدية المؤهلة، غير أنه يشترط على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا على اجراء المؤسسة المعنية تقديم وكالة .

و كما نص قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية أن تغطي كل العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من نفس القانون في العريضة الموجهة الى المحكمة الإدارية بإستثناء عدم التوقيع.¹

❖ محتوى العريضة :

يجب أن تتضمن العريضة المقدمة للمحكمة الإدارية تحت طائلة البطلان بيانات نصت عليها المادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية حيث جاء فيها :

" يجب ان تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، و إذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه "

من خلال نص المادة يتبين لنا أن المشرع قد أوجب أن تحتوي عريضة الدعوى على عرض صريح للوسائل، و أن ترفق بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعارض عليه .

1- يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة :

طبقا لأحكام المواد 15، 13 و 816 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و أحكام المادتين 75 و 83 من قانن الإجراءات الجبائية، فإن الدعوى لا تقبل شكلا إلا إذا تم رفعها من قبل ذي صفة و مصلحة ؛ و يجب أن تتضمن عريضة الدعوى الجبائية البيانات العامة الواجب توافرها في جميع الدعاوى المتمثلة في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى و اسم و لقب المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني و موطنه، الإدارة الجبائية، مقرها، موضوع الدعوى .

¹-بدايرية يحي، المرجع السابق، ص155.

2- يجب أن تتضمن العريضة عرضاً صريحاً للوقائع :

إن العريضة في منازعات الضرائب مثلها مثل التظلم المرسل إلى المدير الولائي للضرائب، حيث يجب أن تتضمن عرضاً صريحاً لطلبات المدعى ووسائله لتثبيت صحة إدعائه و تكون هذه الوسائل مؤسسة على حجج قانونية، فلا يكفي الإشارة إلى عريضة أخرى، أو اقتصار المكلف على ابداء رغبته في إحالة النزاع أمام المحكمة الإدارية أو لأنه لا يقبل قرار مدير الضرائب، و على المكلف بالضريبة ان يحدد طبيعة هذه الوسائل التي يذكرها، التي تؤسس عليها الدعوى .

1-2-4 وجوب إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه

نصت عليه المادة 2/83 من قانون الإجراءات الجبائية:

"يجب أن تتضمن كل دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، و إذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه"¹

فمن خلال نص المادة يتضح لنا شرط وجوب إرفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه و لتحديد نوع القرار علينا بالرجوع إلى نص المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية فنجدها تنص على أنه :

" يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب و رئيس مركز الجوارى للضرائب و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع التي لا ترضي بصفة كاملة المعنيون بالأمر، و كذا القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، وفقاً لأحكام المادة 95 أدناه أمام المحكمة الإدارية "²

و من خلال نص هذه المادة نرى بأنها حددت قرار إدارة الضرائب بخصوص تظلم المكلف بالضريبة من الناحية القانونية، أما من ناحية الفقهية فنجد اختلاف بشأن القرار الذي يكون محل رقابة القاضي الإداري...

¹ - المادة 02-83، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

² المادة 01-82، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع نفسه.

فإرفاق عريضة الدعوى بقرار المطعون فيه شرط وجوبي لقبول عريضة الدعوى الضريبية، وهو ما أخذ به قضاء الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها رقم 6455 بتاريخ 07 أبريل 1966 حيث تم رفض قبول الدعوى لعدم إرفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون.¹

ب-رفع الدعوى من طرف الإدارة

القاعدة العامة في الدعوى الضريبية، تقول أن الإدارة دائماً تكون مدعى عليها و استثناءً تكون مدعية في حالة واحدة، و هي عندما تصدر اللجان رأياً مخالفاً للقانون، حيث منح المشرع الجزائري للإدارة الضريبية في هذه الحالة الحق في تعليق تنفيذ رأي لجان الطعن الإدارية الخاصة بالضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و الطعن فيه أمام المحكمة الإدارية إذا ما رأت أن آراؤها غير مؤسسة قانوناً .

ففي هذه الحالة ترفع الدعوى على اللجنة مصدره الرأي، و ليس على المكلف بالضريبة طبقاً لما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 007440 الصادر بتاريخ 2003/04/15 .²

1- ميعاد رفع الدعوى:

خلال الأشهر الأربعة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للرد على الشكاوى المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، يجوز له أن يعرض الخلاف المطروح أمامه على المحكمة الإدارية للنظر فيه، و لكن يجب مراعاة ما يلي :

1- إطلاع المشتكي بأن احتجاجه قد تم تحويله الى العدالة، و إعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد.

¹-لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 25-26 .

²-مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 007440، الصادر بتاريخ 2003/04/15، مجلة مجلس الدولة، منشورات الساحل، الجزائر، العدد 4، سنة 2003، ص 89 و ما يليها.

2- إعلامه كذلك بالأجل الممنوح له للإطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإدارية، و هذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسباً، أو يعلن عن رغبته إن كانت له رغبة في اللجوء الى الخبرة، و هذه المدة محددة بـ : 20 يوم .¹

2- شكل العريضة:

لم ينص قانون الإجراءات الجبائية ولا قانون الضرائب المباشرة، لا على شكل معين، يتعين إفراغ عريضة إدارة الضرائب فيه، ولا على أي أجل يتعين تقديمها خلاله، وتوجد هناك حالتين يمكن إفراغ عريضة إدارة الضرائب اللجوء إليهما، إلى قاضي الإداري، ممثلاً في الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي.

فنلاحظ أن نص المادة 79 المعدلة في فقرتها الثانية ملغاة، كما نص المادة 84 ملغاة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008.

بالاطلاع على مختلف النصوص الضريبية، نجد أن المشرع لم يحدد شكل معين بالنسبة للعرائض المقدمة من طرف الإدارة أتم المحكمة الإدارية.

ويلاحظ من خلال هذا أنه من الأحسن أن تبين الإدارة وبدقة موقعها من المشكلة المطروحة عليها اثناء عرض النزاع على العدالة.²

¹ - بوسابر إيمان، منازعات التحصيل و الوعاء أمام القضاء الإداري، (مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون العون الاقتصادي)، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر، 2014، ص 21

² -كويسي لحسن، المرجع السابق، ص 17

المطلب الثاني

إثبات الدعوى الضريبية

تبدأ عملية اكتشاف الجرائم الضريبية بشكوى أو بلاغ، سواء من شخص معلوم أو مجهول، و تكون تلك الشكوى أو ذلك البلاغ نواة التي تتجمع حولها باقي المعلومات الضريبية، فالشكوى تعد النواة الأولى لمرحلة الإستدلال .

أما البلاغ فيقصد به البيانات المحددة، التي ترد الى مصلحة الضرائب من قبل جهة حكومية، تلتزم بالإبلاغ قانونا عن واقعة التهرب الضريبي .

و مرحلة الإستدلال تمر بعدة خطوات، و هي جمع التحريات ثم إعداد المذكرات ثم الفحص و التقدير . تميزت القوانين الجبائية في التشريع الجزائري بعدم الإنسجام عند تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، حيث ألزم المشرع الجبائي الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي ضرورة تحرير محضر إثبات مخالفة¹.

و بالتالي أضفى المشرع القوة الثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الجبائية و المالية و وجوب إتباع الإجراءات المنصوص عليها سواء في قانون الإجراءات الجبائية أو في القوانين الضريبية الأخرى .²

إذن لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة، إلا بموجب محاضر مدعمة بالوثائق و الجداول، فتحريك الشكوى من اختصاص الإدارة الجبائية دون سواها لأنها مرتبطة ارتباطا وثيقا بهذه المحاضر، و اعتبارا من هذه المعطيات سوف نتطرق لوسائل الإثبات في الفرع الأول، و الى تقدير وسائل الإثبات في الفرع الثاني

¹ سليم قصاص، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، (أطروحة دكتوراه، تخصص قانون الأعمال)

كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 1، الجزائر، 2018، 2019، ص 149، 150

² سليم قصاص، المرجع نفسه، 149، 150 .

الفرع الأول : وسائل الإثبات

نجد أن للقاضي سلطة تقديرية واسعة لوسائل الإثبات في القانون العام من خلال تقديره للأدلة المقدمة أمامه حسب كل دليل، و بالتالي معرفة مدى توافر هذه السلطة التقديرية بالنسبة للمحاضر المخصصة للمادة الجبائية، و خاصة المحاضر المحررة من طرف أعوان الإدارة الضريبية و المالية وفقا للقوانين الجبائية المختلفة أو القانون الإجرائي، و هو قانون الإجراءات الجبائية، حيث عادة يتم إثبات الجرائم بوسيلتين، بواسطة المحاضر الضريبية التي سنتناولها تليها الوسائل و طرق الأخرى للإثبات

أ- الإثبات بواسطة المحاضر الضريبية :

لقد تطرقت مختلف التشريعات الى مسألة الإثبات عن طريق المحاضر الضريبية، فمثلا نجد ضمن التشريع المصري، لا يوجد فيه نص يقرر إلزام موظف مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية بتحرير محضر بالإجراءات الضريبية و ما تفرع عنها من إجراءات جنائية التي يباشرها هذا الموظف

أما في التشريع الجزائري فإن الكسف عن الجرائم الضريبية يتم بوجه عام عن طريق المعاينات و التحقيقات المحاسبية و ذلك بواسطة أعوان الإدارة الضريبية و المالية، و الهدف من ذلك هو إجراء حوز و معاينات مادية.

و بالتالي يتعين على الأعوان الذين عاينوا و قاما بإجراءات الحجز لاكتشاف و إثبات الجريمة الضريبية، و الوسيلة المستخدمة هي تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات و المعاينات المسجلة، و هذا حسب مختلف النصوص القانونية الموجودة في القوانين الضريبية و منها المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية، و كذا المادة 145 و ما يليها من نفس القانون، و المادة 505 و ما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة .¹

و يقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة و المؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية و ظروفها و أدلتها و مرتكبيها، و قد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة .

¹. سليم قصاص، المرجع السابق، 149، 150

نصت المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية الشكلية الأساسية التي يجب توفرها في محضر المعاينة.¹ حيث بعد انتهاء المعاينة يحرر محضر يسرد فيه مجريات العمليات و تدون فيه المعاينات المسجلة ويتضمن على وجه الخصوص :

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني بالأمر أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون إلخ)
- تاريخ و ساعة التدخل
- جرد المستندات و الأشياء و الوثائق المحجوزة.²

إذا كانت عملية الجرد في عين المكان، تعترضها صعوبات، يتم تسميع المستندات و الوثائق المحجوزة .

يتعين تبليغ شاغل الأماكن أو ممثله بإمكانية حضور عملية نزع الأختام بحضور ضابط من الشرطة القضائية، الذي يتم في الأماكن الإدارية أو تلك الخاصة بمحافظة الشرطة بالدائرة التي تتبع لها الأماكن التي تمت معايناتها .

تسلم نسخة من محضر الجرد الى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله و ترسل النسخ الأصلية للمحضر الى القاضي الذي رخص بالمعاينة .

يجب أن ترد الأوراق و الوثائق و الأشياء المحجوزة للمكلف بالضريبة المعني في أجل (06) أشهر من تاريخ تسليم محضر الجرد للمعني أو شاغل الأماكن أو ممثليه

يلزم ضابط الشرطة القضائية و أعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني ".³

في الأخير يمكننا القول أن إثبات الجرائم الضريبية بواسطة المحاضر الضريبية من طرف الأشخاص المؤهلين لذلك حسب ما جاء في مختلفة القوانين الجبائية كانت غير منسجمة أو دقيقة، و هذا على غرار ما قام به المشرع المصري مثلا، أعطى القانون

¹ -المادة 38 من القانون رقم 06 / 24 الصادر في 26/12/2006 المتضمن قانون المالية 2007 و المتضمن قانون الإجراءات الجبائية .

² -أنظر المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر .

³ - أنظر المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

الجبائي الصلاحيات الكاملة لأعوان إدارة الضرائب، الأعوان الآخرين المؤهلين قانونا بتحرير محاضر تسرد فيها مجريات العمليات، و تدون فيها المعاينات المسجلة فقط دون تحديد النتائج المتوصل إليها، و بالتالي أضفى عليها المشرع القوة الثبوتية.

ب - الإثبات بالوسائل الأخرى :

إن الكشف عن الجرائم الضريبية، يتم من خلال إجراء المعاينات، و كذلك التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق، و ينجر عن ذلك حجوز و متابعات من طرف إدارة الضرائب .

لقد أجازت كل القانين الضريبية هذه الإجراءات بجميع الطرق القانونية، فضابط الشرطة القضائية يعاينون الجرائم الضريبية من خلال إجراء تحقيقات ابتدائية وفق قانون الإجراءات الجزائية، كما يسمح لأعوان الإدارات المالية بمعاينة الجرائم الضريبية من خلال التحقيقات الاقتصادية في إطار قانون المنافسة، و قانون حماية المستهلك و قمع الغش.¹

ففي الجرائم الجمركية مثلا، تمثل المعاينة عن طريق الحجز في الميدان الجمركي الطريقة المثلى للحجة الجمركية في حالة قيام جريمة، وهي تساوي الإثبات في حالة التلبس في القانون العام و هي هذه الحالة يكون إلزاميا تحرير محضر الحجز

و تكمن أهمية محضر الحجز في قوته الثبوتية، حيث يعتبر المحضر الأكثر استعمالا لإثبات الجرائم الجمركية، و يحرر فور اكتشاف الجريمة، و يتضمن على الخصوص : الأشياء المحجوزة وصفها، كميتها، نوعها، و تختلف القوة الثبوتية للمحضر باختلاف مضمونه و صفة و عدد محرريه، فتمثل المعاينات الوقائع المادية مثل هوية المخالف أو المخالفين و عددهم، ونوع البضاعة و عددها ... كما تشمل تصريحات المخالفين و الشهود و كذلك الإعترافات إن وجدت².....

يتم إثبات الجرائم الضريبية من طرف الجهات المعنية طبقا للقواعد الإجرائية العامة و المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية من خلال المواد 212 الى 238

¹ - سليم قصاص، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، المرجع السابق، ص ص 160، 161.

² - سليم قصاص، المرجع السابق، ص ص 160، 161 .

منه، حيث يجوز إثبات الجرائم بكل الطرق الإثبات المتاحة ما عدا في الحالات التي تنص القانون فيها على غير ذلك، وللقاضي السلطة التقديرية، و أن يبنى قراره على الأدلة المقدمة له من خلال المرافعات والمناقشات فيها حضوريا أمامه.

و لا يكون للمحاضر والتقارير القوة الثبوتية، إلا إذا كانت صحيحة من حيث الشكل، و يجب أن يحرره صاحب الإختصاص في وظيفته و يسرد فيه كل ما رآه أو سمعه أو عايشه بنفسه .

كذلك لا تعتبر المحاضر التقارير التي يجريها أصحاب الإختصاص لمعاينة الجرائم و التي تثبت حصول جنایات أو جنح تعتبر مجرد استدلالات ما لم يوجد نص على ذلك .
عندما يكون هناك نص خاص يخول لضباط الشرطة القضائية أو أعوانهم أو الموظفين أو أعوانهم سلطة إثبات الجنح في محاضر أو في تقارير تكن لهذه الأخيرة القوة الثبوتية و الحجية، مالم يكن عكس ذلك بالكتابة أو بالشهود.

عند وجود قوانين خاصة تنظم تحرير محاضر تكون لها القوة الثبوتية و الحجية ما لم يطعن فيها بالتزوير .

و إذا ارتأت الجهة القضائية، وجوب إجراء خبرة فنية فعليها اتباع، ما هو منصوص عليه في المواد من 143 الى 156 من قانون الإجراءات الجزائية، لأن الخبرة الفنية أصبحت ضرورية في إثبات الجرائم الضريبية لما تتصف به الضرائب بصفة عامة من تقنيات خاصة في مجال فرضها تباع الأنظمة الضريبية المعمول بها وكيفية اجراء المحاسبات و إعادة التقويم، حيث جاء في القانون الإجراءات الجبائية، كما أنه يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، و ذلك إما تلقائيا أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب، و يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء بالتحقيق بمهمة الخبراء، حيث تتم الخبرة على يد واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير ذلك أنها تستند الى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث .¹

¹ - سليم قصاص، المرجع السابق، ص162، 163.

و إذا أصدر الخبراء خبرات متناقضة، في هذه الحالة يصعب على القاضي الفصل في القضية، و بأي خبرة يرجحها عن باقي الخبرات، خاصة إذا كان القاضي غير مختص في الشؤون الضريبية نظرا لما تتسم به من تقنيات و حسابات فنية .¹

الفرع الثاني : تقدير وسائل الإثبات :

بالرجوع الى القواعد الإجرائية العامة، و منها قانون الإجراءات الجزائية خاصة، فإن إثبات الجرائم بصفة عامة تكون بكل طرق الإثبات، ما عدا التي ينص عليها القانون صراح.

يتمتع القاضي بسلطة تقديرية عند إصداره للحكم تبعا لقناعته الشخصية حيث يمكن لقاضي الموضوع تأسيس اقتناعه على أية حجة حصلت مناقشتها حضوريا أمامه، و بالتالي يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على الحجج المقدمة أمامه من خلال المرافعات، و التي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه، فلا يمكن لقاضي الموضوع أن يؤسس قراره إلا على الأدلة المقدمة له أثناء المرافعات، و التي تتم مناقشتها حضوريا، و على القاضي أن يعتمد على الأدلة المقدمة أمامه ليؤسس حكمه .

و لمعرفة مشروعية هاته الأدلة سنركز على قوة و حجية المحاضر المقدمة من خلال المحاضر الضريبية، ، حجيتها (المطلقة أو النسبية)، حدودها و الطعن ببطلانها، ثم سنتناول مدى قوة و حجية المحاضر الأخرى

أ- المحاضر الضريبية و مدى حجيتها :

لقد تناول قانون الإجراءات الجنائية، و كذلك قانون الضرائب غير المباشرة، محاضر المعاينة، و الحجز و اعتبرها حجية مطلقة، إذا حترمت الشكليات الأساسية التي يجب أن تتوفر فيها، و كذلك حسب موضوعها و صفة محرريها و عددهم، و بالتالي تصبح لديها القوة الثبوتية و الحجية المطلقة، إلا اذا طعنت بالتزوير، إلا أنه يمكن أن تكون لهذه المحاضر حجية نسبية، و هذا إذا ما حررت مثلا من طرف عون واحد، و هذا في إطار قانون الضرائب غير المباشرة فتكون حجتها أمام القضاء الى أن يثبت العكس أو يطعن فيها بالتزوير .

¹ - سليم قصاص، المرجع السابق، ص 163، 164 .

1- المحاضر الضريبية ذات الحجية المطلقة :

عند قرأتنا لمختلف القوانين الجبائية من ضرائب مباشرة و غير مباشرة و قانون الرسم على رقم الأعمال، و قانون التسجيل و قانون الطابع و كذلك القانون الإجرائي، و هو قانون الإجراءات الضريبية، فإننا نلاحظ أنه ليس هناك أي تقييد لسلطة القاضي، بل له كامل الصلاحيات و السلطة التقديرية من خلال المحاضر و الأدلة المقدمة أمامه من طرف الجهات المعنية، خاصة إذا كانت مستوفاة لكامل الشروط الشكلية و الموضوعية التي يقرها القانون، و بالتالي تصبح هذه المحاضر ذات قوة ثبوتية و حجية مطلقة، لحين الطعن فيه بالتزوير، لهذا تتفصل سلطة القاضي لأنه مقيد بهذه المحاضر ذات الحجية المطلقة .

و عليه فإن محاضر المعاينة و الحجز، و المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية تكون صحيحة و ذات حجية كاملة إذا التزمت بالشروط الشكلية و الإجراءات الجبائية .¹

2- المحاضر الضريبية ذات الحجية النسبية :

هي المحاضر التي تتضمن اعترافات من طرف المكلفين بالضريبة و كذلك الحجز و المعاينات المادية التي تتم من طرف عون واحد في قانون الضرائب غير المباشرة . حيث نجد أن للقاضي دور فعال في مجال الدعوى الجبائية، فله كل الصلاحيات و السلطة التقديرية الواسعة للوصول الى الحقيقة، لأن اعتماده على وسائل الإثبات، لاسيما المحاضر ذات النسبية، تجعله غير مقيد بها، و إنما تفتح له بابا واسعا للتحري لكشف الحقيقة، و عليه فالقاضي غير مطالب في حكمه إلا ببيان العناصر التي استمد منها رأيه، و الأساليب التي بنى عليها قضاءه و ذلك فقط للتحقيق مما إذا كان ما اعتمد عليه من شأنه أن يؤدي فعلا الى النتيجة التي خلص إليها أم لا، و شريطة أن يكون ذلك كله مما عرض عليه على بساط البحث أمامه بالجلسة حتى لا يؤخذ به الخصوم على غفلة، و على أن يكون مما حرم الاستشهاد به استثناء على خلاف ذلك ما تضمنه المحضر .

و إذا تفحصنا المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة، فإنها تقسم المحاضر إلى نوعين؛ المحاضر المحررة من طرف عون واحد، و بالتالي لها حجية أمام

¹ - سليم قصاص، المرجع السابق ص 164، 165، 166 .

القضاء حتى يثبت العكس، و المحاضر المحررة من طرف أعوان عدة تكون لها حجية إلى أن يطعن فيها بالتزوير.

إذن فالقاضي في هذه الحالة لا يعتمد على هذه المحاضر ذات الحجية النسبية، و إنما يأمر بتقديم أدلة أخرى يراها لازمة لكشف الحقيقة، و خاصة إذا تمسكت الإدارة بالمحضر المحرر من طرف عون واحد .

ويستنتج بالتالي الحقائق القانونية من جميع الأدلة المطروحة عليه بطريقة الإستنتاج أو الإستقراء و استخدام ملكاته العقلية في الوصول الى الحقيقة، ما دام لم يخالف ذلك في قواعد المنطق.¹

3-حجية المحاضر الضريبية و بطلانها :

لقد أجاز المشرع للطرف الثاني، و هو المكلف بالضريبية، أي المتهم و المتابع جزائيا، بأن يطعن في المحاضر الضريبية التي يحررها أعوان إدارة الضرائب أو المؤهلين قانونا، و هذا الطعن يكون بالبطلان أو الطعن بالتزوير، و هذا في إطار إيجاد نوع من التوازن في المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة (المتهم) من جهة و بين الإدارة الضريبية (الضحية) من جهة ثانية، و كذلك حماية حق الدفاع المضمون دستوريا. و بالتالي لابد من الرجوع للقواعد العامة، من خلال قانون الإجراءات الجزائية و التي تشير الى انه حصل أثناء جلسة محكمة أو مجلس قضائي ان أعدى بالتزوير ورقة من أوراق الدعوى أو أحد المستندات المقدمة، فلتلك الجهة القضائية أن تقرر بعد أخذ ملاحظات النيابة العامة و أطراف الدعوى ما إذا كان ثمة محل لإيقاف الدعوى أو عدم إيقافها، ريثما يفصل في التزوير من الجهة القضائية المختصة .

و إذا انقضت الدعوى العمومية، او كان لايمكن مباشرتها عن تهمة التزوير، و إذا لم يتبين أن من قدم الورقة كان قد استعملها متعمدا عن قصد التزوير، قضت المحكمة أو المجلس المطروح أمامه الدعوى الأصلية بصفة فرعية في صفة الورقة المدعي بتزويرها

¹ - سليم قصاص، المرجع السابق، ص 166 .

ب- المحاضر الأخرى و مدى حجيتها :

بعدما تطرقنا الى حجية المحاضر الضريبية من خلال المعاينات و الحجوزات من طرف أعوان الإدارة الجبائية أو المالية أو المؤهلين قانونا .

واعتبرت المحاضر الضريبية التي يحررها على الخصوص أعوان الإدارة الضريبية محاضر ذات حجية مطلقة بشرط احترام الإجراءات الشكلية و الموضوعية المقررة قانونا، وبالتالي تنقيد سلطة القاضي و تكاد تكون منعدمة في مثل هذه المحاضر خاصة في الدعوى الجبائية .

أما فيما يخص المحاضر ذات الحجية النسبية و التي تتضمن مثلا اعترافات، كذلك الحجوزات والمعاينات التي تتم من طرف عون واحد و بالتالي تصبح في هذه الحالة سلطة القاضي واسعة و غير مقيدة¹.

أما بالنسبة للمحاضر الأخرى، غير المحاضر الضريبية و بالرجوع الى قانون الإجراءات الجزائية، و وفقا لأحكام المواد 212 الى 215 منه نجد أن عبء الإثبات يقع على عاتق النيابة العامة و الإدارة الجبائية و المالية، و يصدر القاضي الجزائي حكمه تبعا لإقتناعه الشخصي و بناء على الأدلة المقدمة أمامه من خلال معرض المرافعات و المناقشات حضوريا².

وبالرجوع الى المادة 213 من قانون الإجراءات الجزائية، فيما يتعلق بقضية الاعتراف المدون في المحاضر من المتهم، فإن تقديره يرجع الى السلطة التقديرية للقاضي .

وفي هذا المجال جاء قرار المجلس الأعلى للقضاء بما يلي :

" حيث قرينة الإقرار أو الاعتراف تطبق في القضايا المدنية، أما في القضايا الجزائية، فللقاضي الحرية في تقدير الاعتراف، بحيث يجوز الأخذ بجزء منه و ترك جزء آخر بشرط أن الجزء المأخوذ يقنع القاضي و يؤدي منطقيا و قانونيا الى إدانة المنهم أو تبرئته³

¹ - سليم قصاص، المرجع السابق، ص، 167، 168، 169.

² - سليم قصاص، المرجع نفسه ص 169 .

³ - سليم قصاص، المرجع السابق، ص 169 .

الفصل الثاني

الفصل في الدعاوى الضريبية

المبحث الأول: إجراءات التحقيق وعوارض الدعاوى الضريبية

المبحث الثاني: الفصل في الدعاوى الضريبية

بعد محاولة التشريعات الضريبية حل المنازعة الضريبية بين الإدارة والمكلف بالضريبة، عن طريق التظلم الإداري لتخفيف العبء على القضاء، بإنهاء الدعوى الضريبية في مرحلة متقدمة، لكن قد يحول تعنت الإدارة دون ذلك، مما جعل اللجوء الى لجان الطعن الإدارية و القضاء أيضا كمرحلة أخيرة مرحلة ضرورية و ملحة.

و لهذا سن المشرع مجموعة من القوانين لضبط إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية و هذا ما سنحاول دراسته في مبحثين، مبحث أول يوضح إجراءات التحقيق و عوارضه، أما المبحث الثاني فسنخصصه الى الفصل في الدعوى الضريبية.

المبحث الأول

إجراءات التحقيق وعوارض الدعوى الضريبية

سنري من خلال قانون الإجراءات الجبائية و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كل ما تعلق بالتحقيق في الدعوى الضريبية في المبحث الأول، كذلك نشير الى أن الدعوى الضريبية كغيرها من الخصومات الإدارية من الممكن أن تتوقف عن السير مؤقتا أو أن تنتهي قبل الفصل فيها و ذلك بوجود عارض من العوارض القانونية هذا ما سنبرزه في

المطلب الثاني

المطلب الأول

التحقيق في الدعوى الضريبية

يتمتع القاضي الإداري بسلطات واسعة و دور إيجابي في حل المنازعات الإدارية من خلال ما يعهد له من القيام به من تحريات لازمة و تحقيق من أجل البت في الدعوى.

هذا التحقيق معناه إقامة الدليل بشأن واقعة مدعى عليها من خلال التحري، التدقيق في ملف الدعوى وهو بذلك يعد وسيلة إجرائية يضعها القانون بين يدي القاضي من أجل فحص الأدلة فحصا معمقا ملتزما في ذي ذلك بمبدأ الحياد ومبدأ الواجهة

وموازة مع إجراءات التحقيق العامة في الدعاوى الإدارية خص المشرع الجزائري التحقيق في الدعاوى الضريبية ببعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في القانون الإجراءات الجبائية و ترك الإجراءات العامة بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية ...

الفرع الأول: الإجراءات الأولية للتحقيق في الدعاوى الضريبية

و تتمثل في قيد الدعوى وتبليغ العريضة، تعيين القاضي المقرر، تبادل المذكرات، إيداع محافظ الدولة، واختتام التحقيق.

أ- قيد الدعوى و تبليغ العريضة:

فبعد إيداع العريضة الافتتاحية للدعوى الضريبية لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية يتم قيدها في سجل خاص يمسك بأمانة الضبط وتقيد العريضة و ترقم بحسب ترتيب دورها يسجل أمين الضبط رقم القضية و تاريخ الجلسة على العريضة و على المستندات المرفقة بها طبقا للمواد 823-824 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ثم يملئها للمدعي بغرض تبليغها رسميا لإدارة الضرائب أو (المدعى عليه) عن طريق المحضر القضائي حسب نص المادة 2/838 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، بحيث يترتب على عدم قيامه بهذه الإجراءات تشطب القضية عملا بالمادة 216 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، كما أمين الضبط للمدعي وصلا يثبت فيه إيداع العريضة حسب نص المادة 823 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مع الإشارة إلى أن القضية لا تقيد الا بعد دفع الرسوم المحددة قانونا إذا لم نص القانون على خلاف ذلك حسب المادة 821 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.¹

نصت المادة 838 على أنه يتم التبليغ الرسمي لعريضة انفتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، يتم تبليغ المذكرات و مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها الى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر و جاء في المادة 840 من نفس

¹ ساري كهيبة ، الإجراءات القضائية للمنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص إدارة و مالية، قسم القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة ألكلي محند اولحاج -البويرة-، الجزائر، 2015/2016، ص27.

القانون أن كل الإجراءات المتخذة و تدابير التحقيق تبلغ الى الخصوم برسالة مضمونة مع شعار بالاستلام أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء . (1)

ب- تعيين القاضي المقرر:

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

و يعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يحدد بناءا على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مسند أو أية وثيقة في فض النزاع.²

ت- تبادل المذكرات و المستندات بين الأطراف

على إثر وصول العريضة الى المدير الولائي للضرائب يقوم بحالتها إلى مفتش الضرائب المختص لدراستها، من أجل تقديم اقتراحاته، لأن هذا الأخير هو الذي قام بفرض الضرائب محل النزاع، و قد يقوم هذا الأخير بدوره الى إرسال ملخصا عن طلبات المكلف إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في أجل 15 يوم، غير أن هذا الإجراء الذي كان منصوص عليه قد تم إلغاؤه، و المعمول به في الوقت الحالي هو الإجابة عن طريق تبادل المذكرات و الوثائق في الجلسة و هذا تحت إشراف القاضي المقرر. الذي يتم تعيينه من طرف رئيس تشكيلة الحكم حيث يحدد بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات و أوجه الدفاع و الردود، و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع طبقا لنص المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.³

¹ سعاد زموري، التسوية الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية، { مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي :قانون إداري}، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019، ص 89-90 .

² زافي دارين، المرجع السابق، ص74.

³ ساري كهينة، المرجع السابق، ص28.

يتم إيداع المذكرات و مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، كما يتم تبليغ الرد للخصوم عن طريق هذه الأخيرة تحت إشراف القاضي المقرر حسب ما نصت عليه المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، حيث يتولى رئيس الجلسة استلام الردود، الوثائق و المستندات، و الاحتفاظ بنسخة منها في ملف و تسليم محامي المكلف بالضريبة نسخا مماثلة لإستعماله حقه في الرد و الدفاع، و تسليم نسخة للممثل القانوني لإدارة الضرائب، لتقديم دفعها طالما أعتتها المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية من شرط تأسيس محامي،¹

إذا أبدت مصلحة الضرائب دفوعا جديدة، يعاد الملف الى كتابة الضبط التابعة للمحكمة الإدارية،² رغم أن عملية تبادل المذكرات بين الأطراف تستغرق وقتا طويلا و تؤخر الفصل في القضية، إلا أن الطريقة المثلى للوصول إلى أحكام منطقية و عادلة، لإعطاء كل ذي حق حقه.³

ث- إبلاغ محافظ الدولة :

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

تنص المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه : "عندما تكون القضية مهياًة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف الى محافظ الدولة لتقديم التماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر" .

كما أن محافظ الدولة يقدم تقرير مكتوب في أجل شهر من استلام الملف طبقا لنص المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أضافت المادة 989 من قانون

¹ . ساري كهيبة، المرجع السابق، ص 29 .

² حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008 ص 91 .

³ فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 72 .

الإجراءات المدنية و الإدارية ما يتضمنه التقرير من عرض للوقاية و القانون و الأوجه المبررة و رأيه حول كل مسألة¹.

-إلا أن تقرير محافظ الدولة غير ملزم، و هو ليس عنصرا في تشكيلة الحكم و لا يحضر المداوولات فإنه مع ذلك يبقى تقريره مهما².

ج- الطابع الكتابي والحضوري لإجراءات التحقيق:

تتميز إجراءات التحقيق في النزاع الضريبي بالطابع الحضوري، فعلى القاضي المقرر تبليغ كل مذكرة أو وثيقة من طرف الى الطرف الآخر تحت طائلة البطلان إجراءات التحقيق، وكما أن عدم مراعاة الطابع الحضوري لإجراءات التحقيق في القضية يجعل القرار الصادر على إثر هذا التحقيق المعيب قابلا للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى درجة.

و يرى الأستاذ عبد العزيز أمقران في هذا الصدد أن الطابع الكتابي لإجراءات التحقيق في العريضة يؤدي الى جعل الجلسة لا تكتسي أهمية بارزة، لأن تقديم و تبادل المذكرات بين الطرفين يقلص من دور الجلسة في حل المنازعة الضريبية، و كل ما يملكه الطرفان هو تقديم ملاحظات شفوية تكملة لكتابتهما السابقة⁽³⁾.

ح- اختتام التحقيق :

بعدما تكون القضية مهياًة للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل للطعن الذي يبلغ الى الجميع برسالة مضمنة مع إشعار بالإسلام أو بأية وسيلة أخرى، لا يقبل عن 15 يوم قبل تاريخ الإختتام المحدد في الأمر، وإذا لم يصدر رئيس التشكيلة الحكم باختتام التحقيق يعتبر التحقيق منهايا ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة .

¹ زاقي دارين، ص 75.

² مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، جزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 288.

³ بدائرية يحي، المرجع السابق، ص 169-170 .

-كما يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بأي وجه لتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد، و في هذه حالة يرسل الملف الى محافظ الدولة لتقديم التماساته و يأمر بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة .

-أما إذا تبين للمحكمة الإدارية بأن الإجراءات العامة به لتحقيق غير كافية لتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية، فإنها لا تحدد اليوم الذي تنطق فيه القرار، إلا بعد استفتاء كل الإجراءات الخاصة لتحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية. (1)

الفرع الثاني : الإجراءات الخاصة لتحقيق في الدعوى الضريبية:

يحق للقاضي إذا ما تبين له عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة أن يأمر بإجراءات خاصة لتحقيق، وهي إجراءات التي نصت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية

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

نظرا للخصوصية التي تتميز بها المنازعة الضريبية، فالقاضي الضريبي يجد نفسه أمام إشكالات يصعب حلها لأنها مرتبطة بنصوص تقنية تتمتع بالتخصص، فكيف يستطيع القاضي الفاصل في النزاع الضريبي الذي لم يتلقى تكويننا متخصصا في مجال تقني، كالضرائب التي تحتوي على أرقام و أعمال و معدلات لحساب الضريبة، و غيرها فيجد نفسه مضطرا للإستعانة بمختصين في هذا المجال للتدقيق في القضية من كل جوانبها من خلال وسائل تحقيق متعددة، منها مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد و كذلك الإنتقال للمعاينة، و هذا ماسوف نتناوله في في هذا الفرع

أ- التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق :

إذا رجعنا للقواعد العامة نجد إجراء التحقيق منصوص عليه في المادة 43 من قانون الإجراءات المدنية .

أما في النزاع الضريبي، فإن كل وسائل الإثبات مقبولة ماعدا الإقرار و اليمين والشهادة .

¹ سعاد زموري، المرجع السابق، ص 93 .

أما في مجال القوانين الخاصة و خلافا للقواعد العامة فقد نصت المادة 340 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 125 من قانون الإجراءات الجبائية. (1)

حيث جاء في هذين النصين، بإجراءات خاصة للتحقيق في النزاع في مادة الضرائب و الرسم على رقم الأعمال على سبيل الحصر و ليس المثال أي دون ديون الأخرى .

حيث أن الملف طبقا لقانون الإجراءات الجبائية يحال على مديرية الضرائب للتحقيق فيه، فإنه كلما قدم الملف بعد إطلاعه على إقتراحات الإدارة و ردودها وسائل جديدة أو أسانيد جديدة غير تلك التي ابداهها في عريضة الإفتتاح أو مذكراته الجوابية، فإن القاضي يأمر بإجراء تحقيقات أخرى نصت عليها المادة 125 من قانون الإجراءات الجبائية المذكورة أعلاه ؛ تتمثل في التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و هذا ما سوف نتعرض إليه من خلال العنصرين التاليين :

1. التحقيق الإضافي :

خلافا للقاعدة المعمول بها في مجال التحقيق في المنازعات الإدارية، فإن الأمر بأحد إجراءات التحقيق يكون جوازيا و ذلك يرجع للسلطة التقديرية للقاضي، و هذا حسب نص المادة 43 من قانون الإجراءات المدنية .

و طبقا للفقرة الثانية من المادة 125 من قانون الإجراءات الجبائية فإن إجراء التحقيق الإضافي في مجال نزاع الوعاء الضريبي إلزامي على المحكمة، كلما قدم المكلف وسائل جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى، و تبلغ المذكرة المتضمنة لتلك الوسائل لمدير الضرائب، الذي يقوم بدوره بفتح تحقيق إضافي مثل التحقيق الأول .

و حسب المادة 124 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية أي بعد انتهاء إدارة الضرائب من التحقيق الإضافي و تدعيم مذكراتها الجوابية بوقائع و أسباب لم يسبق

¹ سليم قصاص، المرجع السابق، ص 119 .

للمكلف العلم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد، يتيح للمكلف الإطلاع على تلك الوقائع خلال مدة ثلاثون 30 يوم و تقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسباً . (1)

2. مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد :

يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بإجراء فحص مضاد إعادة تحقيق إذا رأت الضرورة إلى ذلك.²

طبقاً للفقرة الثالثة من المادة 125 من قانون الإجراءات الجبائية حيث أن المشرع الجزائي قد ألزم المحكمة الإدارية عند عرض المكلف لوسائل جديدة إصدار الأمر بالقيام بتحقيق إضافي و بهذا قد أعطاه السلطة التقديرية في حالة مراجعة التحقيق كلما رأت ضرورة ذلك .

ويتم إجراء مراجعة التحقيق كما يلي :

-يقوم أحد أعوان الضرائب بمراجعة التحقيق غير الذي قام بالتحقيق الأول .

-في مراجعة التحقيق يحضر المكلف (الطاعن) أو وكيله و هذا يعد ضماناً له .

-كما يحضر رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة .

-بعد انتهاء العون المكلف ومن مراجعة التحقيق، يقوم بتحرير محضر يضمنه الوقائع و ملاحظات المكلف و عند الإقتضاء و في حالات المذكورة أعلاه، يضمنه ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي كما يقوم بإيداع رأيه هو أيضاً، كما يقوم العون المكلف بإحالة محضر التحقيق على مدير الضرائب الذي يقوم بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية يعد تضمينه إقتراحاته . (3)

¹ سليم قصاص، المرجع السابق، ص 120 .

² فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، (مجلة العلوم القانونية، العدد 16) جامعة حيلالي ليايس بلعباس، الجزائر، جوان 2017، ص 443.

³ سليم قصاص المرجع السابق، ص 121 .

ب- الإنتقال الى المعاينة :

إذا أراد القاضي التعرف شخصيا على النزاع المطروح أمامه، قام بالإنتقال الى المعاينة التي تعتبر دليل اثبات لديه، فإذا صدر قرار الإنتقال للمعاينة على جميع أعضاء المجلس سيقومون بهذا الإنتقال، أو أحد أعضائه أي العضو المقرر، فإذا لم يحضر أحد الخصوم و لم يعينوا عنهم أحدا في الجلسة العلنية التي صدر فيها القرار، فإنه يجري تبليغهم بقرار المعاينة مع تبيان يوم و ساعة إجرائها، حسب المادة 125 من القانون المذكور أعلاه، يقوم كاتب الضبط بتحرير محضر في جميع الأحوال .

أما في المجال الجبائي فإن حالات التي يمكن أن يقرر فيها هذا الإجراء هي كثيرة جدا مثلا في حالة إتلاف بضاعة في محل أغلق بقرار من مدير الولائي للضرائب .

كذلك حالات اجراء المعاينة إلا بترخيص من طرف رئيس المحكمة إقليميا أو قاضي مفوض و هذا حسب المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية .

و يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية مفصلا و أن يحتوي على كل البيانات التي هي بحوزة الإدارة، و تبرر بها المعاينة :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي .
- عنوان الأماكن التي تتم معاينتها .
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية و التي يتم البحث عن دليل عليها .
- أسماء أعوان المكلفين بعمليات المعاينة و رتبهم و صفاتهم .
- تتم المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية، تحت سلطة القاضي و رقابته .

و في هذا الصدد أي مجال تحقيق يوجد قرار عن مجلس الدولة تحت رقم 1987 الصادر بـ 2002/02/30 .⁽¹⁾

¹ سليم قصاص، المرجع نفسه، ص122 .

ت- إجراء الخبرة و إصدار القرار

قد تثير المنازعات الضريبية العديد من المسائل الفنية و التقنية، التي تخرج عن اختصاص القاضي الإداري لذلك أجاز المشرع إسنادها إلى أهل الاختصاص ليتسنى للقاضي الإداري بناء على قناعته، الفصل بجديّة و إنصاف في المنازعات الضريبية. (1)

تعتبر الخبرة حسب ما ورد تعريفها في "الفهرس التطبيقي لدالوز" العملية المسندة من طرف القاضي إما تلقائيا و إما على اختيار الأطراف ذوي الخبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع و حول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم الى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع و التي لا يمكنه الإتيان بنفسه.

في المنازعات الضريبية في كثير من الأحيان يتوقف الفصل فيها على إجراء الخبرة، إذ تعد الإجراءات الرئيسية في التحقيق لا تسمح مستندات الملف للجهة القضائية، (الغرفة الإدارية بالمجلس أو مجلس الدولة) بالإهتداء الى الطريقة الواجب الفصل بها في القضية.

زيادة على ما جاءت به المواد من 47 الى 55 مكرر من قانون الإجراءات المدنية، فإن الخبرة في مجال الضرائب المباشرة تخضع أساسا للمقتضيات الواردة في المادة 126 من قانون المالية لسنة 2002 الموافقة للمادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية .

كما تناول المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية ومن خلال نص المادة 86 منه، الحالات التي تأمر بها المحكمة بالخبرة وكيفية تعيين الخبراء وكذا إجراءات سير الخبرة وتصفية أتعابها. (2)

نصت المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم تعيين خبير أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة".³

¹ فيصل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباته في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر، الجزائر، ص 250 .

² سليم قصاص، المرجع السابق، ص 123 .

³ أنظر المادة 126 من القانون رقم 09/08، المرجع السابق.

1- حالات الأمر بالخبرة :

نصت المادة 1/86 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة إما أن تكون تلقائياً أو بناءاً طلب من المكلف بالضريبة أو من مدير الضرائب بالولاية.

إذن فالخبرة ذات طابع اختياري حيث أنه يمكن للمحكمة الإدارية الأمر تلقائياً بإجرائها أو بناءاً على طلب المكلفين بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، كما أنه يجوز رفضها إذا طلبت منهم.

ويحدد الحكم القاضي بإجراء الخبرة الخاص بتحقيق مهمة الخبراء، وهذا نظراً لتمييز الخبراء بالطابع التقني فالخبير يعين من أجل نقاط ونتائج تقنية تتعلق بالوقائع فمن الضروري أن تحدد الجهة القضائية مهمة الخبير بحيث يستحيل عليه الخروج عن مهمته.

2- كيفية تعيين الخبراء:

في أغلب الأحيان يكون الخبراء المعينون من طرف المحكمة محاسبون لا يتمتعون بدراية كافية بالمسائل الفنية والقانونية للضريبة و القاضي عند تعيينه للخبير يفوضه بسلطته كاملة و لا يناقش الخبرة إلا في المسائل الفنية البسيطة، و يكتفي بذكر النتائج التي توصل إليها الخبير دون مناقشتها بجدية أو محاولة تحليلها بطريقة علمية للتأكد من صحتها.¹

و نصت المادة 2/86 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه تتم الخبرة على يد خبير واحد يعين من طرف المحكمة الإدارية، غير أنها تستند إلى ثلاثة (03) خبراء إذا طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف حبيره، و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث، إلا أن هذه الحالة الأخيرة غير معمول بها على مستوى جهات القضاء الإداري، حيث ذهب قضاة مجلس الدولة الى القول، أنه من المؤسف أن هذا الإجراء غير معمول به رغم النص عليه.⁽²⁾

¹ لكل عائشة، المرجع السابق، ص 52 .

² لكل عائشة، المرجع السابق، ص 52-54 .

3-رد الخبير :

يستطيع كل طرف المطالبة برد خبير المحكمة الإدارية أو خبير الطرف الآخر، و مدير الضرائب للولاية له الصفة لتقديم طلب الرد باسم الإدارة، و يجب أن يكون الطلب مسببا يوجه الى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة من التاريخ الذي استلم فيه الطرف تبليغه باسم الخبير الذي يسعى الى رده أو أجل أقصاه يوم من الشروع في عمليات الخبرة و هذا ما نصت عليه الفقرة 04 من المادة 126 من قانون المالية 2002 و يجب رد الخبير، حسب ما قرره مجلس الدولة أمام الجهة القضائية الأمرة بتعيينه و قبل إنجاز المهمة المسندة إليه و لا ينبغي انتظار صدور القرار و إثارة مسألة الرد على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف.(1)

4-سير عملية الخبرة و نتائجها:

يُسَيَّرُ الخبرة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية وهذا ما نصت عليه الفقرة 06 من المادة 126 المذكورة سابقا.

ويعين في حالة عدم قبول الخبير إنجاز الخبرة أو عدم قيامه بالمهمة المسندة إليه، خبير آخر في مكانه وهذا حسب الفقرة 05 من المادة 126 المذكورة سابقا، وهذا بواسطة أمر يصدره رئيس الجهة القضائية التي أمرت بالإجراء.

و يحدد الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية يوم وساعة بدء العمليات و يعلم مصلحة الضرائب المعنية و الشاكي، و عند الإقتضاء الخبيرين الآخرين مسبقا بعشرة (10) أيام على الأقل مما يلاحظ هنا اختلاف المدة بين ما هو وارد في قانون الإجراءات المدنية و ما هو مذكور أعلاه و منه نفول أن المشرع الجبائي خرج عن الأصل و حدد المدة بعشرة أيام بدلا من خمسة أيام.(2)

¹ سليم قصاص، المرجع السابق، 125-126 .

² سليم قصاص، المرجع نفسه، ص 126-127 .

الفرع الثالث: وسائل التحقيق في الدعوى الضريبية

أ- المعاينة و الإنتقال إلى الأماكن

تناولته المواد من 146 إلى 149 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و هذا من خلال نص المادة 861 من نفس القانون.¹ و يقصد بالمعاينة، رؤية موضوع النزاع من قبل القاضي الإداري المعروض عليه المنازعة الإدارية للفصل فيها،² و هو إجراء جوازي للقاضي الإداري،³ و للقاضي أن يحدد خلال الجلسة مكان و يوم و ساعة الإنتقال، و يدعو الخصوم إلى حضور العمليات .

ب- سماع شهادة الشهود

تناول المشرع الجزائري هذا الإجراء في المواد من 150 إلى 163 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ،وهذا بحكم الإحالة المنصوص عليها في المادة 859 من نفس القانون.

يعتبر سماع شهادة الشهود من وسائل التحقيق التي يمكن للقاضي الإداري اللجوء إليها، و يجوز الأمر بسماع الشهود من قبل الهيئة القضائية الإدارية سواء من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الخصوم، و هذا بموجب قرار قبل الفصل في أصل الحق، والذي يبين الوقائع المراد التحقيق فيها، يوم و ساعة الجلسة المحددة لإجراء. و ذلك ما جاء في المادة 151 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

ت-مضاهاة الخطوط

نص المشرع الجزائري عليها في المواد من 164 إلى 174 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، بحكم الإحالة المنصوص عليها في المادة 862 من نفس القانون.

تنص المادة 164 من ق.إ.م.إ على:

¹ أنظر المادة 861 و المواد من 146 إلى 149 من القانون رقم 08-09، السابق الذكر

² سعاد بوزيان، طرق الإثبات في المنازعة الإدارية، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2015، ص 84

³ لحسن بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط6، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع،

الجزائر، 2008، ص 164

" تهدف دعوى مضاهاة الخطوط إلى إثبات أو نفي صحة الخط أو التوقيع على المحرر العرفي " ¹

ولتحريك دعوى مضاهاة الخطوط يستوجب القانون توفر الشروط التالية:

- ✓ أن يكون أحد الخصوم قد استدل بوثيقة أو وثائق في الدعوى الأصلية.
- ✓ أن يصدر إنكار من أحد الخصوم للخط أو التوقيع المنسوب إليه.
- ✓ أن يصرح أحد الخصوم بعدم الإعتراف بالخط أو توقيع الغير. ²

وإذا ما توفرت هذه الشروط فإن القاضي يؤشر على الوثيقة محل النزاع ويأمر بإيداع أصلها بأمانة الضبط، مع الأمر بإجراء مضاهاة الخطوط. ³

المطلب الثاني

عوارض الدعوى الضريبية

إن هذا النوع من الخصومة وكغيرها من الخصومات الإدارية من الممكن أن تتوقف عن السير مؤقتا أو أن تنتهي قبل الفصل فيها، وذلك بوجود عارض من العوارض القانونية.

وقد تناول قانون الإجراءات الجبائية الجزائري هذا الأمر من خلال ما عرفه ضمن أحكامه بسحب الطلب، وطلب التدخل من ذوي المصلحة، وكذا الطلبات الفرعية لمدير الضرائب الرامية أو من إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الإبتدائية، وسنبرز هذه الحالات بإيجاز فيما يلي:

الفرع الأول: سحب الطلب

نصت المادة 1/87 من قانون الإجراءات الجبائية على أن:

" يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلب أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم، برسالة محررة على بدون دمغة، يوقعها بيده أو من طرف وكيله "

¹ سعاد بوزيان، المرجع نفسه، ص 93.

² ساري كهينة، المرجع السابق، ص 35 .

³ أنظر المادة 165 من قانون رقم 08-09، المرجع السابق.

وهذا الإجراء يمكن المدعي من التخلي عن دعواه أمام القضاء، وذلك من خلال إيداع طلبه لدى كاتب ضبط المحكمة الإدارية قبل صدور الحكم، بواسطة رسالة يقعها هو أو وكيله.

و هذا الطلب معفى من حقوق الطابع، يخضع لقبول الطرف الخصم عندما يكون قد سبق له وأن قدم طلبات فرعية. في حال ترك الخصومة تكون المصاريف على عاتق المتخلي عنها ما لم يتفق الطرفان على ذلك. (1)

الفرع الثاني: 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.

لكن يبقى المشكل مطروح في عدم تحديد قانون الإجراءات الجبائية لكيفية إثبات المصلحة والعناصر الأساسية التي يقوم عليها الإثبات، وترك المجال واسعا في يد القاضي الإدارية حيث له السلطة التقديرية في تحديد ذلك ومتى كانت أوجه الإثبات المقدمة من قبل الطرف الخارج عن الخصومة مقنعة و مؤسسة على قانع مادية.

الفرع الثالث: الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية

حسب نص المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يجوز للمدير الولائي أن يقدم طلبات فرعية أثناء التحقيق، و قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في الإبتدائية المودعة لدى إدارة الضرائب كما يجب تبليغ الطلبات للكلف بالضريبة .

إن أغلب الطلبات الفرعية التي يقدمها الإدارة الجبائية كتعديل للقرارات الصادرة تكون في صالح المكلف والخاصة في المنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي. (2)

1 - لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 56

2 - زافي دارين، المرجع السابق، ص 83 .

المبحث الثاني

الفصل في الدعاوى الضريبية

بعدما عالجت المراحل التي تمر بها الدعاوى الضريبية و حتى تتعقد و تصبح خصومة،
فما بقي سوى البت فيها في مطلب أول، وبعد الفصل فيها يصدر القاضي حكما قالاً
للطعن بالطرق المتاحة قانوناً في مطلب ثان

المطلب الأول

البت في الدعاوى الضريبية

الفرع الأول: الإجراءات السابقة للفصل في الدعاوى الضريبية

أولاً : الجهة المختصة للفصل في الشكوى

أ- البت في الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب

بموجب المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، يصدر المدير الولائي للضرائب
قرار حول الشكاوى المقدمة من المكلف بالضريبة وفق للمقتضيات القانونية و الإدارية
المتوفرة لديه و ذلك في إطار الإختصاص الموكل قانوناً، مع الإشارة إلى أن الطعن
الموجه إليه لا يوقف الدفع، غير أن للشاكي الاستفادة من تأجيل الدفع إذا توفرت الشروط
المذكورة في المادة 74 من نفس القانون .¹

- مجال اختصاص مدير الضرائب بالولاية

يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التالية :

- تلك المتعلقة بالقضايا التي نقل أو تساوي أو يتجاوز مبلغها الإجمالي مائة و
خمسون مليون دينار جزائري مع الإشارة إلى أنه فيما يخص الشكاوى تتعلق بالشكوى
النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي مع الحقوق و الغرامات الوعاء الضريبي للمبلغ

¹ حميطوش نجا، زايدي نبيلة، عن خصوصية إجراءات تسوية المنازعات الضريبية أمام القاضي الإداري (مذكرة لنيل
شهادة الماستر، تخصص حقوق)، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة عبدالرحمان ميرة -بجاية
-، الجزائر، 2021/2020 ص 39 .

المذكور أعلاه على المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية تنص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي : " يتعين على مدير الضرائب التماس الرأي المطلق للإدارة المركزية بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مئة و خمسون مليون دينار (150.000.000).¹

بالإضافة إلى أنه يقوم بالفصل في طلبات استرداد القروض الرسوم على القيمة المضافة إذا كان المبلغ لا يتجاوز 150 مليون دينار جزائري

يمكن أن يتضمن قرار مدير الضرائب بالولاية رفضا كلياً أو جزئياً لطلبات المكاف بالضريبة أو تخفيضها جزئياً أو كلياً و يقوم بتبليغ القرار للمكلف بالضريبة أو وكيله في العنوان الوارد في الشكاية بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالوصول.

-الأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب للفصل في الشكوى

فيما يخص الأجل الممنوح له للفصل في الشكاية فينبغي أن نميز الحالات التالية :

- يجوز له أن يفصل في الشكاوي فوراً إذا تعلقت بشكوى يشوبها عيب في الشكل ليجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً، مع الإشارة أنه في حالة طلب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة تكملة ملف الشكوى فلا يبدأ سريان الآجال إلا من يوم استلام الإدارة لجواب المكلف كما يمكنها إذا أكتشفت خطأ ظاهراً ارتكب عند إعداد الضريبة أن تمنح تخفيضات للفصل أو جزءاً منها و هذا طبقاً لنص المادة 95 الفقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.²

- كما يقوم بالفصل في الشكوى خلال شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

- أما بالنسبة للقضاء التي تتطلب الرأي العام المطابق أو الموافق للمديرية العامة للضرائب، فإنه يفصل فيها في غضون ستة أشهر يبدأ حسابها من يوم تقديم الشكوى أمام

¹ راجع تنص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

² أنظر المادة 95 الفقرة 1 من القانون رقم 08-09، السابق الذكر.

الإدارة الجبائية من قبل المكلف بالضريبة و يمدد هذا الأجل شهرين ليصبح ثمانية (8) أشهر¹.

ب- اختصاص رئيس مركز الضرائب

يفصل في الشكاوى التي يقدمها المكلفون بالضريبة الموجودة في دائرة اختصاصه بشرط أن يقل مبلغ الضريبة المتنازع حولها أو ويساوي 5 ملايين دينار جزائري، بالإضافة إلى أنه يفصل في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة و ذلك حسب نص المادة 2/77

و أجل البث في الشكاوى هو (4) اشهرا اعتبارا من تاريخ إستلام الشكاوى و يمدد الأجل إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية و يخلص هذا الأجل إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزائية

ت- إختصاص رئيس المركز الجوازي للضرائب

باسم المدير الولائي للضرائب ينظر رئيس مركز الجوازي للضرائب في الشكاوى المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لدائرة اختصاصه بشرط أن تساوي قيمة الضريبة المتنازع حولها أو تقل عن 20 مليون دينار بالإضافة إلى أنه يفصل في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه وهذا ما نصت عليه المادة 3/77 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

ث- اختصاص الإدارة المركزية للضرائب

تفصل في الشكاوى التي يرفعها المكلفون بالضريبة والتي تفوق قيمتها 150 مليون دينار جزائري كذلك بطلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة.

¹ حميطوش نجاة، زايدي نبيلة، المرجع السابق، ص 41 .

لقد نصت المادة 1/117 من قانون المالية لسنة 2002 على ما يلي : " تبت الإدارة المركزية في الشكاوى موضوع النزاع و المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى الوطني ".¹

طبقا لذلك فإن : القرارات المتعلقة بالشكاوى النزاعية المقدمة على أثر التدقيقات التي يقوم بها الهيكل المكلف بالرقابة الضريبية على المستوى الوطني، أي مصلحة الأبحاث و التدقيقات تتخذ بناء على الرأي الصادر عن الإدارة المركزية

و عليه فالنص الجديد يدل على أن القضايا المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة الوطنية المكلفة بالمرقابة الجبائية على المستوى الوطني مهما كان المبلغ المنازع فيه، يتم التحقيق فيها بتدخل الإدارة المركزية مع بقائه على المستوى المحلي.

و حسب التعليم الصادر عن المديرية العامة للضرائب في أفريقيا 2000 فإن :

" جميع القضايا النزاعية ذات الصلة بالتحقيقات المنجزة من طرف مصلحة التدقيق، تخضع لإختصاص الإدارة المركزية مهما كانت المبالغ المتنازع فيها و طريقة التسوية المتمسك بها من طرف الأعوان الدقيقين، أثناء عملية التدقيق، مثل رفض المحاسبة، الفرض التلقائي إلخ "

ويتم التحقيق على مستويين هما:

4. المستوى المحلي: 4 أشهر

5. المستوى المركزي : شهرين .²

- حيث ترسل الشكاوى وجوبا إلى مدير الضرائب إللولاية المختصة إقليميا في ذلك في الأجال المحددة.

بعد التحقيق في الشكاوى محليا يحيل مدير الضرائب للولاية الملف مصحوبا وجوبا بموقفه من القضية إلى الإدارة المركزية ممثلة في مديرية المنازعات التي تحيل الملف

¹ تعليمية رقم 191 / و . م / م.ع.ض / 200 / بتاريخ 2000/4/24 تتعلق بالشكاوى النزاعية، صلاحيات الإدارة المركزية.

² سليم قصاص، المرجع السابق، ص 42 .

بدورها إلى مديريات الأبحاث و التدقيقات التي ترجعه إلى مديرية المنازعات مصحوبا برأيها .

تتولى مديرية المنازعات دراسة الملف على ضوء مختلف الآراء الصادرة حوله، و تصدر بدورها رأيا ملزما، إدارة الضرائب للولاية المختصة إقليميا عند اتخاذ القرار الواجب تبليغه للمكلف بالضريبة.

يتم تبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مصحوبة بالاشعار بالاستلام، و يجب أن تتضمن رسالة التبليغ الأسباب الكاملة للرفض الجزئي أو الكلي للشكوى، كما يتعين على مديرية الضرائب للولاية و بمجرد تبليغ المكلف بالضريبة إرسال نسختين من القرار المذكور إلى مديريات المنازعات و مديرية الأبحاث و التدقيقات.¹

ثانيا : آجال الفصل في الشكوى (مدة الفصل) :

إصدار القرار من طرف الإدارة الضريبية المختصة و تبليغه إلى المكلف بالضريبة مرتبط باعتبارات الآجال التي لا يمكن تجاوزها .

تحدد آجال البت في الشكوى النزاعية حسب الجهة المختصة في الشكوى .

بالنسبة للشكاوى التي يشوبها عيب شكلي يجعلها غير جديرة بالقبول لدراستها يتم البت فيها فورا حين وصولها إلى الجهة الضريبية حسب الحالة ولا يتم النظر في موضوعها إطلاقا.

وقد نصت المادة 76 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية:

" يبت رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوارية في الشكاوى التابعة لإختصاص كل منهم في أجل 04 أشهر، إعتبارا من تاريخ إستلام الشكوى

يحدد هذا الأجل (06) أشهر عندما تكون تابعة لإختصاص المدير الولائي للضرائب

ويمدد الأجل إلى (08) أشهر في القضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي المواقف

للإدارة المركزية "

¹ . سعاد زموري، المرجع السابق، ص 34، 35 .

و يقلص الأجل هنا ألى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.¹

وعليه تصدر إدارة الضرائب الفصل في الشكاوى بموجب قرار إداري يشترط أن يكون مسببا، و يبلغ إلى المكلف بالضريبة ليفتح المجال بعد ذلك للطعن في هذا القرار متى تضمن الرفض الكلي أو الجزئي للشكاوى أمام المحكمة المركزية.

وعليه المدير الولائي للضرائب وبناء على المعطيات القانونية و الإدارية المتوفرة لديه يصدر قراره في الموضوع و هذا القرار كما قلنا يمكن أن يتضمن رفضا كليا أو تخفيضها جزئيا للضريبة محل النزاع.

أ- صدور قرار المدير الولائي للضرائب في الشكاوى الضريبية

يمالك المدير الولائي للضرائب بصفته سلطة إدارية لها السلطة التقديرية الكاملة و ذلك إما يرفض الشكاية رفضا كليا، أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع.²

1- حالة الرفض الكلي:

و تكون في حالة ما إذا أصدر مدير الضرائب قراره بالرفض على الشكاوى المسجلة على مستوى مديرية فإن عليه تسبيب قرار الرفض،³ و في هذه الفرضية يجب أن يكون الرفض مسببا، حتى يكون ذلك التسبيب مطابق للدفع التي يستشهد بها المكلف إذا ما عرض النزاع على لجان الطعن الإدارية أو رفع الأمر إلى القضاء،⁴ لأنه يشكل ضمانا للمكلف حتى يطلع على جملة الأسباب التي أدت إلى رفض شكواه و التسبب هنا من الإجراءات الالزامية حتى لا تقع تحت طائلة البطلان.⁵

¹ المادة 72 - 02 من القانون رقم 01-21، السابق الذكر .

² عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 21 .

³ بوضياف عمار، المرجع السابق ص 369.

⁴ عبد الحليم سعدي، الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي، (مجلة العلوم الإنسانية)، العدد 2، ديسمبر 2018، قسم الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، الجزائر، ص 403 .

⁵ محمد صغير بعلي، المرجع السابق، ص 45 .

2- حالة التخفيض الكلي أو الجزئي:**2-1- حالة التخفيض الجزئي :**

التخفيض الجزئي يقصد به الحالة التي تكون فيها شكوى المكلف مقبولة في شق منها و مرفوضة في شق آخر، مما يتيح للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض و له الخيار في ذلك.¹

2-2- حالة التخفيض الكلي :

التخفيض الكلي معناه قبول الشكوى و إعفاء المكلف كليا من دفع الضريبة، و يحرر القرار إلى قابض الضرائب المختص لكي لا يقوم بعملية التحصيل أما إذا قام بالتحصيل فيكون ملزم بإرجاع مبلغ التخفيض،² و يكون التبليغ صحيحا إذا تم تسليم قرار التخفيض للمكلف، إذا قبل هذا الأخير بالقرار تتوقف المنازعة أمام الإدارة الضريبية و في حالة رفضه فله متابعة الإجراءات أمام لجان الطعن أو أمام القضاء،³ و في كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سوا كليا أو في الجزء المخفض.⁴

3- حالة سكوت الإدارة و عدم ردها على الشكوى :

يعتبر سكوت الإدارة الضريبية و عدم ردها على الشكوى المقدمة أمامها من طرف المكلف بالضريبة في المواعيد المحددة لها يعد رفضا ضمنيا يمكن على أساسه المكلف بالضريبة أن يرفع شكواه إلى لجان الطعن أو أن يعرض ذلك على الجهات القضائية المختصة، و ذلك ما نصت عليه المادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية.⁵

و ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 181034 الصادر بتاريخ 2000/03/13.⁶

¹ بن شريف أيدية، بلبلة فيروز، المرجع السابق، ص 22.

² حسين فريجة إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 22 .

³ حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 46

⁴ عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 21 .

⁵ شيهوب فتيحة رحمانى، المرجع السابق، ص 39 .

⁶ قرار مجلس الدولة رقم 181034 الصادر بتاريخ 2000/03/13

ب- تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب

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

فإذا قبل المكلف بالضريبة ذلك القرار تتوقف المنازعة أمام الإدارة الضريبية، فتاريخ استلام التبليغ هو بداية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة من أجل متابعة الإجراءات أمام لجان الطعن أو أمام القضاء الإداري، و يكون التبليغ صحيحا إذا تم توجيهه إلى الموطن الحقيقي للمكلف حتى ولو أخذ وكيله و اختار موطنه له عنده.

بعد أن يستلم الشاكي القرار الصادر بخصوص شكواه، سواء كان رفض كلي للشكوى أو تخفيض جزء أو كل الضريبة، و في حالة الرفض الكلي للشكوى حتى في حالة القبول الجزئي إن لم يرضيه القرار فيمكن له أن يرفع تظلم أمام لجان الطعن الإدارية أو رفع دعوى قضائية أمام القضاء المختص مباشرة ما دام اللجوء إلى اللجان يبقى إختياري.¹

الفرع الثاني: الفصل في الدعوى الضريبية

نصت المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية على أن يبت في القضايا التي ترفع أمام الجهات الإدارية طبقا لأحكام الأمر رقم 66-154، المؤرخ 08/06/1966 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية المعدل و المتمم،² الي تم إلغائه بمجرد سريان أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد.³

و بالرغم من التعديلات العدة الطارئة على قانون الإجراءات الجبائية إلا أنه لم يتم بتعديل و تحيين نص المادة 89 منه.

¹ بن شريف ليدية، بلبله فيروز، المرجع السابق، ص 29، 30 .

² أنظر المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر، المعدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2008.

³ أنظر المادة 1064 من القانون 09/08، السابق الذكر.

و بالتالي فإن الفصل القضايا الضريبية التي ترفع أمام المحكمة الإدارية يكون طبقاً للقانون رقم 09/08 المؤرخ في 23 فبراير 2008، و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و انطلاقاً منه سنتبع إجراءات الفصل في الدعوى.

أ- الجدولة

يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية، و يقوم بإبلاغ محافظ الدولة بذلك، و يتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي يناهز فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام على الأقل من تاريخ الجلسة.

ب- سير الجلسة

يقوم القاضي المقرر بتلاوة تقريره المعد حول القضية، كما يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيماً لطلباتهم الكتابية، و هو ما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الإستماع إلى أعوان الإدارة الجبائية أو دعوتهم لتقديم توضيحات، و خلال الجلسة، و بصفة استثنائية يمكن للقاضي أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد الخصوم سماعه .

يضمن دور محافظ الدولة، في أن القاضي المقرر يحيل وجوباً ملف القضية مرفقات بالتقرير و الوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة، لتقديم تقريره مكتوب في أجل شهر واحد(01) من تاريخ إستلامه للملف، و يجب عليه إعادة الملف و الوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء أجل الشهر، ثم يقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب الذي يتضمن عرضاً للوقائع و القانون و الأوجه المثارة و رأيه حول كل مسألة مطروحة و الحلول المقترحة للفصل في النزاع، و يختتم بطلبات محددة، و أخير يقدم محافظ الدولة أيضاً خلال الجلسة، ملاحظاته الشفوية حول كل قضية قبل غلق باب المرافعات.¹

ت- صدور الحكم

نصت المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، على أن تطبيق مقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد 270 إلى 298 من هذا القانون

¹ زاقي دارين، المرجع السابق، ص 97.

أمام المحاكم الإدارية و تضمنت هذه المواد كيفية صدور الحكم و شكله و كذا محتواه أو مضمونه.

1- كيفية صدور الحكم : يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات، و يتم النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق، و يتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة .
و في حالة التأجيل، يجب أن يحدد تاريخ النطق بالحكم في الجلسة الموالية، كما لا يجوز تمديد المداولة إلا إذا اقتضت الضرورة الملحة ذلك، على أن لا تتجاوز جلسنتين متتاليتين، و يتم النطق بالحكم علنيا، و يقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس و بحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية، و يعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به ¹.

2- شكل القرار : لا بد من أن يسبق الحكم في الدعوى الإدارية عموما بكلمة " يقرر " ² كما أن قرار المحكمة الإدارية الفاصل يجب أن يشمل تحت طائلة البطلان، العبارة الآتية:

" الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و بإسم الشعب الجزائري " ³ و كذا تتضمن البيانات التالية :

- الجهة القضائية التي أصدرته.
- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- تاريخ النطق به.
- إسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الإقتضاء.
- إسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته و مقره الإجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثل أو مساعدة الخصوم.

¹ لكل عائشة، المرجع السابق، ص59.

² أنظر المادة 890 من القانون رقم 08-09، من نفسه القانون.

³ أنظر المادة 275 من القانون رقم 08-09، من نفسه القانون.

• الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.¹

و يتم التوقيع على أصل الحكم من طرف الرئيس و أمين الضبط و القاضي المقرر عند الاقتضاء، و إذا تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدرها، أو أمين الضبط، يعين رئيس المحكمة الإدارية بموجب أمر، قاضيا آخر، أو أمين ضبط آخر، للتوقيع بدلا منهم، يُحفظ أصل الحكم، و ملف القضية في أرشيف المحكمة الإدارية.

و أخيرا و بخصوص الحكم المنطوق، فهو الجزء الأساسي و النتيجة التي حكمت بها المحكمة في الخصومة، والتي تختلف باختلاف نوع النزاع، فإذا كان النزاع يدور حول وعاء الضريبة فإن منطوق قد يكون برفض الدعوى شكلا أو لعدم التأسيس، و أما إذا قبل القاضي دعوى المكلف شكلا و نظر في موضوعها، وكان هذا الأخير مؤسسا، فإنه ينطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب المتنازع فيها.²

المطلب الثاني:

تنفيذ الأحكام في الدعوى الضريبية و كيفية الطعن فيها

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية تبليغ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية في الفرع الأول، ثم نتطرق بعد ذلك إلى كيفية الطعن فيه في الفرع الثاني على التوالي .

الفرع الأول: تبليغ الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية

يتم تبليغ الأحكام و الأوامر إلى الخصوم بموطنهم و عن طريق محضر قضائي، و يجوز بصفة إستثنائية لرئيس المحكمة الإدارية ان يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.

¹ المادة 276 من القانون رقم 08-09، السابق الذكر .

² إلهام خرشي المنازعات الضريبية في المواد الإدارية (مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون عام)، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة فرحات عباس - سطيف -، الجزائر، 2004، ص 182 .

نلاحظ أن المشرع أسند مهمة التبليغ إلى المحضر القضائي، إذ كان تبليغ القرارات التي تصورها الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يتم عن طريق كاتب الضبط التابع للغرفة الإدارية إلى جميع أطراف الدعوى.¹

فالتبليغ يكون بطلب من الخصم الذي صدر الحكم لصالحه، فيبلغ إلى الطرف الآخر من أجل تنفيذه، و التبليغ إلى جميع أطراف الدعوى تقتضيه طبيعة الخصومة الإدارية المتعلق موضوعها بالمصلحة العامة، والتي توجب عدم ترك أمر تسييرها أو تبليغ الحكم الصادر بأنها لإدارة الأطراف.

أ- آثار الحكم

تكمن آثار الحكم القضائي الصادر في مجال الضرائب و الفاصل في الدعوى الضريبية فيما يلي:

1 - من حيث حيازة قرار المحكمة الإدارية لحجية الشيء المقضي فيه :

من بين أهم الآثار التي تترتب على القرار الصادر عن المحكمة الإدارية في مجال المنازعات الضريبية التنفيذ حينها يجوز هذا الشيء لحجية الشيء المقضي فيه، فإذا لم يطعن في الحكم الفاصل خلال المواعيد المحددة قانوناً، فإنه يجوز الحكم قوة الشيء المقضي فيه، و التي تعني عدم لجوء أطراف الدعوى إلى القضاء ثانية، ولكن إذا كان الرفض فيها لعدم الإختصاص أو عيب في الشكل،² فإن الحكم لا يجوز لقوة الشيء المقضي فيه، و يتم النظر في الدعوى مرة أخرى.

2 - من حيث آثار الحكم على أطراف الخصومة:

يتعلق الأمر هنا في تنفيذ قرار الصادر عن المحكمة الإدارية، حيث أنه بعد تسجيل الحكم يسلم أمين الضبط نسخة تنفيذية أو نسخة عادية وذلك بمجرد طلبها، والنسخة التنفيذية هنا هي النسخة الممهورة بالصيغة التنفيذية .

¹ حسين فريجة، المرجع السابق، ص 118 .

² إلهام خرشي، مرجع السابق، ص 183 .

و بالتالي يكون حكم المحكمة الإدارية الفاصل في الدعوى الضريبية قابلاً للتنفيذ بمجرد تبليغه، و الإستئناف لا يوقف التنفيذ، في حين أن المعارضة توقف التنفيذ لما لها من أثر موقوف للتنفيذ ما لم يؤمر بعكس ذلك.¹

و من آثار تنفيذ حكم المحكمة الإدارية وفقاً لقانون الإجراءات الجبائية ما يلي :

- تكون التخفيضات الواردة بحكم المحكمة محل شهادات يعدها مدير الضرائب لإعتمادها كوثائق ثبوتية لدى أعوان مصلحة التحصيل.²
- إذا عدل القرار فليس من حق الإدارة التوصل من نتائجه، أما إذا كان لصالحها فإن الإجراءات تكون قد قامت بها لتحصيل ديون الخزينة لدى المكلف تعد صحيحة.³
- و إذا كان القرار الصادر في صالح المكلف بالضريبة، و تراخت إدارة الضرائب عن تنفيذه فما على المكلف في هذه الحالة إلا إتباع الإجراءات العامة للتنفيذ، و نكون هنا أمام حالتين:

الحالة الأولى: إذا كانت الضرائب محل النزاع، قد قام المكلف بتسديدها أو قام بتسديد جزء منها و صدر حكم المحكمة بإلغائها، فإن المكلف هنا يكون بصدد استرجاع المبالغ .

الحالة الثانية : التي لم يتم فيها بأي تسديد للضرائب، و كانت هذه الأخيرة محل حكم بإلغائها، فهنا يكون المكلف بصدد توقيف إجراءات المتابعة ضده أو بصدد الحصول على مستخرج ضرائب لا يحتوي الضرائب التي تم إلغاؤها أو تخفيضها.⁴

الفرع الثاني: الطعن في الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية

للطعن في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية عدة طرق قانونية يمكن لأطراف الدعوى الضريبية اللجوء إليها ، فنجد في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية باب خاص بطرق الطعن أمام الجهات القضائية الإدارية، حيث ميز بين الطعون العادية،

¹ بدائرية يحي، المرجع السابق، ص 184.

² بدائرية يحي، المرجع السابق، ص 184 .

³ قصاص سليم، المرجع السابق، ص 135 .

⁴ لكل عائشة، المرجع السابق، ص 62.

والطعون الغير عادية طبقا لنص المادة 313 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية
1.

و للتعرف أكثر على هذه الأنواع نتبع تقسيمات أخرى، نعتمد فيها على اساس الجهة التي يرفع الطعن إليها حيث نميز بين الطعون الإبتدائية و التي تهدف إلى التراجع عن الحكم أو القرار من نفس الجهة القضائية الإدارية مصدرة القرار أو الحكم محل الطعن، و الطعون التصحيحية و التي تهدف إلى مراجعة الحكم من الجهة القضائية غير الجهة المصدرة لهذا الحكم .

أ- الطعون العادية:

الطعون العادية هي الطعون الإستدراكية، وهي الطعون التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية مصدرة الحكم و ذلك لتراجع حكمها حسب الطعن المقدم ضده فإن كان الحكم أو القرار غيابنا حق للمتقاعدين الطعن فيه بالمعارضة، أما إذا كان حضوريا و يشوبه عيب مادي يكون من حق المتقاضى الطعن برفع دعوى تصحيح الخطأ المادي حسب الأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

1-الطعن بالمعارضة :

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.

وبالتالي فالطعن بالمعارضة هو طعن استدراكي الذي يخول للخصم المتغيب اللجوء إلى الجهة القضائية نفسها مصدرة الحكم أو القرار الغيابي، للنظر من جديد من حيث الوقائع و القانون.

¹ -- تنص المادة 313 من القانون رقم 08-09، السابق الذكر على: "طرف الطعن العادية هي الإستئناف و المعارضة.

- طرق الطعن غير العادية هي إعتراض الغير خارج عن الخصومة و إلتماس إعادة النظر و الطعن بالنقض "

وللظن بالمعارضة شروط حددها المشرع من خلال نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية يجب توفرها، حق المعارضة، سواء من طرف الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة.¹

1-1-1 شروط و إجراءات الظن بالمعارضة :

حددت المادتين 953 و 954 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الشروط التي يجب توافرها لقبول الظن بالمعارضة وهي :

1-1-1-1 وجود حكم أو قرار غيابي :

يثبت الغياب إذا اتضح أن المطعون ضده تم تبليغه و لم يحضر الجلسة فيفصل القاضي الإداري غيابياً طبقاً لنص المادة 292 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و يكون الحكم الغيابي قابلاً للمعارضة عليه، و إعادة النظر في الدعوى من جديد من حيث الوقائع و القانون أمام نفس الجهة التي تصدر الحكم الغيابي، فيتسنى للطاعن بالدفاع عن حقوقه إذا كان المكلف بالضريبة، أو حماية أموال الخزينة العمومية إذا كانت إدارة الضرائب، هي الطاعة بالمعارضة ضد الحكم الغيابي.

ترفع المعارضة ممن صدر ضده الحكم، أي أن يكون طرفاً في الدعوى. و يعتبر رافع الدعوى مدعى في المعارضة و صاحب الدعوى مدعى عليه في المعارضة.

1-1-2-1 احترام الأجل القانوني

إضافة إلى شرط وجود حكم أو قرار غيابي، يجب توفر شرط الميعاد القانوني المحدد طبقاً لنص المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بشهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي، و إذا فوت الطاعن هذا الأجل حكم بعدم قبول الدعوى شكلاً .

كما ترفع المعارضة حسب الأشكال المقررة لعريضة افتتاح الدعوى، و يجب أن تكون العريضة المقدمة أمام الجهة القضائية، تحت طائلة عدم القبول شكلاً، مرفقة بنسخة من الحكم أو القرار المطعون فيه.

¹ زاقي دارين، المرجع السابق، ص 107 .

و بالتالي و بتوافر الشروط السابقة مجتمعة في الطعن بالمعارضة سيكون هذا الأخير مقبولاً شكلاً، مما يتيح للقاضي مناقشة و إعادة النظر في الدعوى من جديد.

كما تقيد دعوى المعارضة ضمن سجل خاص، يسمى سجل رفع الدعاوى، و يتم التكليف بالحضور بواسطة محضر قضائي إلى موطن المكلف بالضريبة، أما بالنسبة لإدارة الضرائب فيكون التبليغ عن طريق ممثله القانوني في المدير الولائي للضرائب أو أي عون مفوض عنه قانوناً.¹

1-2- آثر الطعن بالمعارضة:

1-2-1- وقف تنفيذ الحكم : يتم وقف تنفيذ الحكم وفقاً لأحكام المادة 955 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، إلى غاية الفصل في شكل و موضوع المعارضة من جديد، هذا ما لم يتضمن الحكم صراحة الأمر بالنفاذ المعجل رغم المعارضة وفقاً لأحكام المادة 322 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

1-2-2- قبول المعارضة : هنا يتم إلغاء الحكم الأول الذي أصدرته المحكمة الإدارية ويحل محله حكماً آخر تصدر المحكمة، و ذلك من خلال ما قدمه الطرف الذي كان غالباً من وقائع و دلائل و إثباتات، و من خلال إلغاء المحكمة للحكم الأول يعني أنه كان مخالفاً للواقع.²

1-2-3- عدم قبول المعارضة: يكون الحكم الصادر في المعارضة حضورياً في مواجهة جميع الخصوم، و يعد بذلك غير قابل للمعارضة من جديد، و هذا طبقاً لنص المادة 331 التي تؤكد المبدأ القانوني الذي ينص على عدم جواز المعارضة مع معارضة.³

ب- الطعون الغير عادية:

و هي الطعون التصحيحية في الدعاوى الإدارية، تُرفع ضد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية و تهدف هذه الطعون إلى مراجعة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، أمام

¹ زافي دارين، المرجع السابق، ص 108، 109 .

² لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 64.

³ زافي دارين، المرجع السابق، ص 109.

الجهة القضائية الإدارية الأعلى درجة و المتمثلة في مجلس الدولة، الذي يعد أعلى جهة في الهرم القضائي هي :

1 - إعتراض الغير الخارج عن الخصومة:

يجوز للغير الخارج عن الخصومة وفقا لأحكام المادة 960 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فيجوز لكل شخص له مصلحة و لم يكن طرفا ولا ممثلا في الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه تقديم إعتراض الغير الخارج عن الخصومة، بحيث يكون الإعتراض بعد الفصل في الدعوى الضريبية، و صدور الحكم بخصوصها

اعتمد المشرع طريق الإحالة من خلال المادة 961 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي نصت على تطبيق الأحكام المتعلقة باعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقا للمواد 381 -389 أمام الجهات القضائية الإدارية.¹

1-1 شروط و إجراءات الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة:

تضمنتها أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية ضمن المواد من 960 إلى 962 منه و هي:

- إرفاق عريضة الدعوى بنسخة من الحكم المراد الاعتراض عليه.
- شرط أن لا يكون الطاعن طرفا في الحكم (المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب) .
- تقديم الطعن في الأجل القانوني أمام المحكمة : يبقى الأجل قائما لمدة 15 سنة تسري من تاريخ صدورهم، غير أنه يُخفّض إلى مدة شهرين، إذا تم التبليغ الرسمي.
- شرط إيداع مبلغ الضمان أو الكفالة: نصت عليه المادة 385 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

1-2 آثار الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة:

- إعتراض الغير الخارج عن الخصومة لا يوقف التنفيذ: ليس لاعتراض الغير الخارج عن الخصومة أثر موقف للتنفيذ، فهو لا يوقف تنفيذ الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، إلا إذا وقع اشكال في التنفيذ.

¹لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 65 .

• إلغاء أو تعديل القرار أو الحكم أو الأمر: إذا رفض القاضي الإداري الطعن باعتراف الغير الخارج عن الخصومة لعدم التأسيس يقضي برفض الطعن، كما يجوز له الحكم على المعارض بغرامة مالية حسب ما تضمنته المادة 288 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

2- الطعن بالتماس إعادة النظر:

يعتبر الطعن بإعادة النظر من طرق الغير عادية.

2-1- شروط و أوجه الطعن بالتماس إعادة النظر:

2-1-1- بالنسبة للطاعن : لا يسمح بالطعن بالتماس إعادة النظر إلا لأطراف الخصومة، و من تم استدعاؤه قانونا . و هذا ما تضمنته المادة 291 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

إضافة إلى ذلك يجب أن تتوفر في الطاعن شروط الضرورية الواجب توفرها في المتقاضى مثل الصفة، المصلحة و الأهلية لدى قيامه بتحريك الدعوى .

2-1-2- بالنسبة لمحل الطعن: طبقا لنص المادة 966 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإن الطعن بالتماس إعادة النظر يقتصر على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، سواء كانت هذه القرارات حضورية أو غيابية .

2-1-3- من حيث الأسباب و الأوجه : حسب نص المادة 967 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإن تقديم التماس إعادة النظر يكون في حالتين :

❖ إذا اكتشف ان القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قامت لأول مرة أمام مجلس الدولة.

❖ إذا حكم على الخصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم، سواء كان المكلف أو إدارة الضرائب.

¹ رافي دارين، المرجع السابق، ص 111، 112 .

2-1-4- من حيث الميعاد : حسب نص المادة 968 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، يرفع الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة في أجل شهرين، و يسري هذا الأجل حسب الوجه الذي بني عليه الالتماس

- يبدأ سريان من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار.

- أو من تاريخ اكتشاف التزوير .

- أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم.

2-1-5- شرط دفع مبلغ الكفالة: حسب نص المادة 393 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإنه يجب على الملتمس سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، إثبات إيداع المبلغ المحدد للكفالة، في أمانة ضبط مجلس الدولة، و ذلك بإرفاق العريضة بوصل يثبت إيداع الكفالة بأمانة ضبط الجهة القضائية، لا تقل عن الحد الأقصى للغرامة المالية المنصوص عليها في المادة 397 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي نص على أنه :

" يجوز للقاضي الحكم على الملتمس الذي خسر الدعوى بغرامة مالية من عشرة آلاف دينا (10.000 دج) إلى عشرين ألف دينار (20.000 دج)، دون الاخلال بالتعويض التي قد يطالب بها.

وفي هذه الحالة تطبق أحكام الفقرة الثانية من المادة 388 أعلاه¹.

2-2- آثار الطعن بالتماس إعادة النظر:

2-2-1- عدم وقف التنفيذ: ليس للالتماس أثر موقف للتنفيذ، لإعتباره من طرق الطعن الغير عادية و التي تنص عليها صراحة المادة 348 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية².

¹ زاقي دارين، المرجع السابق، ص 113، 114.

² أنظر المادة 348 من القانون رقم 08-09، السابق الذكر.

2-2-2- لا يمكن إعادة تقديم إلتماس من جديد:

يترتب على الفصل في إلتماس إعادة النظر عدم قبول الطعن بالتماس إعادة النظر فيه ثانية حسب المادة 969 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3- الإستئناف:

يمكن للمكاف بالضريبة أو إدارة الضرائب، الطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، و ذلك أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية في الهرم القضائي الإداري، طبقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و وفقاً للقانون العضوي رقم 01-98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه وعمله،¹ و هذا طبقاً لنص المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية.

فالاستئناف هو طعن عادي تصحيحي يهدف إلى مراقبة الحكم، إذ يسمح بالنظر في الخصومة للمرة الثانية و ذلك لتصحيح الأخطاء القانونية التي يقع فيها القاضي الابتدائي .

3-2- 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 الإستئناف و هذا هو الاستثناء، إذ و طبقاً لنص المادة 949.²

يكون الإستئناف ضد الأحكام القضائية الحضورية الفاصلة في الموضوع، ما لم ينص القانون خلاف ذلك، و تكون غير قابلة للاستئناف الأحكام القضائية الصادرة قبل الفصل

¹ تنص المادة 10 من القانون العضوي رقم 01-98 المؤرخ في 30/05/1998 المتعلق باختصاصات مجلس وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية، عدد37، بتاريخ 1998 على ما يلي:

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

² تنص المادة 949 من القانون رقم 08-09، السابق الذكر على أنه :

يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعى بصفة قانونية، و لو لم يقدم أي دفاع، أن يرفع استئنافاً ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"

في الموضوع إلا مع الحكم الفاصل في الموضوع و هذا ما تضمنته المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.¹

3-3-3 شروط قبول الإستئناف:

3-3-3-1 شروط خاصة بالطاعن: نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على القاعدة العامة التي تسري على مختلف الطعون، و منها الطعن بالإستئناف، و تتمثل الشروط الواجب توفرها في المستوصف، الصفة و الأهلية أما المصلحة فلم يشترط أن تكون قائمة أن تكون محتملة و يقر القانون ذلك.

3-3-3-2 شروط متعلقة بميعاد تقديم الإستئناف:

نصت المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأخيرة على أنه : "يسري الأجل المتاح لرفع الإستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية " .

و بالرجوع لنص المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نجد أنها حددت أجال الإستئناف بشهرين تسري من يوم التبليغ للأمر أو الحكم إلى المعني، و يكون هذا التبليغ عن طريق محضر قضائي .

3-3-3-3 شروط متعلقة بالشكل و الإجراءات :

يرفع الإستئناف بعريضة تسجل بأمانة ضبط صندوق مجلس الدولة، تقيد العريضة في سجل خاص حسب تاريخ الإيداع و الرقم التسلسلي، و يقدم للمستأنف وصلاً باستلام العريضة مع إثبات دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالإستئناف من طرف المستأنف.²

¹ . تنص المادة 952 من القانون رقم 08-09، من نفسه القانون على أنه :

" لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، قابلة للإستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، و يتم الإستئناف بعريضة واحدة "

² لكحل عائشة، المرجع السابق ص 88 .

و يجب أن تتضمن عريضة الإستئناف كافة البيانات العامة و بطريقة وافية لأن إغفال بعض بيانات المستأنف أو المستأنف عليه قد يؤدي إلى بطلان الإستئناف شكلا، هذا وفقا لما نصت عليه المادة 540 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3-4- آثار الإستئناف :

3-4-1- الأثر الغير الموقف للتنفيذ:

وفقا لنص المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإن الإستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية.¹ إلا أن هذه القاعدة غير مطلقة، إذ يرد عليه استثناء نصت عليه المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.²

3-4-2- الأثر الناقل للخصومة :

ينج عن الطعن بالإستئناف، مراجعة قاضي مجلس الدولة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية و ذلك للفصل فيه مرة أخرى، بكافة السلطات و الوسائل التي يتمتع بها قاضي أول درجة و هذا وفقا لنص المادة 340 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية،³ دون الرقابة على الطلبات أو الدفوع الجديدة ما لم تُثر أمام قاضي المحكمة الإدارية إلا أنه أجاز المشرع للخصوم التمسك بوسائل قانونية جديدة و تقديم مستندات و أدلة إثبات جديدة لطلباتهم، وهذا ما نصت عليه المادة 344 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.⁴

4- الطعن بالنقض:

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

¹ تنص المادة من القانون رقم 08-09، السابق الذكر على أنه: " الإستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف "

² أنظر المادة 913 من القانون رقم 08-09، من نفسه القانون.

³ أنظر المادة 340 من القانون رقم 08-09، من نفسه القانون

⁴ أنظر المادة 344 من القانون رقم 08-09، من نفسه القانون.

كما جاءت المادة 903 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لتثبت جزئاً من مضمون المادة 11 سابقة الذكر.

أما بالرجوع الى قانون الإجراءات الجبائية نجده لم ينص على الطعن بالنقض في المادة الجبائية، مما يدفعنا الى الاعتماد على نص المادة 11 من القانون 89-01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه، عمله، وكذا المواد (903/956/957/958/959) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

4-1- شروط الطعن بالنقض :

4-1-1- شروط متعلقة بمحل الطعن بالنقض : حتى يكون القرار قابل للطعن فيه بالنقض أمام مجلس الدولة يجب أن يتوفر على مجموعة من شروط :

✓ أن يكون القرار قضائياً أي صادر من جهة قضائية و ذلك استناداً الى نص المادة 11 من قانون 98-01 السالف الذكر

✓ يجب أن يكون القرار القضائي نهائياً، أي أن الطعن بالنقض لا ينصب على قرار نهائي

4-1-2- 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، وهي الصفة و المصلحة بالإضافة إلى الأهلية لصحة الإجراءات.

4-1-3- شروط متعلقة بالعريضة و الميعاد : يجب أن تتضمن عريضة الطعن بالنقض، و ذلك تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، المثارة تلقائياً عدة شروط وهذا وفقاً للمواد 565، 566، 567 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.¹

كما يجب أن تتضمن العريضة الأوجه المبنى عليها الطعن بالنقض و المحددة قانوناً و على سبيل الحصر في المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.²

¹ أنظر المواد من 565 الى 567 من القانون رقم 08-09، السابق الذكر.

² أنظر المادة 358 من القانون رقم 08-09، من نفسه القانون.

كذلك يجب احترام الآجال القانونية لرفع الطعن بالنقض و ذلك حسب نص المادة 956 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.¹

4- 2- آثار الطعن بالنقض

4- 2- 1- الطعن بالنقض لا يوقف التنفيذ: إن اللجوء إلى الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة لا يوقف تنفيذ القرار أو الحكم محل الطعن بالنقض و هذا مانصت عليه المادة 909 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية،² إلا أن هناك استثناءات ترد على هذه القاعدة و هي ما جاءت به المادة 361 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و تخص المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهميتها أو دعوى التزوير أنظر المادة 361 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

4- 2- 2- إعادة الخصوم إلى الحالة ما قبل صدور القرار: إن الطعن بالنقض يعيد الخصوم إلى الحالة التي كانوا عليها قبل القرار المنقوض و ذلك في النقاط التي شملها النقض، و يكون النقض بإحالة إلى الجهة القضائية التي أصدرته³، و قد يكون بدون إحالة.⁴

¹ تنص المادة 956 من القانون رقم 08-09، من نفسه القانون على أنه : " يحدد أجل الطعن بالنقض بشهرين (2)

يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك "

² أنظر المادة 909 من القانون رقم 08-09، المرجع السابق.

³ أنظر المادة 367 من القانون رقم 08-09، من نفسه القانون.

⁴ أنظر المادة 365 من القانون رقم 08-09، من نفسه القانون.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع الإجراءات الإدارية والقضائية لتسوية المنازعات الضريبية لاحظنا تميز وخصوصية هذه الأخيرة عن باقي المنازعات الإدارية، سواء من حيث الإجراءات المتعلقة بالتسوية الإدارية الخاصة بها، أو من حيث عرضها أمام جهات القضاء الإداري ويمكن تبرير هذا التميز لإخضاع المشرع الجزائري المنازعة الضريبية للتشريع الجبائي.

وبغرض تسوية المنازعة الضريبية، منح المشرع الجزائري المكلف بالضريبة عدة سبل وطرق لضمان عن حقوقه في مواجهة الإدارة الجبائية، بداية من إلزامية تقديم شكوى نزاعية والتي يعبر عنها بالتظلم الإداري المسبق، حيث إعتبرها المشرع شرطا إجباريا في قبول الدعوى الضريبية على الرغم من كونه جوازي في باقي الدعاوى الإدارية، وما يمكن ملاحظته بخصوص التظلم الإداري في المادة الضريبية، تعدد مواعيد تقديمه، والتي تنقسم إلى مواعيد عامة وأخرى خاصة، تختلف باختلاف نوع النزاع الضريبي، وهو ما يترتب عليه صعوبة إمام المكلفين بالمواعيد الخاصة بتقديم تظلماتهم في كثير من الحالات، الأمر الذي يؤدي إلى سقوط حقوقهم بسبب عدم تقديم الشكوى في الآجال القانونية.

كما أقر المشرع الجزائري في التشريع الضريبي إمكانية اللجوء إلى الطعن أمام اللجان الإدارية كإجراء اختياري، حيث يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار الصادر عن الإدارة أن يرفع تظلم أمامها من أجل النظر في موضوع الشكوى.

وتجدر الإشارة إلى أن المرحلة الإدارية من النزاع بصفة عامة، تحتل الإدارة الضريبية فيها مركزا متميزا في مواجهة المكلف بالضريبة، من خلال ما منحها إياه التشريع الضريبي ويرجع السبب في ذلك إلى كون الإدارة هي التي تحقق في تظلم المكلف بالضريبة، كما أن تشكيلة لجان الطعن تشكيلة إدارية تكاد تخلو من تمثيل المكلف فيها، وبالتالي هي الخصم والحكم في المرحلة الإدارية، من دون تحديد المشرع لأي جزاءات في حالة خطأ إدارة الضرائب في تقديرها، كما أن إدارة الضرائب هي من تقوم بتبليغ آراء اللجان.

وصولاً إلى المرحلة القضائية التي تبدأ من خلال رفع الدعوى أمام الجهات القضائية وما تمثله هذه الأخيرة من أهمية، بإعتبار أن الضرائب هي أكثر إثارة للمنازعات بين المكلف بالضريبة ومصالح إدارة الضرائب.

ففي هذه المرحلة نلاحظ تعقيد إجراءات الفصل في الدعوى الضريبية، حيث أعطى المشرع للقاضي الإداري سلطات واسعة في مجال التحقيق فيها، وذلك من خلا الاعتماد على إجراءات التحقيق العامة وإجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، ومن تعد الخبرة من بين طرق التحقيق الخاصة التي يلجأ إليها القاضي عادة كوسيلة إثبات إلزامية حتى في المسائل الغير تقنية، وبالرغم من أن الخبراء المعتمدين لدى المحاكم ليسوا خبراء جنائيين، ويعود سبب اعتماد القضاة على وسيلة الخبرة أثناء التحقيق، إلى عدم وجود قضاة مختصين في المادة الضريبية، وهو ما يمكن التدليل عليه من خلال تأسيس بعض القرارات القضائية على نصوص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بالرغم من صدور قانون الإجراءات الجبائية.

بالإضافة الى تضارب التطبيق القضائي لقضاء مجلس الدولة بخصوص جواز الطعن من عدمه في آراء أو قرارات لجان الطعن، بين مؤيد يجيزه في حالة الخرق الفادح لمقتضيات وأحكام القانون الضريبي، ومعارض له على أساس عدم جواز الطعن في قرار إداري من طرف مصدره، بإعتبار عضوية إدارة الضرائب في هاته اللجان.

وبعد دراستنا ومعالجتنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى مجموعة من

النتائج

والإقتراحات هي:

- تعد الضريبة من أهم المصدر التي تمول الخزينة العمومية، ما جعل المشرع الجزائري يمنح إدارة الضرائب إمتيازات وصلاحيات التنفيذ الجبري، من أجل تسهيل عملية تحصيل حقوق الخزينة العمومية.

- تميز المنظومة التشريعية في المجال الضريبي بالمرونة وعدم الإستقرار، نتيجة للتعديلات المتكررة التي تطرأ على مختلف القوانين الضريبية من خلال القوانين المالية

العادية وكذا التكميلية التي تصدر كل سنة، ما يؤدي إلى عدم الطمأنينة لدى المكلفين بالضريبة وفقدان الثقة في المصالح الجبائية.

- العمل على تبسيط إجراءات الشكاوى أمام إدارة الضرائب من خلال توحيد مواعيد تقديم النظم الإداري سيما في مجال الوعاء الضريبي.

- إعادة النظر في الآجال الخاصة برفع الدعوى الضريبية في مادة التحصيل الضريبي من خلال الزيادة فيها بإعتبارها غير كافية، وذلك تفاديا للآثار السلبية التي تلحق بالمكلف بالضريبة في حال الإبقاء على هذا الأجل القصير.

- تكليف جهة أخرى تابعة للمصالح الجبائية غير تلك التي فرضت الضريبة بالدراسة والتحقيق وابدأ الرأي في الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

- جمع وتوحيد النصوص القانونية الإجرائية المنظمة للمنازعة الجبائية في قانون واحد حتى يمكن الرجوع إليه بكل سهولة، مع العمل على تبسيط نصوصه.

- تحييد إدارة الضرائب من التواجد في تشكيلة لجان الطعن، بوصفها طرفا في النزاع الضريبي.

- ضمان إستقلالية لجان الطعن من خلال إسناد رئاستها الى جهات غير إدارية على غرار الهيئات المنتخبة، أو إعادة إسنادها إلى جهة القضاء كما كان عليه الحال من قبل بالنسبة للجنة الولائية للطعن.

- العمل على زيادة تمثيل المكلفين بالضريبة في اللجان من خلال إشراك النقابات المهنية وإتحادات التجار ضمن تشكيلاتها.

- تمكين قرارات لجان الطعن من صفة الإلزام والنفاد، وتوسيع إختصاصات هذه الأخيرة لتمكينها من لعب دور أكبر في فض النزاعات القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة بعيدا عن الجهات القضائية.

- في غياب تفعيل دور اللجان الإدارية وتمتعها بالإستقلالية وفي غياب التنصيب على إلزامية الأخذ بالأراء الصادرة عنها، يفضل التخلي عن هاته المرحلة من مراحل الطعن وتعويضها بآلية أخرى كالطعن الهرمي الرئاسي أمام السلطة التي تعلوها مباشرة.

- العمل على تنظيم قضاء ضريبي فعال وسريع، من خلال إعادة النظر في الأحكام الإجرائية للدعوى الضريبية، مع السعي إلى تسهيل إجراءات رفعها سيما ما تعلق منها بتوحيد الآجال الخاصة برفع الدعوى.
- تمكين المكلفين بالضريبة من ضمانات إجرائية أكثر في مواجهة إدارة الضرائب وذلك بالعمل على حسن سير الخصومة الضريبية سيما في مرحلة التحقيق.
- إن إسناد مراجعة التحقيق إلى أحد أعوان إدارة الضرائب مسألة غير طبيعية كونها طرفاً أساسياً في النزاع، لذلك يفضل إسناد هذه المهمة إلى خبير محاسبي أو جبائي للقيام بالتحقيق في حال تقرر اللجوء إليه.
- فتح المجال أمام تكوين قضاة متخصصين في المادة الضريبية، من أجل التكفل بالدعوى الضريبية المطروحة أمام القضاء الإداري، ضمن آجال معقولة وبشيء من المرونة.
- وفي الأخير نأمل أن نكون من خلال الإقتراحات المقدمة، قد وضعنا بين أيدي الباحثين المتخصصين، جملة من المواضيع التي يمكن أن تكون مستقبلاً محل دراسة تخصصية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا : المصادر:

❖ القوانين

- القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30/05/1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وسيره، الجريدة الرسمية، العدد 37، 1998.
- القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 و المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، عدد 79 الصادر بتاريخ 2001/12/23
- القانون رقم 24/06 المؤرخ في 26/12/2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 الجريدة الرسمية عدد 85 الصادرة في 27/12/2006.
- القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة في 23/02/2008
- القانون رقم 13/10 المؤرخ في 29/12/2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 الجريدة الرسمية عدد 80 الصادرة في 30/12/2010.
- قانون الإجراءات الجبائية 2021 المعدل و المتمم بالقانون رقم 16 /20 المؤرخ في 31/12/2020 يتضمن قانون المالية 2021 الجريدة الرسمية عدد83.

❖ الأوامر:

- الأمر 154/66 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون للإجراءات المدنية
- الأمر 155/66 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية.
- الأمر رقم 90/36، المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة جريدة عدد57، 1990.

❖ المجالات القضائية

- مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 4، سنة 2003.

مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 8، سنة 2006 .

❖ القرارات القضائية

1. مجلس الدولة رقم 18103 الصادر بتاريخ 2000/03/13.
2. مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 007440، الصادر بتاريخ 04/15/ ص 89 وما يليها.

3. مجلس الدولة، رقم 24059، العدد 8، 2006، ص 190، 191.

❖ التدابير الداخلية

تعليمية رقم 191 بتاريخ 2000/4/24، تتعلق بالشكاوى النزاعية، صلاحيات الإدارة المركزية، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب : وزارة المالية، الجزائر.

ثانيا: المراجع:

4. آث ملويا لحسن بن شيخ، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط6، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
5. بوزيان سعاد، طرق الإثبات في المنازعة الإدارية، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2015 .
6. بوضياف عمار، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر 2013.
7. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة 2008 .
8. حسين فريجة، المنازعات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشور دحلب، دون سنة .
9. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية: شروط قبول الدعوى الإدارية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2006.
10. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 1994، الجزائر.

11. طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
12. عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012 .
13. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر 2005. عطاء الله بوحמידة، الوجيز في القانون الإداري (تنظيم، عمل و اختصاص)، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2013 .
14. علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس القاهرة، مصر، 1990 .
15. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية " الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعة الجبائية "، دار هومة للنشر و التوزيع، دن، الجزائر، 2015، ص 104.
16. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 1999 .
17. محمد زكريا، المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب، مطبعة جامع القاهرة، مصر (د.س.ن) .
18. محمد صغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2009 .
19. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية و الضرائب، دار هومة، الجزائر، ط4، 2008.
20. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، جزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
21. منصور ميلاد يوسف، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة)، دار النشر و التوزيع، القاهرة، 2004 .

➤ الأطروحات الجامعية :

1- دكتوراه :

✓ فيصل كوسة، القانون الإداري و المنازعات الضريبية، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة الجزائر، "بن يوسف بن خدة كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، 2009، 2010 .

✓ قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، (أطروحة دكتوراه، تخصص قانون الأعمال) كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 1، الجزائر، 2018، 2019 .

✓ وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، (أطروحة دكتوراه، تخصص قانون الأعمال)، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010، 2011 .

2- ماجستير :

1. زاقي دارين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية (مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الدولة و المؤسسات العمومية)، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1) بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2016/2017 .

2. بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري (مذكرة ماجستير، قانون اداري و إدارة عامة)، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011/2012

3. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007-2008 .

4. إلهام خرشي المنازعات الضريبية في المواد الإدارية (مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص قانون عام)، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة فرحات عباس -سطيف -، الجزائر، 2004

5. لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية، (مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص الدولة و مؤسسات العامة)، مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر 2014/2015 .

6. شيهوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة ماجستير في الحقوق فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2008_2009 .

7. منصف ذيب، الآليات الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية في النظام القانوني الجزائري، (مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون إداري)، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر، 2013 - 2014 .

3- ماستر :

1. بن شريف ليديّة، بلبلّة فيروز، الإجراءات الإدارية و القضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، (مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال)، قسم قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبدالرحمان ميرة- بجاية-، الجزائر، 2015/2016 .

2. بوصابر إيمان، منازعات التحصيل و الوعاء أمام القضاء الإداري، (مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون العون الاقتصادي)، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2014، 2015

3. جمعي ابتسام، تسوية المنازعات الضريبية عن طريق الصلح (مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون الأعمال) كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة أكلي محند أولحاج -البويرة - الجزائر، 2019/2020 .

4. حميطوش نجاة، زايدي نبيلة، عن خصوصية إجراءات تسوية المنازعات الضريبية أمام القاضي الإداري (مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص حقوق)، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة عبدالرحمان ميرة -بجاية -، الجزائر، 2020/2021 ص 39 .

5. خيشان ليلة، مصباح يوغرطة، المرحلة الإدارية تسوية المنازعة (مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال) الضريبية كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، الجزائر .

6. كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، (مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للأعمال) كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، 2013

7. ساري كهينة، الإجراءات القضائية للمنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري، (مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص إدارة و مالية)، قسم القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أكلي محند اولحاج -البويرة-، الجزائر، 2015/ 2016، ص

❖ المجالات

1- باهي هشام، بن محمد محمد شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، (مجلة الإجتهااد القضائي المجلد 12، العدد 01، مارس 2020)، مخبر أثر الاجتهداد القضائي على حركة التشريع، جامعة محمد خيضر بسكرة.

2- عبد الحليم سعدي، الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي، (مجلة العلوم الإنسانية)، العدد 2، ديسمبر 2018، قسم الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، الجزائر.

3- عكوش حنان، خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري الجزائري (المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية و السياسية، العدد الثاني)، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عمار تليجي الأغواط، الجزائر، سبتمبر 2021.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وتقدير	
الإهداء	
مقدمة: أ.....	

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للدعوى الضريبية

المبحث الأول: مفهوم الدعوى الضريبية	6
المطلب الأول: تعريف الدعوى الضريبية	6
المطلب الثاني: أنواع الدعاوى الضريبية	12
الفرع الأول: من حيث نوع الضريبة	12
الفرع الثاني: من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة	14
المبحث الثاني: شروط رفع الدعوى الضريبية وكيفية اثباتها	24
المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية	24
الفرع الثاني : الشروط الخاصة رفع الدعوى الضريبية	31
المطلب الثاني: إثبات الدعوى الضريبية	41
الفرع الثاني : تقدير وسائل الإثبات :	46

الفصل الثاني: الفصل في الدعاوى الضريبية

المبحث الأول: إجراءات التحقيق وعوارض الدعوى الضريبية	52
المطلب الأول: التحقيق في الدعوى الضريبية	52
الفرع الأول : الإجراءات الأولية للتحقيق في الدعوى الضريبية	53
الفرع الأول: وسائل التحقيق في الدعوى الضريبية	64

57.....	الفرع الثاني : الإجراءات الخاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية:
65.....	المطلب الثاني: عوارض الدعوى الضريبية.....
67.....	المبحث الثاني: الفصل في الدعوى الضريبية.....
67.....	المطلب الأول: البت في الدعوى الضريبية.....
67.....	الفرع الأول: الإجراءات السابقة للفصل في الدعوى الضريبية.....
77.....	المطلب الثاني: : تنفيذ الأحكام في الدعوى الضريبية و كيفية الطعن فيها.....
77.....	الفرع الأول: تبليغ الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية.....
79.....	الفرع الثاني: الطعن في الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية.....
92.....	الخاتمة:.....
97.....	قائمة المصادر والمراجع.....
97.....	أولا : المصادر:.....
98.....	ثانيا: المراجع:.....
104.....	فهرس المحتويات.....

ملخص:

من خلال تناولنا لمختلف الإجراءات القانونية التي تخضع لها المنازعة الضريبية نلاحظ خصوصية هذه الأخيرة، فقد خصها المشرع بجملة من الشروط و الإجراءات الواجب توفرها لقبولها، كذلك قبل وصولها للمرحلة القضائية فإنها تمر بمراحل أولية، أولها المرحلة الإدارية، إذ تعتبر هذه المرحلة مهمة و حاسمة منحها المشرع المكلف للدفاع على حقوقه، إلا أنها تبقى هذه المرحلة غير فعالة في الحد من هذه المنازعات، و حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة.

بالإضافة على المرحلة القضائية إذ نجد أن المشرع أخضع الدعوى الضريبية الى مبدأ التقاضي على درجتين، و ذلك ابتداء بالمحكمة الإدارية وصولا الى مجلس الدولة كآخر درجة، فقد أعطى المشرع الحق لطرفي المنازعة الضريبية الحق في الطعن بالطرق العادية و الغير عادية، في القرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، سواء من نفس الجهة مصدرة القرار المطعون فيه، أو الجهة القضائية الإدارية التي تعلق الجهة مصدرة القرار

الكلمات المفتاحية: المنازعات الضريبية -الدعاوى الضريبية - التشريع الجزائري

Abstract .

Through our discussion of the various legal procedures to which the tax dispute is subject, we note the specificity of the latter, as the legislator singled it out with a set of conditions and procedures that must be met for its acceptance. Likewise, before it reaches the judicial stage, it passes through preliminary stages, the first of which is the administrative stage, as this stage is considered important and decisive to be granted. The legislator assigned to defend his rights, however, this stage remains ineffective in reducing these disputes, and protecting the taxpayer from arbitrary management.

In addition to the judicial stage, as we find that the legislator has subjected the tax case to the principle of litigation on two levels, starting with the Administrative Court and ending with the State Council as the last degree, the legislator has given the parties to the tax dispute the right to challenge, in normal and unusual ways, in the decisions issued by the authorities. Administrative judiciary, whether from the same authority issuing the contested decision, or the administrative judicial authority above the authority issuing the decision.

Keywords: tax disputes - tax lawsuits - Algerian legislation