التكييف القانوني للدعوى الضريبية

Legal adaptation of taxes actions

طالبة الدكتوراه/ عائشة لكحل [1,3,4]، الأستاذ/ الهادي خضراوي [2]

[1] جامعة الجزائر 1، (الجزائر)

[2] جامعة الأغواط، (الجزائر)

[3] مخبر الأمن القومي الجزائري "الرهانات والتحديات"، جامعة خميس مليانة

[4] المؤلف المراسل: lakhalaicha84@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2018/07/29 تاريخ القبول للنشر: 2019/02/12 تاريخ النشر: 2019/09/28

❖❖❖❖❖❖❖

ملخّص:

للدعوى الضريبية خصوصيتها مثلها مثل الدعوى الادارية، فهي دعوى تمس الذمم المالية للمكلفين بالضريبة من جهة والذمة المالية للدولة من جهة ثانية، حيث أنها تندرج ضمن الدعاوى الادارية نظرا لتوفرها على الشرطان الأساسيان اللذان يميزان المنازعة الادارية عن غيرها من المنازعات، فالشرط الأول هو وجود الادارة الضريبية طرفا في المنازعة باعتبارها شخصا من أشخاص القانون العام، أما الشرط الثاني فهو اتصال المنازعة الضريبية بنشاط اداري استخدمت الادارة الضريبية في مباشرته امتيازات السلطة العامة، وبالرجوع إلى التقسيم السائد لأنواع الدعاوى الادارية فإن الدعوى الضريبية تمثل نوعا من هذه الدعاوى الادارية، وهذا ما سنوضحه بالتركيز على تحديد الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية من بين أنواع الدعاوى الادارية.

الكلمات المفتاحية: الدعوى الضريبية؛ دعوى الالغاء؛ دعوى القضاء الكامل؛ القضاء الاداري.

Abstract:

Tax action has its own specificities as administrative. It is an action that involves financial payment by tax payers , on one side, and financial payment to the state, on the other side. It is a part of administrative actions because of the two main conditions which characterize administrative conflicts. The first is that tax administration is a party in the conflict as it is among entities of common law. The second condition is that the conflict is related to an administrative activity in which tax administration uses public authority privileges. When we come back to the division of administrative conflicts, tax action represents one type among administrative action. We will attempt to provide more details focusing on the legal nature of tax action among different administrative actions.

Key words: *tax action, rejection action, judgement action, administrative judgement*

مقدّمة:

بما أن الادارة الضريبية تصدر قرارا إداريا بفرض الضريبة، وفي مقابل هذا القرار إذا كان المكلف بالضريبة غير راض به فله الحق في رفع دعوى أمام القضاء الاداري ولكن بعد استنفاذه لطرق الطعن الادارية أي التظلم الضريبي كطريق اجباري ولجان الطعن الضريبية كطريق اختياري، ولهذا كان فمن الضروري ابراز نوع وطبيعة هذه الدعوى الادارية التي ترفع أمام القضاء الاداري من أجل انهاء المنازعة الضريبية.

أهمية الموضوع وأسباب اختياره:

إن ابراز طبيعة الدعوى الضريبية تبررها الصيغة الموضوعية للمنازعة الادارية موضحة ذلك من خلال الطعون الضريبية إذا الخاضع للضريبة يوجد دائما في مركز موضوعي تحدده النصوص القانونية ومن ثم فإذا ما أصدرت الإدارة الضريبية قرارا ربطت به ضريبة معينة، وبالغت فيها فهو يستطيع أن يطعن بالإلغاء في هذا القرار، وإن كان الالغاء المجرد لن يكسبه الفائدة المرجوة مثل ما تكسبه دعوى القضاء الكامل.

وبالتالي فالمكلف بالضريبة لن يكسب كثيرا من مجرد تحطيم رأي الادارة لأنه سيظل معرضا لتقدير مبالغ فيه ثانية، في حين أنه سيستفيد إذا قررّ القضاء حلا حاسما لمشكلته مع الادارة من خلال تحديد المبلغ الواجب للإدارة كضريبة، الأمر الذي لا يتحقق إلاّ في دعوى القضاء الكامل.

والهدف من دراسة هذا الموضوع: هو تسليط الضوء على موضوع في غاية الأهمية نظرا لانتماء الدعوى الضريبية للدعاوى الادارية، فالهدف من هاته الدراسة هو بيان طبيعة الدعوى الضريبية تندرج تحت أي نوع من الدعاوى الادارية وخاصة دعوى الالغاء ودعوى القضاء الكامل.

ومن خلال ما تقدم يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ما هي طبيعة الدعوى الضريبية باعتبارها من المنازعات الادارية أو بمعنى آخر هل هي دعوى الغاء أو دعوى قضاء كامل؟

وللإجابة على هذه الإشكالية وبإتباع المنهج الوصفي والتحليلي لأن الاطلاع على أنواع الدعاوى الادارية خاصة دعوى الالغاء ودعوى القضاء الكامل، يقتضي منا تحليلها وتمحيصها بالشكل الذي يجعلنا نتبين التكييف الصحيح للدعوى الضريبية من بين مختلف أنواع الدعاوى الادارية ارتأينا تقسيم دراستا في هذا الموضوع إلى محورين رئيسيين:

المبحث الأول: مفهوم الدعوى الضريبية وخصوصيتها كدعوى إدارية.

المبحث الثاني: نوع الدعوى الضريبية من خلال أصول المحاكمات فيها.

المبحث الأول

مفهوم الدعوى الضريبية وخصوصيتها كدعوى إدارية

لتميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات يجب أولا معرفة طبيعة المنازعة الإدارية وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجده لم يضع تعريفا لهذه المنازعة تاركا إياها لاجتهاد كل من الفقه والقضاء، والفقه لم يتطرق لمفهوم المنازعة الإدارية إلا مؤخرا وفي هذا الوقت أصبح من الصعب ايجاد تعريفا دقيقا لها باعتبارها من الأفكار المرنة في نظام القانون العام بصفة عامة وسرعة تطور قواعد القانون الإداري بصفة خاصة حيث تعددت تعاريف المنازعة الإدارية لدى الفقهاء ونذكر منها التعريف بأنها: "الوسيلة أو المكنة التي يخولها القانون للشخص في اللجوء إلى القضاء الاداري للمطالبة بحقوق مستها تصرفات وأعمال الإدارة وأضرت بها[(1)].

بحيث يعرفها الدكتور عمار عوابدي بأنها: "حق الشخص والوسيلة القانونية في تحريك واستعمال القضاء المختص، وفي نطاق مجموعة القواعد القانونية الشكلية والاجرائية والموضوعية والمقررة للمطالبة بالاعتراف بحق أو المطالبة بحماية حق أو مصلحة جوهرية نتيجة الاعتداء على هذا الحق أو هذه المصلحة بفعل الأعمال الادارية غير المشروعة والضارة والمطالبة بإزالتها وإصلاح الأضرار الناجمة عنها"[(2)].

المطلب الأول: تمييز المنازعة الإدارية عن غيرها من المنازعات

للمنازعة الضريبية مجموعة من الخصائص باعتبارها من المنازعات الإدارية تميزها عن غيرها من المنازعات وهي كالآتي:

الفرع الأول: أطراف المنازعة الادارية عامة والمنازعة الضريبية خاصة

لكي تكيف المنازعة بأنها إدارية يجب أن يكون أحد أطرافها على الأقل شخص من أشخاص القانون العام يعني شخصا معنويا عاما بحيث يسمح له باستخدام مظاهر السلطة العامة[(3)]، في مواجهة الأشخاص كإصدار القرارات بإرادته المنفردة وتنفيذها دون اللجوء إلى القضاء وهذا ما يميز المنازعة الضريبية لأن أحد أطرافها الادارة الضريبية التي تعتبر شخصا من أشخاص القانون العام.

الفرع الثاني: موضوع المنازعة الإدارية عامة والمنازعة الضريبية خاصة

لكي تكون المنازعة إدارية يجب أن يتعلق موضوعها بنشاط شخص عام، فالمنازعة الضريبية متصلة بنشاط اداري تستخدم الادارة الضريبية في مباشرته امتيازات السلطة العامة وعن طريق وسائل القانون العام وهو ما يؤدي إلى إخضاع المنازعة الضريبية بصفة خاصة والمنازعة الادارية بصفة عامة للقواعد الخاصة بالمنازعة الإدارية وبالتالي تحديد القانون الواجب التطبيق للفصل فيها.

الفرع الثالث: القوانين المتعلقة بالفصل في المنازعة الضريبية.

بما أن المنازعة الإدارية أحد طرفيها شخصا معنويا عاما كان من اللازم خضوعها لمجموعة من الإجراءات القضائية الخاصة التي تكفل التوازن بين أطراف المنازعة من جهة وتوفر السرعة اللازمة التي تقتضيها حماية الحقوق الإدارية من جهة أخرى.

إذن فالمنازعة الإدارية هي الوسيلة القانونية التي يكفلها المشرع للأشخاص سواء طبيعيين أو معنويين لحماية حقوقهم في مواجهة الإدارة التي تتمتع بمظاهر السلطة العامة وهي غالبا ما تكون مدعى عليه أمام القضاء نظرا لما تملكه من امتيازات السلطة العامة وسلطة التنفيذ المباشر في مواجهة الغير من دون الرجوع إلى القضاء لتنفيذ أعمالها.

ومن هذا المنطلق فتحديد مضمون المنازعة الإدارية وعناصرها بالنسبة للجزائر أصبح هو معيار اختصاص المحاكم الإدارية المستحدثة بموجب القانون 02/98 المؤرخ في 1998/05/30، ومجلس الدولة المستحدث بموجب القانون 01/98 المؤرخ في 1998/05/30 وهذا بعد صدور دستور 1996 بحيث أصبحا صاحبي الاختصاص بالمنازعات الإدارية، بحيث تختص المحاكم الإدارية بالنظر في المنازعات الضريبية وفقا للمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[4] (المادة 7 من قانون الإجراءات المدنية سابق) [5] ، فهي المختصة ابتدائيا في النزاع الضريبي على أساس المعيار العضوي، فالمحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المناعات الإدارية، وباعتبار الدعوى الضريبية من الدعاوى الادارية، فهي من اختصاص المحاكم الادارية.

وللإشارة أنه بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والذي نتج عنه إلغاء الغرف الإدارية الجهوية، وكذا النص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى المؤسسات العمومية من خلال نص المادة 2/801 من هذا القانون، وعدم الاقتصار فقط على المنازعات المتعلقة بالمسؤولية المدنية للدولة والولاية والبلدية، وكذا المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية والتي تهدف إلى طلب التعويض فقط كما في السابق، أصبح لا يوجد إشكال حول الجهة القضائية المختصة بالفصل في الدعوى الضريبية.

بالنسبة للاختصاص الاقليمي للمحاكم الادارية، فصدور المرسوم التنفيذي رقم 195/11 المؤرخ في 2011/05/22[6] الذي يعدل المرسوم التنفيذي رقم 356/98 المؤرخ في 1998/11/14 والذي يحدد كيفيات تطبيق أحكام القانون 02/98 المؤرخ في 1998/05/30 والمتعلق بالمحاكم الادارية، ومن خلال نص المادة الثانية منه بقولها: "يرفع عدد المحاكم الإدارية إلى ثمانية وأربعين (48) محكمة عبر كامل التراب الوطني"، بعدما كانت 31 محكمة بموجب القانون 02/98 المؤرخ في 1998/05/30 المعدل والمتمم والمتعلق بالمحاكم الإدارية، وتطبيقا لنص المادة 1/804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن الدعاوى في مادة الضرائب والرسوم ترفع وجوبا أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم.

ومنه فيما تعلق بمسألة الاختصاص النوعي فإن المشرع الجزائري من خلال ما سبق، قد أسند الاختصاص فيما تعلق بالدعاوى الضريبية إلى جهة القضاء الإداري وبالتحديد على مستوى المحاكم الإدارية[7].

ومن أهم الإصلاحات التي جاء بها قانون الإجراءات المدنية والإدارية وبموجب المادة 1/801 منه خول للمحاكم الإدارية النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة الغير ممركزة على مستوى الولاية، وهذا

بعد أن كثر الجدل بشأنها واختلفت الآراء بين من اعتبرها هيئة مستقلة عن الولاية وبين من اعتبرها جزء من التنظيم الإداري للولاية[8].

كما نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة[9].

وقد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة في هذا الشأن على اختصاص المحاكم الإدارية بموجب المادتين 82 و173 من قانون الإجراءات الجبائية[10].

إذن فالدعاوى الضريبية تنظر فيها المحاكم الإدارية كأول درجة، بحيث يقتصر اختصاصها على المجال القضائي دون الاستشاري[11]، خلافا لمجلس الدولة المخول له كلا المجالين.

بالإضافة إلى ذلك فإن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد تشدد بشأن قواعد الاختصاص النوعي في المواد الإدارية، واعتبرها من النظام العام وأجاز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه، وكذلك الخصوم وفي أي مرحلة كان عليها النزاع[12].

وبالرجوع إلى أطراف المنازعة الضريبية فنجد بأنهما المكلف بالضريبة من جهة ومصلحة الضرائب من جهة أخرى، فبهذا الشكل هي منازعة إدارية من حيث الأصل ما دامت تتصل بأعمال السلطة العامة أو الأعمال الإدارية التي تتمتع بمركز قانوني قوي في مواجهة المكلف بالضريبة حيث لا يوجد في المنازعات الضريبية طرفان متعادلان.

أما القضاء في فرنسا فقد استقر على أن المنازعة الضريبية تعتبر منازعة إدارية واتضح موقفه بصورة واضحة حين قضى مجلس الدولة في المبدأ الذي أقره في حكمه الصادر بتاريخ 1962/06/29 بأن المنازعة الضريبية تعتبر منازعة إدارية وقد صدر هذا الحكم بصدد تحديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية في حالة عدم صدور قرار صريح من المدير الاقليمي بالفصل في التظلم الضريبي خلال الميعاد الذي حدده القانون (ستة أشهر) إذا لم يتضمن القانون الضريبي تحديدا لميعاد رفع الدعوى في هذه الحالة، ولذلك اضطر المجلس إلى تطبيق القواعد العامة المتبعة أمام القضاء الإداري حيث أن تطبيق هذه القواعد يختلف تبعا لنوع الدعوى، ففي دعوى الإلغاء يعتبر فوات أربعة (04) أشهر دون صدور قرار صريح بمثابة قرار ضمني بالرفض يتعين مخاصمته أمام القضاء في أجل شهرين، أما في دعاوى القضاء الكامل فتتم إقامة الدعوى أمام القضاء دون التقيد بميعاد ما دام لم يصدر من المدير الاقليمي قرار صريح بالفصل في التظلم.

وقد تم تعديل القانون الضريبي في فرنسا بحيث أصبحت الدعوى الضريبية ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال شهرين ابتداء من تاريخ استلام الاخطار بصدور قرار الفصل في التظلم الضريبي أو من تاريخ فوات الأجل المحدد للفصل في التظلم (ستة أشهر) دون صدور قرار فيه، ويقرر الفقه في فرنسا تعليقا على هذا الحكم أن مجلس الدولة جراء غياب النصوص الخاصة في القانون الضريبي السائد آنذاك لم يتردد في تطبيق القواعد العامة المتبعة أمام القضاء الإداري[13].

إذن فبالرغم من أن المنازعة الضريبية من المنازعات الإدارية فإنه لا يوجد ما يحول دون إفرادها بقواعد خاصة تطبق بشأنها (المنازعة الضريبية) دون غيرها من المنازعات الإدارية.

فقد أحسن المشرع الجزائري عندما خص المنازعات الضريبية بالقانون رقم 21/01 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية حيث تضمن هذا القانون المنازعات الضريبية.

إذن فالمكلف بالضريبة والإدارة الضريبية هما شخصي النظام الضريبي إذ أن الأول دائما مطالب ومدين وملتزم، أما الشخص الثاني فهو يطلب ويفحص ويراقب وينفذ وبطبيعة الحال إذا ما وجد الأشخاص في أي نظام فلابد أن يكون هناك إما طرف قوي والآخر ضعيف وإما تعادل في القوتين، ولكن إذا ما تحددت هذه العلاقة بالقانون جبرا وقهرا فلابد أن تنتفي علاقة التعادل ويصبح أحد الطرفين هو الأقوى والآخر هو الأضعف.

وفي حالتنا هذه نجد ان الطرف الضعيف هو بكل تأكيد المكلف بالضريبة حيث أنه المعني بالقانون الضريبي من حيث أنه ملتزم قبل الخزينة العمومية للدولة بأن يساهم في نفقة الدولة بدفع جزء من دخله أو ثروته، وإذا ما أخل في هذا الالتزام أو توانى فيه، فإنه يتعرض للجزاءات والعقوبات حتى يجبر على دفع ديونه.

أما الإدارة الضريبية فهي الطرف الأقوى حيث هي المعنية بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية بما لها من حقوق وسلطات خولها لها القانون في هذا الصدد[14].

إذن فالمنازعة الضريبية تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة بمناسبة قيام الأولى بوظائفها التي يكفلها لها القانون الضريبي أو أي قانون آخر فهي تعد الطريق الأول الذي يسلكه المكلف بالضريبة للمطالبة بحقه أمام الجهة المنوط بها نظر هذه المنازعة.

غير أن أهم صور المنازعات الضريبية هي تلك التي تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها وتتعلق بحصر المكلفين بالضريبة وفرض الضرائب وتحصيلها وفق قانون الضرائب الذي تختص بتطبيقه[15].

ومنه فعناصر المنازعة الضريبية بحسب طبيعتها القانونية هي:

- أن تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها.

- أن تتعلق المنازعة بعمل من الأعمال الضريبية، والأعمال الضريبية بمفهومها العام هي كل فعل أو إجراء لازم لتطبيق قانون الضريبة، وبمفهومها الخاص عمليات ربط وتحصيل الضريبة.

- أن يكون المرجع فيها التشريع الضريبي، لأنه هناك منازعات تتعلق بتطبيق القانون الضريبي بصورة مباشرة، وهذه لا خلاف على أنها من المنازعات الضريبية، كما أن هناك منازعات أخرى تتعلق بالقانون الضريبي ولكن بصورة غير مباشرة كالمنازعة في تكييف عقد الشركة، وهذه اختلف الرأي بشأنها بين من يرى بأنها من المنازعات الضريبية وبين من يذهب إلى اعتبارها منازعات غير ضريبية.

وتعتبر المنازعة بأنها من قبيل المنازعات الضريبية متى تعلقت بمادة ضريبية وكانت من المنازعات التي يجوز نظرها أمام اللجان التي ينظمها القانون الضريبي أو لائحته التنفيذية أو الإدارة الضريبية بناء

على تظلمات المكلفين بالضريبة ويأتي على قمة هذه المنازعات الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة حول مقدار الضريبة المستحقة[16].

ومنه فللمنازعة الضريبية مجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها من المنازعات تتمثل فيما يلي:

أحد أطراف المنازعة الضريبية جهة إدارية باعتبارها سلطة عامة، فالإدارة الضريبية بهذا الشكل تمتلك أساليب السلطة العامة وامتيازاتها وهي سلطات وامتيازات منحها إياها المشرع من أجل مصلحة الخزينة العمومية وأهم هذه السلطات والامتيازات هو تقرير امتياز الحكومة على أموال المكلفين بالضريبة للمبالغ المستحقة من الضرائب والرسوم باتباع اجراءات الحجز الإداري والتنفيذ على أموال المتخلفين في أداء الضرائب عن طريق تخويل موظفي مصلحة الضرائب حق الاطلاع على كافة المستندات والمقررات والبيانات الخاصة بالمصالح والهيئات الحكومية أو الشركات والأفراد ليتمكنوا من اثبات صحة اقرارات المكلفين بالضريبة أو لتحديد أرباحهم بدقة مما يكفل للإدارة تحصيل الضرائب المستحقة على الأرباح الحقيقية التي يحققها المكلفين بالضريبة[17].

إذن فهذه السلطات والامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية تجعلها في مركز أقوى من مركز المكلف بالضريبة.

- خضوع المنازعة الضريبية للقانون الضريبي بصفة خاصة ومباشره استنادا لمبدأ الخاص يقيد العام بحيث يتم الرجوع إليه بالدرجة الأولى، لأن المنازعة الضريبية متعلقة بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين بالضريبة وفرض الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمم المكلفين بها إلى الخزينة العمومية للدولة[18]، وإن لم يتضمن القانون الضريبي موضوع معين فيتم اللجوء الى القوانين العامة وأهمها قانون الاجراءات المدنية والادارية.

المطلب الثاني: تطبيق نظرية القرارات المنفصلة لتميز طبيعة الدعوى الضريبية

تتخذ الادارة الضريبية عند اقرارها للضريبة جملة من القرارات الادارية، وبالرغم من أنها قرارات ادارية إلاّ أنها لا تقبل الطعن أمام القضاء الاداري بشكل مستقل عن العملية الأصلية، لأنها تعتبر قرارات متصلة بعملية مركبة تخضع لاختصاص القضاء الاداري، أو القضاء العادي، أو لجهات إدارية شبه قضائية بحسب نوع الدعوى المرفوعة.

وفي هذا السياق نجد مجلس الدولة الفرنسي يفرق القرارات الادارية المركبة المتصلة بالعمليات الضريبية حيث تحل منازعاتها بواسطة الدعاوى الضريبية أمام الجهات القضائية المختصة، وبين القرارات الإدارية المركبة القابلة للانفصال ذاتيا أو موضوعيا من العملية الادارية الضريبية، التي يمكن قبول دعوى الالغاء ضدها أمام جهات القضاء الاداري المختصة بصورة مستقلة عن الدعاوى الضريبية تطبيقا لنظرية القرارات الإدارية المنفصلة.

فلقد حدد القانون الاجراءات الواجبة الاتباع للاعتراض على الضرائب، ووضع جهة خاصة لذلك هي لجان الطعن وكلفها بمهمة الفصل في التظلمات المرفوعة ضد الضريبة.

وقد كان موقف القضاء الاداري في القانون المقارن مستقرا برفض قبول الطعن بالقرارات الادارية المتخذة في نطاق العمل الضريبي، واعتبرها من القرارات المتصلة بالضريبة لا تقبل بهذه الصفة الطعن بصورة مستقلة عن العملية الضريبية الأصلية، ومفاد ذلك أن الطاعن باستطاعته تحقيق نفس النتائج بتوجيه الطعن القضائي ضد العملية الضريبية الأصلية.

وخروجا عن هذا الأصل نجد القضاء الاداري الفرنسي ممثلا في مجلس الدولة الفرنسي قد أقر بفصل بعض القرارات المتصلة بالعملية الضريبية، مما يتيح امكانية الطعن فيها عن طريق دعوى الالغاء بشكل مستقل عن العملية الأصلية، وذلك إذا تعلق الأمر بالقرارات التنظيمية المركبة والمتعلقة بالعملية الضريبية، مثل القرارات المتعلقة بتنظيم المرافق والمؤسسات الضريبية وقرارات الرسم والضرائب المباشرة وغير المباشرة، وكذا القرارات التنظيمية المتعلقة بوعاء الضريبة أو الرسوم[19].

المبحث الثاني

نوع الدعوى الضريبية من خلال اصول المحاكمات فيها

نظرا لأن فرض الضريبة يتم بموجب قرار إداري صادر عن الادارة الضريبية، وعدم رضى المكلف بالضريبة بهذا القرار يجعله يطعن ضده ولكن دعواه الهدف منها هو اما الغاء الضريبة أو تخفيضها وبالتالي فإن الاشكال المطروح هو الدعوى الضريبة دعوى الغاء ضد قرار اداري فقط أو دعوى قضاء كامل تتعدى مجرد الالغاء ويكون هدفها التعويض وهذا ما سنعالجه في هذا المحور.

المطلب الأول: تمييز دعوى القضاء الكامل عن دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية

لقد ميز الفقيه الفرنسي "شابيس" من داخل القضاء الكامل بين دعاوى القضاء الكامل العادي ودعاوى القضاء الموضوعي معتبرا أن القضاء الكامل العادي في الأساس يشمل المنازعات المتعلقة بالمسؤولية العقدية وغير العقدية للإدارة، بينما يشمل القضاء الموضوعي المنازعات التي تطرح في العمق مسألة المشروعية إلاّ أنها بحكم مضمونها المادي أو بحكم القانون أو لسبب ما تم إدماجها ضمن القضاء الكامل ويشمل هذا النوع من العقود دعوى الإلغاء المشفوعة بمديونية الإدارة والمنازعات الانتخابية والضريبية وغيرها من المنازعات التي ينص التشريع صراحة على أنها من دعاوى القضاء الكامل.

ويتمتع القاضي الإداري في إطار منازعات القضاء الكامل بسلطات تقديرية واسعة في مجال الواقع كما في مجال القانون، فالقاضي الضريبي حينما يبت في النزاع الضريبي باعتباره جزء من القضاء الكامل، فإنه ينظر في مشروعية القرار الإداري المؤسس عليه الضريبة لا لإلغائه فقط ولكن لترتيب الآثار القانونية الناتجة عن عدم مشروعية القرار، فهنا يتجاوز مسألة إلغاء القرار الإداري الذي فرض الضريبة لكونه غير مشروع وإحلال قرار آخر محله يتضمن المبلغ الضريبي المعدل، أو إعطاء الأمر للإدارة بإرجاع المبالغ الضريبية التي تم تحصيلها بدون وجه حق للمكلف بالضريبة وذلك بعد إلغاءه.

وعليه فإن القاضي الإداري عندما يعرض عليه نزاع ضريبي في إطار القضاء الكامل فإنه يتحرك في مساحة واسعة أثناء فصله في المنازعة الضريبية بحيث يمكن له أن يحل محل الإدارة الضريبية عن

طريق إعادة تقدير المبلغ الضريبي المستحق من طرف المكلف بالضريبة أو مطالبتها بإرجاع المبالغ التي تم تحصيلها بدون حق للمكلف بالضريبة.

وفيما يتعلق بالتصدي القضائي لتحديد طبيعة الدعوى في المنازعة الضريبية فإن العمل القضائي الفرنسي اعتبر بأن المنازعة الضريبية منازعة قضاء كامل فقط من حيث المبدأ، ومع ذلك فإن هذا المبدأ لا يمنع على القاضي الضريبي النظر في مشروعية القرارات الضريبية المؤسسة بموجبها الضريبة ولكن كجهة قضاء كامل وليس كقضاء إلغاء قرارات غير مشروعة وذلك فقط لترتيب الآثار القانونية لعدم مشروعية القرار بتقرير عدم مشروعية الضريبة المؤسسة بموجبه، وهو توجه أكده مجلس الدولة الفرنسي عندما اعتبرت المحكمة الإدارية وهي تنظر في منازعة ضريبية باعتبارها جهة الولاية العامة بالنسبة للضرائب المباشرة مختصة مع حفظ الاستئناف أمام مجلس الدولة بفحص مشروعية القرارات بموجبها هذه الضرائب.

وذلك على أساس أن دعوى الإلغاء هي المطالبة بإلغاء قرار إداري صدر مشوبا بعيب من عيوب عدم المشروعية، ومنه فدعوى الإلغاء لا توجه ضد الأشخاص وإنما توجه ضد قرار إداري صدر معيبا بإحدى عيوب المشروعية، فيرى الدكتور سليمان الطماوي بأن دعوى الإلغاء هي: "القضاء الذي بموجبه يكون للقاضي أن يفحص القرار الإداري، فإذا ما تبين له مجانبة القرار للقانون، حكم بإلغائه، ولكن دون أن يمتد حكمه إلى أكثر من ذلك فليس له تعديل القرار المطعون فيه أو استبدال غيره به.

وقد عرفها الدكتور عمار عوابدي بقوله أنها: "الدعوى القضائية الإدارية الموضوعية العينية التي يحركها ويرفعها ذووا الصفة القانونية والمصلحة أمام جهات القضاء المختصة في الدولة للمطالبة بإلغاء قرارات إدارية غير مشروعة، وتتحرك وتنحصر سلطات القاضي المختص فيها في مسألة البحث عن شرعية القرارات الإدارية المطعون فيها بعدم الشرعية، والحكم بإلغاء هذه القرارات إذا ما تم التأكد من عدم شرعيتها، وذلك بحكم قضائي ذو حجية عامة ومطلقة.

كما عرفها الدكتور أحمد محيو على أنها: "الدعوى التي يطلب فيها من القاضي إلغاء قرار غير مشروع للإدارة.

كما يرى الدكتور عمار بوضياف أن دعوى الإلغاء هي: "دعوى قضائية ترفع أمام الجهة القضائية المختصة بغرض إلغاء قرار إداري غير مشروع طبقا لإجراءات خاصة ومحددة قانونا[20].

وبالتالي فبالرغم من أهمية دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية إلاّ أن سلطات القاضي الإداري في هذا المجال تظل محدودة، بحيث يكتفي فيها بالإلغاء ولا يستطيع أن يحكم بتخفيض كلي أو جزئي للضريبة، وهي الدعوى التي توجه ضد القرارات الإدارية الضريبية[21].

المطلب الثاني: أهمية القضاء الكامل إلى جانب قضاء الإلغاء في المنازعات الضريبية

نظرا لأن قضاء الإلغاء يقتصر على مجرد بحث مدى مشروعية القرارات الإدارية النهائية المطعون فيها، وإلغائها إذا ثبت عدم موافقتها للقواعد الموضوعية، أو لمجموعة القواعد القانونية التي تحكمها، دون أن تمتد سلطات قاضى الإلغاء إلى أكثر من ذلك، وقد يكون في ذلك إجحاف بأصحاب الشأن الذين

أصابهم ضرر من جراء تلك القرارات بحيث لا يكفى مجرد الإلغاء، أو بمعنى أدق مجرد تنفيذ الحكم الصادر بهذا الإلغاء في جبر كافة الأضرار الناجمة عنها؛ ذلك أن إلغاء القرارات المعيبة لا يكفل في أغلب الأحوال تغطية ما قد يترتب على تلك القرارات من آثار فترة من الزمن، خاصة أن مجرد رفع دعوى الإلغاء لا يؤثر على نفاذ القرارات الإدارية المطعون فيها، فإذا حدث مثلا ونفذت الإدارة قراراً إدارياً مطعون فيه بالإلغاء ثم أصدر مجلس الدولة حكمه بإلغاء ذلك القرار، فما هي الفائدة التي تعود على صاحب الشأن من صدور هذا الحكم؟ خاصة إذا كان من المستحيل تدارك آثار ذلك التنفيذ؟ من هنا تبدو أهمية قضاء التعويض كطريق مكمل لقضاء الإلغاء، إذ يستطيع الأفراد في هذه الحالة (وقد استحال عليهم إعادة الأمور إلى نصابها) أن يطالبوا الجهات المختصة – من خلال قضاء التعويض – بجبر الضرر الذى أصابهم من جراء ذلك التنفيذ.

إضافة إلى ذلك فإن قضاء التعويض يتيح للأفراد جبر الأضرار التي تصيبهم ليس فقط من جراء ما تتخذه الإدارة من قرارات غير مشروعة، وإنما أيضا من جراء ما يصدر عنها من أعمال مادية ضارة، ذلك أن قبول دعوى الإلغاء مقيد بأن يكون محل الطعن فقط قرار إداري مدعى بعد مشروعيته، الأمر الذى يعنى أنه يصعب بل ويستحيل الاستغناء عن قضاء التعويض؟ إذ لو لم يكن متاحا أمام الأفراد هذا النوع من القضاء لا نغلق أمامهم باب جبر الأضرار الناجمة عن أعمال الإدارة المالية وهو ما يتنافى مع مبدأ سيادة القانون وضرورة تحقيق العدالة بين المواطنين.[22]

تعتبر الدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى الإدارية إلا أنها ذات طبيعة قانونية خاصة نظرا لإجراءاتها المتميزة عن باقي الدعاوى.

وبناء على التقسيم السائد للدعاوى الإدارية إلى دعاوى الإلغاء ودعاوى التفسير ودعاوى فحص المشروعية ودعاوى التعويض أو ما يعرف بدعاوى القضاء الكامل.

فيرى الأستاذ عبد العزيز نويري المستشار بمجلس الدولة ما يلي:

"تنتمي القواعد المتعلقة بالمنازعات الجبائية إلى القضاء الكامل، فيحكمها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا التشريع الجبائي الذي له طابع خاص وأولوية في التطبيق"[23].

وكما أكّد الأستاذ مسعود شيهوب أن منازعات الضرائب تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل، وهو نفس الطرح الذي ذهب إليه الأستاذ بعلي محمد الصغير باعتبارها من دعاوى التعويض.

وأما عن التشريع الجزائري، فنجد أن قانون الإجراءات الجبائية الجزائري نص على إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية[24].

وكما نص هذا القانون كذلك على أن ترفع القرارات الصادرة عن مديرية المؤسسات الكبرى والتي لم ترضي أصحابها حول شكاويهم أمام المحكمة الإدارية[25].

ومن هنا نلاحظ أن المشرع الجزائري قد أكّد ولو بطريقة غير مباشرة انتماء الدعاوى الضريبية إلى دعاوى القضاء الكامل، وذلك نظرا إلى إحالة الاختصاص بالفصل في هذا النوع من الدعاوى إلى المحكمة الإدارية سواء بالنسبة للقرارات الصادرة عن المصالح المحلية للإدارة الجبائية والمتمثلة في المديريات الولائية للضرائب ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب أو بالنسبة لمديرية المؤسسات الكبرى المتواجدة على مستوى الجزائر العاصمة وباعتبار هذه الأخيرة مصلحة أو جهة ذات اختصاص وطني.

وبالتالي فإن انعقاد الاختصاص للمحكمة الإدارية للفصل في الدعوى الضريبية مهما كانت الجهة المصدرة للقرار محلية أو مركزية، يؤكد انتماء هذه الدعوى إلى دعاوى القضاء الكامل، وذلك طبقا لنص المادة 2/801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، وبالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية السابق نجد نفس الأمر طبقا لنص المادة 7 مكرر الفقرة الأخيرة، ولم يتجلى هذا الأمر في السابق قبل إعادة هيكلة مصالح الإدارة الجبائية وإعادة توزيع الاختصاص، نظرا للاختصاص الوحيد للمدير الولائي للضرائب سابقا في إصدار القرارات المتعلقة بالنزاع في المادة الجبائية.

وأما عن التطبيق القضائي في الجزائر، فقد أسند القاضي الإداري بالغرفة الإدارية للمحكمة العليا سابقا الاختصاص بالفصل في الدعاوى الضريبية إلى الغرفة المحلية بوصفها جهة القضاء الكامل وليس للغرفة الإدارية لدى المحكمة العليا بوصفها قاضي إلغاء، وكان ذلك من خلال القرار رقم 88444 بتاريخ 29 ديسمبر 1991 والذي أسند فيه الاختصاص إلى الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي للنظر في النزاعات المتعلقة بالقرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب، وذلك على أساس أن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حينها حدد صراحة الجهة القضائية المختصة وهي الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي[(26)].

ومنه فاعتبار الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل فقط لأن سلطات وصلاحيات القاضي الإداري حين نظره فيها لا يقتصر دوره على إلغاء القرار الإداري، كما هو الحال بالنسبة لقاضي فحص المشروعية بل يتعدى الأمر ذلك، فبإمكانه اتخاذ قرار آخر أو تعديل قرار الإدارة الضريبية فسلطة القاضي الفاصل في الدعوى الضريبية واسعة تتعدى فقط إلغاء القرارات الصادرة عن مصالح إدارة الضرائب مما يجعل الدعوى الضريبية من جهة ضمن دعاوى الإلغاء ومن جهة أخرى ضمن دعاوى القضاء الكامل، حيث أن الهدف الرئيسي من دعوى القضاء الكامل هو المطالبة من قبل الشخص المتضرر بالتعويض عن التصرف الإداري الخاطئ الناتج من قرار إداري غير مشروع أو من عمل مادي منسوب إلى الإدارة سبب ضرراً له، لكن حسب التوجهات الجديدة والاجتهادات القضائية في الدول المتقدمة في هذا المجال؛ فقد أسست مسؤولية الإدارة عن الأعمال الإدارية حتى المشروعة إذا ألحقت ضرراً مباشراً وخاصاً وجسيماً بالأفراد، أي إنها حملت الإدارة المسؤولية من دون أي خطأ[(27)].

ومنه فالدعوى الضريبية كما رأينا سابقا من دعاوى القضاء الكامل بالتبعية، ولكن لا يمنع على القاضي الضريبي النظر في مشروعية القرارات الضريبية المؤسسة بموجبها الضريبة وتتعدى الالغاء

وتردفه بالتعويض باعتبار رافعها هدفه الأساسي منها هو تخفيض أو إلغاء مبلغ الضريبة التي أقرتها الإدارة الضريبية بموجب قرار إداري.

الخاتمة:

وفي ختام بحثنا هذا توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات

أولاً- النتائج:

توصلنا من خلال بحثنا هذا إلى أن أهم اختلاف بين دعوى الالغاء ودعوى القضاء الكامل يكمن في موضوع المنازعة، فموضوع دعوى الالغاء هو القرار المطعون فيه والمشوب بعدم المشروعية، بمعنى هي دعوى عينية قوامها مخاصمة القرار الاداري والهدف منها هو تكريس مبدأ المشروعية. فالقاضي يفحص مدى مشروعية القرار الاداري ومدى مخالفته للقانون وإن ثبت ذلك يقوم بإلغائه دون أن يحكم بتعديله أو استبداله، أما دعوى القضاء الكامل فهي دعوى الحقوق الشخصية الذاتية لأنها تتحرك وتنعقد على أساس مركز قانوني خاص وذاتي يعني مباشرة مصلحة خاصة هدفها حماية المر اكز الفردية والحقوق الشخصية لرافعها، كما أنها تهاجم السلطات الادارية مصدرة القرارات الادارية غير المشروعة والضارة للمطالبة بالتعويض والتعديل ومن خلال اسقاط الدعوى الضريبية على هاته النتيجة نجد بأنها تندرج ضمن دعاوى الالغاء من جهة وضمن دعاوى القضاء الكامل من جهة ثانية لأن القاضي الضريبي حينما يبت في النزاع الضريبي باعتباره جزء من القضاء الكامل، فإنه ينظر في مشروعية القرار الإداري المؤسس عليه الضريبة لا لإلغائه فقط ولكن لترتيب الآثار القانونية الناتجة عن عدم مشروعية القرار، فهنا يتجاوز مسألة إلغاء القرار الإداري بحيث يمكن له أن يحل محل الإدارة الضريبية عن طريق إعادة تقدير المبلغ الضريبي المستحق من طرف المكلف بالضريبة أو مطالبتها بإرجاع المبالغ التي تم تحصيلها بدون حق للمكلف بالضريبة.

ثانياً- التوصيات:

- سن نصوص قانونية تحدد اختصاصات القاضي الاداري في مواجهة الدعاوى الضريبية ومنه تكون طبيعة هذه الدعاوى واضحة من خلال هذه الاختصاصات.

- عقد ندوات ومؤتمرات فيما يخص الدعاوى الادارية بصفة عامة والدعاوى الضريبية بصفة خاصة يتم من خلالها رسم كل المعالم التي تحدد طبيعة كل الدعاوى حتى يمكن لكل معني تكييف أي دعوى إدارية.

- توضيح كل أنواع الدعاوى الضريبية عن طريق فصل ما هو ذاتي وما هو موضوعي وبالتالي يمكن تكييف الدعوى على أنها دعوى الغاء أو دعوى قضاء كامل.

- توعية المكلفين بالضريبة بكل حقوقهم وواجباتهم اتجاه الخزينة العمومية.

- توعية المكلفين بالضريبة فيما يخص الجانب الاجرائي في حالة نشوء منازعات ضريبية من حيث الجهة المختصة نوعيا واقليميا أولا ثم باقي الاجراءات وشروطها.

الهوامش:

(1) محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة (الجزائر)، 2009، ص127.

(2) عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 230.

(3) سليمان الطماوي، مبادئ القانون الإداري (دراسة مقارنة- الكتاب الثالث: أموال الإدارة العامة وامتيازاتها)، دار الفكر العربي، 1973، ص 77.

(4) تنص المادة 800 من القانون09/08 المؤرخ في 2008/02/25 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية (الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة في 2008/04/23) على أن: "المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية.

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

(5) تنص المادة 7 من قانون الاجراءات المدنية السابق: "تختص المجالس القضائية بالفصل ابتدائيا بحكم قابل للاستئناف أمام المحكمة العليا، في جميع القضايا أيا كانت طبيعتها التي تكون الدولة أو الولايات أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها....."

(6) ارجع إلى هذا المرسوم والملحق المرفق به للاطلاع على كل المحاكم الادارية عبر التراب الوطني والاختصاص الاقليمي لكل محكمة وتنظيمها.

(7) بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، (قانون إداري وإدارة عامة)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012/2011، ص 138.

(8) عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة)، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 116 .

(9) ارجع إلى المادة 3/801 من القانون 09/08، السابق الذكر.

(10) ارجع إلى المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب القانون رقم 21/01 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل 2001/12/22 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية عدد 79، المعدل والمتمم (وللإشارة فإن المادة 1/82 معدلة بموجب المادة 59 ق. م لسنة 2003 والمادة 51 من ق. م لسنة 2007 والمادة 28 من ق. م لسنة 2008 والمادة 47 من ق. م لسنة 2011، وارجع إلى المادة 173 من نفس القانون)

(11) المحاكم الإدارية الفرنسية تتمتع بالاختصاص الاستشاري.

(12) ارجع إلى المادة 807 من القانون 09/08، السابق الذكر.

(13) خضراوي الهادي، المنازعة الضريبية في ضوء الاصلاحات الجبائية الجديدة في الجزائر، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في الحقوق، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة (مصر)، ص ص 92، 93.

(14) شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية (في ربط وتحصيل الضريبة)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2004، ص 36.

(15) خضراوي الهادي، المرجع السابق، ص 94.

(16) ابراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية (مصر)، 2008، ص ص 10، 11.

(17) زكرياء محمد بيومي، المنازعة الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1990، ص07.

(18) قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015/2014، ص 71.

(19) قريمس اسماعيل، محل دعوى الالغاء (دراسة في التشريع والقضاء الجزائريين)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية (جامعة باتنة)، 2013، ص ص 130، 131.

(20) بغني شريف، "مفهوم دعوى الالغاء، مجال استعمالها وتمييزها عن دعاوى القضاء الكامل"، مجلة القانون والأعمال، جامعة الحسن الأول، انظر الموقع (https://www.droitetentreprise.com)، تاريخ الاطلاع، 2018/07/25، على الساعة 21:00.

(21) عبد العالي قرواوي، نزاعات التحصيل في المادة الضريبية، مجلة القانون والأعمال، جامعة الحسن الأول (انظر الموقع http://www.ententreprise.com)، تاريخ الاطلاع: 2018/04/21 على الساعة: 19 و50 دقيقة.

(22) رمضان محمد بطيخ، مفهوم دعوى التعويض والعلاقة بينها وبين دعوى الإلغاء (برنامج القضاء الإداري – الإلغاء والتعويض-)، المملكة العربية السعودية، 11-22/10/1429 الموافق ل2008/10/22.

(http://fac.ksu.edu.sa/hidaithy/page/20159)، تاريخ الاطلاع: 2018/04/15 على الساعة: 15 و30 دقيقة.

[23] عبد العزيز نويري:" المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها"، مجلة مجلس الدولة، مجلس الدولة الجزائر، 2006، العدد 8، ص 75.

[24] المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

[25] المادة 173 من نفس القانون (بعد التعديل بموجب القانون رقم 10 / 13 المتضمن قانون المالية لسنة 2011).

[26] المجلة القضائية للمحكمة العليا، الجزائر، العدد 2، 1993، ص 148.

[27] محمد الحسين، دعوى القضاء الكامل (دعوى التعويض)، انظر الموقع: (http //www.arab-ency.com)

تاريخ الاطلاع: 2018/04/04، الساعة: 09 و15 دقيقة.