جامعه مولود معمري – تيزي وزو
كليه الحقوق

منازعات الضرائب المباشره في القانون الجزائري

مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون
فرع:القانون العام، تخصص: تحولات الدولة

إعداد الطالب
عطوي عبد الحكيم

إشراف الاستاذ
الدكتور/ معاشو عمار

لجنه المناقشه:

ا د/ تاجر محمد، استاذ محاضر، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو..... رئيسا
ا د/ معاشو عمار، استاذ التعليم العالي، جامعة مولود معمري، تيزي وزو.. ..... مشرفا ومقررا
ا د / دندني يحي، استاذ محاضر، جامعة محمد بوقرة، بومرداس..... ممتحنا

تاريخ المناقشة: 2010/05/05

بسم الله الرحمن الرحيم

(وما أوتيتم من العلم إلا قليلا)

صدق الله العظيم

الإسراء ، الآية 85

إهـــــــداء

إلى الوالدين الكريمين اطال الله في عمرهما

إلى إخوتي واخواتي

إلى عمي موسى وافراد اسرته

إلى ابن خالتي، سفيان

إلى اساتذتي في كليه الحقوق جامعه تيزي وزو

إلى كل من ساعدني في إنجاز هدا العمل، واخص بالذكر الاستاد عبد العزيز امقران،

إلى كل هؤلاء،

اهدي هده المذكرة المتواضعه.

كلمـــة شكـــر

اعترافا بالفضل اتقدم بجزيل الشكر وعميق

التقدير إلى استادي المشرف

الدكتور معاشو عمار

الدي زودني بتوجيهاته ونصائحه القيمه، اثناء

إنجاز هدا العمل، وقام بمراجعه هده المذكرة

وتصويبها، فجزاه الله عني كل خير

عطـــــوي عبـــد الحكيـــم

قائمه بعض المختصرات

1 – باللغه العربيه:

د م ج : ديوان المطبوعات الجامعيه.

ق ض م ر م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثله.

ق ر ق م : قانون الرسم على القيمه المضافه.

ق إ ج : قانون الإجراءات الجبائيه.

ق إ م : قانون الإجراءات المدنيه.

ق إ م إ : قانون الإجراءات المدنيه والإداريه.

ص : صفحة.

ص ص : من الصفحه...إلى الصفحه...

ج ر : جريدة رسميه.

2 باللغه الفرنسيه:

L P F : Livre de Procédure Fiscale.
L G D J : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.
B S F : Bulletin des Services Fiscaux.
M.F : Ministère des finances.
DGI : Direction Générale des Impôts.
P : Page.
P P : De la page…à la page…

مقدمه

مقدمه:

تعتبر الضريبة من الموارد الاساسية لميزانية الدولة، فقد تم اعتمادها منذ العصور القديمة وفقا لانماط مختلفة، تتماشى وطبيعة النظام السياسي والاقتصادي السائد في المجتمع، وتطور مفهومها ومجالها في ظل الدولة الحديثة، حيث تعرف بانها اقتطاع مالي تاخده الدولة جبرا من الافراد، ودون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة[1].

ومن اجل ذلك تتولى السلطة العمومية وضع النظام القانوني للضريبة من حيث فرضها وجبايتها، فهي التي تضع طرق تحديد وعائها وكذا تحصيلها وميعاد ذلك دونما حاجة إلى اتفاق مع الممول، وكل هذا وفقا للمبادئ الدستورية المعترف بها، وتتمثل اساسا في العدالة والمساواة، التي تقتضي مشاركة جميع افراد المجتمع في اداء الضريبة، وعلى اساس المقدرة التكليفية لكل فرد.

ففي القانون الجزائري، نجد انه تم تكريس هذه المبادئ بموجب مختلف الدساتير التي عرفتها الدولة الجزائرية منذ الاستقلال، واخرها دستور 1996[2] الذي نص في المادة 64 منه على ما يلي:" *كل المواطنون متساوون في اداء الضريبة، ويجب على كل واحد ان يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية.*

لا يجوز ان تحدث اية ضريبة إلا بمقتضى القانون .

ولا يجوز ان تحدث باثر رجعي اية ضريبه او جبايه او رسم او اي حق كيفما كان نوعه"[3].

وتنقسم الضرائب عموما من حيث طبيعتها إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، وفقا لمعايير مختلفة، وذلك لانعدام معيار مضبوط، دقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، غير انه هناك ما يشبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على ان

---

[1]- بشأن مفهوم الضريبة، أنظر:
محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، **دار العلوم للنشر** والتوزيع، الجزائر 2003، ص 57.

[2]- **المرسوم الرئاسي رقم** 438/96، **المؤرخ في** 07 ديسمبر 1996، يتضمن إصدار نص الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 **نوفمبر** 1996، ج ر عدد 76 **صادرة في** 08 ديسمبر 1996، **المعدل والمتمم بموجب القانون** 19 /08، **المؤرخ في** 15 **نوفمبر** 2008، يتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد 63 **صادرة في** 16 **نوفمبر** 2008.

[3]- ويعتبر نص هذه المادة نقلا حرفيا لنص المادة 61 **من دستور** 1989، **الصادر بموجب الأمر الرئاسي رقم** 18/89، **المؤرخ في** 28 فيفري 1989، ج ر عدد 09 لسنة 1989.
أما المادة 78 **من دستور** 1976 فقد نصت على ما يلي :" **كل المواطنين** متساوون في أداء الضريبة **وعلى كل واحد أن** يساهم حسب إمكانياته، وفي إطار القانون، في النفقات العمومية لسد الحاجيات الاجتماعية للشعب ولتنمية البلاد والحفاظ على أمنها.
لا يجوز إحداث أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق بأثر رجعي".

الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق [4].

ولما كانت الدولة الممثلة في وزارة المالية، هي التي تتولى عملية تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها وفقا للمبادئ التي سبقت الإشارة إليها، فقد عمد المشرع إلى إيجاد قواعد واسس قانونية تؤطر هذه العملية، لذلك جاءت مختلف النصوص القانونية المتعلقة بالمجال الجبائي لتنظم العلاقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، بحيث حددت مختلف الإجراءات القانونية الواجب احترامها بمناسبة عمليات تحديد وتصفية الوعاء الضريبي وتحصيله، الذي يتم بناءا على الرخصة السنوية الممنوحة بموجب نص المادة الاولى من قانون المالية الصادر في كل سنة[5]، والتي بدونها لا يمكن للدولة الحصول على الإيرادات ودفع النفقات العمومية[6].

وعلى كل فإن العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية بالمكلف بالضريبة علاقة غير متوازنة، تحكمها اعتبارات تحقيق المصلحة العامة، هذا ما يبرر اختلال التوازن بين الطرفين بالنظر إلى صلاحيات وامتيازات السلطة العمومية التي تتمتع بها الإدارة الضريبية مقارنة بهيئات إدارية اخرى كثيرة في الدولة في مواجهة طرف ضعيف يكون في اغلب الاحيان جاهلا للنصوص القانونيه المطبقه عليه ومن تم يكون عاجزا عن الدفاع عن حقوقه، إذا تجاوزت الإدارة للسلطات المحددة لها قانونا.

---

[4]- فيما يتعلق بالتصنيفات المختلفة للضريبة، راجع:
- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر 2004، ص 59.
أنظر كذلك :
- عطوي فوزي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2003، ص 75.

[5] - والتي تنص على:" مع مراعاة أحكام هذا القانون يواصل في سنة....تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة وكذا كل المداخيل والحواصل الأخرى لصالح الدولة، طبقا للقوانين والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
ويواصل خلال سنة ....طبقا للقوانين والأوامر والمراسيم التشريعية والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل إلى غاية تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، تحصيل مختلف الحقوق والحواصل والمداخيل المخصصة للحسابات الخاصة للخزينة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية والهيئات المؤهلة قانونا ".

[6] -«...La loi de finances est par définition un texte législatif permettant au gouvernement d'utiliser les deniers publics. Ce document est considéré comme un acte d'autorisation sans lequel l'administration se trouve incapable de percevoir les recettes publiques et de payer les dépenses publiques …».Voir:
- DENDENI Yahia, L'apport fiscal de la loi de finances de 2006, Revue Critique de Droit et Sciences Politique, Faculté du Droit, Université de Tizi Ouzou, N° 2- 2007, p 6.

وعلى هذا الاساس، فإن النزاع الجبائي غالبا ما يكون ناتج عن مخالفة كل القواعد المنظمة لتلك العلاقة من طرف الإدارة اثناء ممارسة صلاحياتها، او عند ارتكاب بعض الاخطاء المادية اثناء تقدير الوعاء الضريبي او حسابه من طرف الموظف المختص، واحيانا قد تصل إلى حد تجاوز الإدارة لسلطاتها القانونية عند قيامها بإجراءات المتابعة او التحصيل.

ولما كان التشريع الضريبي يدخل في مجال القانون المالي– باعتباره فرع من فروع القانون العام – بالنظر لارتباطه بالمالية العمومية[7] هو الدي ينظم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، فلا شك ان المنازعات التي تثور بشان تطبيق احكام هذا القانون خاضعة لرقابة القاضي الإداري، كما هو الشان بالنسبة للمنازعات الإدارية بصفة عامة، إعمالا للمعيار العضوي الذي تبناه المشرع الجزائري من اجل توزيع الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري، ودلك بموجب احكام المادة 800 من القانون 09/08 الدي يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية[8]، والتي حددت مجال اختصاص المحاكم الإدارية[9].

غير ان هذا لا يعني ان كل المنازعات الناشئة عن تطبيق احكام القانون الجبائي خاضعه لرقابه القاضي الإداري، وإنما هناك من المنازعات دات الطابع الجزائي والتي تدخل ضمن اختصاص القضاء العادي، كما هو الشان بالنسبة للمتابعات الجزائية المتعلقة بالتهرب والغش الضريبيين الذين ينظر فيهما القاضي الجزائي.

وتفاديا للخلط الذي يطرا في ذهن الباحتين في هذا المجال، فقد ارتاينا إخراج هذا الموضوع من محور دراستنا، واقتصرنا فقط على منازعات الضرائب المباشرة[10] بشقيها، سواء تلك المتعلقة بالوعاء او بالتحصيل، وهذا حتى يتحقق الانسجام مع موضوع دراستنا الحالي.

---

7 - أحمد الورفلي، دراسات في القانون الجبائي، تونس 2003، ص 19 .

8- القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادرة في 23 أفريل 2008.
وقد سبق للمشرع الجزائري أن تبنى المعيار العضوي بموجب المادة 07 من قانون الإجراءات المدنية الملغى.

9- وفضلنا في دراستنا هذه استعمال مصطلح المحكمة الإدارية تماشيا مع نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا القانون رقم 02/98، المؤرخ في 30 ماي 1998، المتعلق بالمحاكم الإدارية، رغم أنها لم تنصب بعد.

10 - رغم أن المشرع الجزائري، حسب ما يبدو من خلال الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية، لم يميز بين منازعات الضرائب المباشرة وغير المباشرة من حيث الجهات القضائية المختصة أو من حيث إجراءات التقاضي المتبعة أمامها إلا ما صدر بشأنه نص خاص.

ومهما تكن العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية بالمكلف بالضريبة، فإن الاسباب الرئيسية المؤدية إلى النزاع الضريبي، تتمثل اساسا في الاخطاء المادية المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي وتصفيته، او في تجاوز الإدارة الضريبية للصلاحيات المخولة لها قانونا من اجل تحصيل الضريبة ومخالفة الإجراءات القانونية المقررة لذلك، ويكون المكلف في غالب الاحيان في هذه الحالة عاجزا عن حماية حقوقه بنفسه، نظرا لجهله بمختلف النصوص الضريبية المتشعبة والمعقدة من جهة، ومن جهة اخرى الصلاحيات وامتيازات السلطة العامة الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، سواء في المرحلة التي تسبق النزاع اي اثناء تحديد الوعاء الضريبي او تحصيله، لتتوسع اكثر خلال المرحلة التنازعية، بمناسبة إجراء التظلم الإداري او ما يصطلح به في القانون الجبائي بالشكوى الضريبية، اين يجد المكلف بالضريبة نفسه في مواجهة نفس الإدارة التي قامت بتحديد وعاء الضريبة المفروضة عليه وكذا متابعة إجراءات تحصيلها، والتي غالبا ما لا تتراجع عن قراراتها اثناء الطعن فيها، مما يجعلها في مركز قانوني ممتاز يجعل منها حكما وخصما في نفس الوقت في مواجهة مكلف بالضريبة ضعيف ليس له إلا سلطان القانون.

وعلى هذا الاساس تكون الرقابة القضائية هي الضامنة لحقوق المكلفين بالضريبة من اخطاء وتعسف الإدارة، مما يجعل اللجوء إلى القاضي الإداري امرا حتميا نظرا للحياد المفترض فيه، إعمالا لمبدا الرقابة القضائية عن اعمال الإدارة المنصوص عليه دستورا، الذي يجسد المفهوم الفعلي لدولة القانون[11].

من هنا تبرز اهمية دراسة موضوع منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، باعتبار ان المشرع الجزائري اعتمد إجراءات خاصه من اجل حلها، مقارنه بالإجراءات المتبعة في المنازعة الإدارية العامة، إذ جعلها تمر بمرحلتين اساسيتين؛ الاولى إدارية، تتمثل إجراءاتها في التظلم الإداري امام المدير الولائي للضرائب، او ما يصطلح به جبائيا بالشكوى الضريبية، والثانية قضائية، تكون بمثابة ضمانة قانونية فعالة، يتم اللجوء إليها لحسم النزاع، إذا فشل المكلف بالضريبه من حمايه وضمان حقوقه امام الإدارة.

[11]- بحيث تنص المادة 143 من الدستور الجزائري لسنة 1996 على ما يلي : " ينظر القضاء في الطعن في قرارات السلطات الإدارية ".

وعليه فإن الإشكالية التي سنعالجها في دراستنا المتواضعة تتمثل في البحث عن **امتيازات الإدارة الجبائيه في منازعات الضرائب المباشرة، ومدى سلطات القاضي الإداري الفاصل فيها في التوفيق بين ضمان حمايه حقوق المكلف بالضريبه، وما تقتضيه مصلحة الخزينه في تمويلها بالإيرادات العموميه ؟**

ومن اجل الإجابة عن هده الإشكاليه، كان علينا ان نبحث عن الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبيه من اجل استيفاء ديونها لدى الغير وما هي الضمانات القانونيه التي يملكها المكلف بالضريبة لحماية حقوقه في حالة تعسف الإدارة، خاصة إذا علمنا ان حق المكلف في اللجوء إلى القضاء مقيد بإجراء التظلم الإداري الإجباري امام الإدارة، ومقابل دلك الضمانات التي يكفلها القاضي الإداري للمكلف في حاله فشل حل النزاع إداريا.

لهدا ارتاينا اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي في دراستنا، وفقا لما تقتضيه الطبيعة التقنية والفنية لموضوعنا، والمقارنة في بعض الاحيان مع بعض التشريعات المقارنة التي لها الاثر المباشر على المنظومة التشريعية الوطنية، لاسباب تاريخية كما هو الشان بالنسبة للقانون الفرنسي، مع لفت النظر إلى بعض النقائص إدا اقتضى الامر دلك.

والحقيقة ان التحكم في مثل هدا الموضوع في غايه التعقيد بالنظر إلى تداخل مختلف النصوص القانونية المنظمة لهدا المجال، والتي تتمثل اساسا في الاحكام الخاصة الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [12]، قانون الإجراءات الجبائية [13]، او الاحكام العامه الواردة في قانون الإجراءات المدنيه والإداريه المطبقة على المنازعه الإداريه بصفه عامة [14]، دلك ان الامر يتطلب تتبع مختلف التعديلات التي داب المشرع إدخالها من حين لاخر بموجب قوانين المالية المتعاقبة، رغبة منه في تفعيل دور الدولة الاقتصادي ومسايرة التحولات التي عرفتها الدولة الجزائرية في مختلف المجالات؛ الاقتصادية، الاجتماعية والسياسيه، التي اثرت بصفه مباشرة على منظومتها القانونيه.

---

[12] - الأمر رقم 76-101، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدل ومتمم، ج ر عدد 102 لسنة 1976.

[13] - لقد تم استحداث قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من القانون 01/21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79 صادرة في 23 ديسمبر 2001.

[14] - بموجب الإحالة الواردة في المادة 40 من القانون العضوي 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله ، ج ر عدد 37 صادرة في 01 جوان 1998.
- راجع على التوالي نص المادتين 89 و90 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.
- أنظر كذلك نص المادة 168 من قانون الإجراءات المدنية الملغى .

ولاجل كل هذا فضلنا دراسة هذا الموضوع في فصلين اساسين؛ خصصنا الاول لدراسة اهم الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية في المجال الضريبي، بحيث نتناول فيه مفهوم المنازعة الضريبية في مبحث اول، امتيازات الإدارة الجبائية في تنظيم الضريبة، مبحث تان وامتيازات الإدارة اتناء النظر في النزاع الضريبي، مبحث تالث، اما في الفصل الثاني نتعرض إلى الرقابة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، نتناول في المبحث الاول المسائل الإجرائية المتعلقة بالدعوى الضريبية، تم إجراءات سيرها امام المحكمة الإدارية مع إبراز دور القاضي الإداري فيها، مبحث تان، تم إجراءات استئناف القرار الصادر عن المحكمة الإدارية امام مجلس الدولة، مبحث تالث.

الفـ ـصل الاول

امتيازات الإدارة الجبائيه في المجال الضـريبي

تعتبر المنازعه الضريبيه صورة من صور المنازعات الإداريه إلا ان الطبيعه الخاصه لموضوع الضريبه بصفه عامه والطابع التقني المحض الدي يعتريها اثر بصفة مباشرة على مفهومها من جهه وعلى الإجراءات المتبعه لحلها من جهه اخرى بحيث اقر المشرع الجزائري بشأنها احكاما خاصه مقارنه بالقواعد العامه المنظمه للمنازعه الإداريه العامه تتماشى والخصوصيات التقنيه التي تتميز بها خاصه ما يتعلق بمراحل سيرها.

لدلك كان لزاما علينا إظهار هده الخصوصيات وإبراز حقوق المكلف بالضريبه في خضم كل الإجراءات الإداريه المعقدة المتبعه في سبيل تنظيم الضريبه، وما يتطلبه دلك من تقنيات حسابيه وما يترتب عنها من منازعات، تجعل المكلف يسعى دائما إلى إلغاء الضريبه غير المشروعه، وفي احسن الاحوال المطالبه بتخفيضها، ولا يتسنى له دلك إلا بإتباع إجراءات قانونيه محددة وصارمه امام نفس الإدارة التي قامت بتاسيسها ومباشرة تحصيلها، واي خرق لتلك الإجراءات يؤثر سلبا على حقوقه.

هدا ما سنحاول دراسته ضمن هدا الفصل، إد نتناول ماهية المنازعه الضريبيه بصفه خاصه لإبراز خصوصياتها في مبحث اول، ثم امتيازات الإدارة الجبائيه في المجال الضريبي، سواء تعلق الامر بالمرحله قبل النزاعيه، اي اثناء قيامها بتنظيم الضريبه، مبحث ثان، او خلال المرحله النزاعيه عند نظرها في الشكوى النزاعيه، بعد التظلم الدي يرفعه إليها المكلف بالضريبه، مبحث ثالث.

المبحث الاول

ماهية المنازعه الضريبيه

إن خصوصيه المنازعه الضريبية- كما سلف ذكرها في البدايه - جعلت اغلبيه فقهاء القانون لم يتفقوا على مفهوم او تعريف محدد لها وذلك بالنظر إلى الجوانب الموضوعيه والإجرائيه المرتبطه بها، وسوف نحاول قدر الإمكان تحت هدا العنوان التطرق إلى التعريفات المختلفه لها والخصائص التي تميزها عن المنازعه الإداريه العامه ثم التطرق إلى مختلف صورها.

المطلب الاول

مفهوم المنازعه الضريبيه

إن المنازعه الضريبيه عموما تثور بمناسبه مخالفه الاحكام التشريعيه الضريبيه المنظمه للعلاقه بين الإدارة الضريبيه والمكلف بالضريبه، وبالتحديد بمناسبه عمليات تحديد وعاء الضريبه وتصفيتها، او بمناسبه إعمال الإجراءات القانونيه المتعلقه بتحصيلها.

فمن اجل الإلمام اكثر بمفهوم المنازعه الضريبيه، سوف نتعرض تحت عنوان هدا المطلب إلى اهم التعريفات الفقهيه للمنازعه الضريبيه، وكدا موقف التشريع من دلك، من خلال بعض النصوص القانونيه، مع إبراز طبيعتها القانونيه ومختلف صورها.

الفرع الاول

تعريف المنازعه الضريبية

إن كلمه منازعه لغه تعني نزاع او دعوى او خصومه وتهدف إلى كل شيء متنازع فيه ويقابل كلمه منازعه باللغه الفرنسيه **"Contentieux"** ولهدا نجد كلمه نزاع بين البائع والمشتري او بين صاحب العمل وعماله[15]، وبالنسبة للمنازعه الضريبيه فلها تعريف شامل تبناه الفقه والتشريع.

اولا – التعريف الفقهي:

يكاد الفقه يتفق على ان المنازعه الضريبيه تتضمن كل الاعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض الجزئي او الإلغاء الكلي لضريبه تم إقرارها بصورة مخالفه للقواعد

15- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ،منشورات دحلب، الجزائر، دون سنة النشر، ص 25.

المقررة لذلك، فقد عرفها الاستاد "بن سحلي سعد" على انها:« *مجموعه من القواعد المطبقه على المنازعات التي تطرا بين المصالح الضريبيه والمكلفين بالضريبه والناتجه عن نزاعات حول مسائل قانونيه تتعلق بتحديد وتغطيه الضريبه من جهه وتحصيلها من جهه تانيه* »[16].

اما الاستادين " Jacques Grosclaude" و" Philippe Marchessou" يعرفان المنازعه الضريبيه على انها:« *إعمال مجموع القواعد التي تنظم صلاحيات الإدارة والضمانات التي يتوفر عليها المكلف بالضريبه طوال عمليه فرض الضريبه، من تحديد الوعاء الضريبي إلى التحصيل مرورا بتصفيتها، اي إعمال الإجراءات الجبائيه المقننه للعلاقات القائمه بين المكلف بالضريبه والإدارة* »[17].

كما يعرفها السيد "محمد عاشور" بكونها« *الإجراءات القانونيه العاديه وغير العاديه المعمول بها في حل النزاعات القائمه بين المكلفين بالضريبه وبين الإدارة بمناسبه عمليات مراقبه وعاء او تحصيل الضرائب والرسوم الواقعه على عاتق المكلفين بالضريبه* »[18].

في حين اعتبر البعض بان النزاع الضريبي بمفهومه الواسع هو « *ذلك النزاع الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائيه ومجموع الإجراءات التي تسمح بحله* »[19].

والمقصود هنا بنشاط الإدارة؛ عمليات الوعاء والتحصيل والمراقبه الجبائيه، وبالتالي فالنزاع الضريبي هو جميع الإجراءات المتبعه للفصل في جميع النزاعات الناشئه بين المكلف بالضريبه والإدارة الضريبيه بمناسبه عمليات تحديد الوعاء الضريبي وتحصيله، هدا ما يميزه عن النزاع الإداري العام الذي يتضمن دعوى الإلغاء او التعويض، ما يعني استبعاد دعاوى الإلغاء المرفوعه ضد القرارات التنظيميه او القرارات الفرديه المنفصله الصادرة عن الإدارة الضريبيه وكذا دعاوى المسؤوليه المرفوعه ضدها، من هدا المجال[20].

---

[16] أشار إليه أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر 2005 ، ص 07.

[17] - «…les procédures fiscales codifient les relations qu'entretiennent le contribuable et l'administration...».

Voir : Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Procédures fiscales, 4° édition, DALLOZ , Paris, 2001, p 01.

[18] أشار إليه أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002/2001، ص 2.

[19] - «…Le terme de contentieux fiscal , pris dans un sens large , pourrait désigner les litiges qui naissent de l'activité de l'administration fiscale ainsi que les procédés permettant de résoudre ces litiges…».

Voir : Jean LAMARQUE , Contentieux Fiscal(Généralités), Répertoire Contentieux Administratif, Encyclopédie , DALLOZ, Paris , 2003, p 3.

[20] - IBID, p 4.

ثانيا – **التعريف التشريعي**:

لم يحدد التشريع الجزائري، على غرار التشريعات الحديثه، تعريفا دقيقا للمنازعه الضريبيه، وإنما يمكن استنباطه من بعض النصوص الضريبيه المتفرقه، متال دلك ما ورد في المادة 70 ق إ ج التي تنص على انه:« *تدخل الشكاوى المتعلقه بالضرائب او الرسوم او الحقوق او الغرامات التي توضع من قبل مصلحه الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الاخطاء المرتكبه في وعاء الضريبه او حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي*».

كدلك ما نصت عليه المادة 81 1 من نفس القانون التي حددت مجال اختصاص اللجان الإداريه المختلفه للضرائب المباشرة، التي تبدي رايها في طلبات المكلفين الراميه إلى تصليح الاخطاء المرتكبه في وعاء الضريبه او الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي.

اضف إلى هدا ما نصت عليه المادة 153 ق إ ج، التي تحدد إجراءات الاعتراض على المتابعات التي تباشرها الإدارة الضريبيه في سبيل تحصيل ديونها لدى الغير.

وعموما يمكن القول بان المنازعه الضريبيه هو دلك النزاع الدي يحركه المكلف بالضريبه بسبب رفض إدارة الضرائب تصريحاته او بخصوص شرعيه قرار فرض الضريبه او تحصيلها، او الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي، تبدا على مستوى الإدارة الضريبيه وينتهي امام الهيئه القضائيه، تحكمه قواعد القانون الضريبي المتمثله اساسا في قانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائيه إلى جانب الاحكام العامه الواردة في قانون الإجراءات المدنيه والإداريه مع تطبيق مبدا الخاص يقيد العام.

الفرع الثاني

خصائص المنازعه الضريبيه

إنه بالنظر إلى التعاريف المختلفه للمنازعه الضريبيه التي تعرضنا إليها في البدايه، تتجلى لنا بعض الخصوصيات التي تميزها عن المنازعه الإداريه العامه، سواء بالنظر إلى طبيعه الموضوع التي تتناوله او إلى الإجراءات القانونيه المتبعه من اجل حلها، وكل هدا ما يظهر من خلال الخصائص التي نتناولها فيما يلي:

اولا - الخصائص الموضوعيه:

تتميز منازعات الضرائب المباشرة بعدة خصائص موضوعيه اهمها:

- إن منازعات الضرائب المباشرة هي منازعات تنصب على مبلغ من المال، يهدف فيها المكلف بالضريبه إلى العمل على التخلص من الضرائب المفروضه عليه والتي يعتبرها غير مؤسسه في حقه، ويتمسك المكلف بها في هذه المنازعه إما بكون إدارة الضرائب قد ارتكبت اخطاء في تحديد الوعاء او في تصفيه الضريبه، وإما بكون قيام إدارة الضرائب بتطبيق نص قانوني على وضعيته غير قابل للتطبيق او مخالفته لقاعدة قانونيه اسمى منه[21]، او للمطالبه بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي، وهو ما يظهر من خلال نص المادة 70 من ق إ ج التي تنص على ما يلي:« *تدخل الشكاوي المتعلقه بالضرائب او الرسوم او الحقوق او الغرامات التي توضع من قبل مصلحه الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الاخطاء المرتكبه في وعاء الضريبه او حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي*»[22].

- لا ينازع المكلف بالضريبه فيها اساسا مدى قانونيه النصوص الضريبيه المطبقه عليه، وإنما يسعى إلى الحصول على حقوق ذات طابع مادي يرى بانه غير مدين بها للخزينه العامه، بحيث لا يدفع بعدم مشروعيه نص ما، إلا لدعم طلبه الاساسي المتمثل في مراجعه او إلغاء المبلغ المالي المطالب بدفعه او استرجاع المدفوع منه بدون وجه حق[23].

- إن المكلف بالضريبه في منازعات الضرائب المباشرة لا يطالب فقط بإلغاء القرار الصادر عن الإدارة الضريبيه الرامي إلى تحديد مبلغ الضريبه غير المشروع وإنما يطالب ايضا بمراجعه الضريبه ذاتها، سواء بإلغائها كلية إذا كانت غير مشروعه، او بتخفيضها إذا كانت مفروضه وفقا للإجراءات والاشكال المنصوص عليها قانونا.

- إن منازعات الضرائب المباشرة المعروضه على القاضي الإداري تعد من منازعات القضاء الكامل، فرغم ان دعوى المكلف بالضريبه تنصب على القرار الصادر صراحه او ضمنيا عن المدير الولائي للضرائب، إلا ان هدفها ليس إبطال القرار في حد ذاته وإنما جعل القاضي الضريبي لا يكتفي كما هو الشان في دعوى الإلغاء بإبطال القرار

---

[21]- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 3 .

[22]- وتقابلها المادة 110 من القانون 01/21، الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2002.

[23]- أمقران عبد العزيز، نفس المرجع السابق، ص 15.

المطعون فيه او رفض العريضه وإنما يتولى إلغاء الضريبه او تخفيضها او إحلال قرار اخر محل القرار المطعون فيه او استبدال اساس فرض الضريبه وتقديرها، نظرا لما يتمتع به من سلطات واسعه[24].

ثانيا - **الخصائص الإجرائيه:**

إن الخاصيه الإجرائيه الاساسيه التي تتميز بها منازعات الضرائب المباشرة، ان حلها يمر عبر مرحلتين اساسيتين؛ الاولى إداريه والثانيه قضائية.

فالمرحله الإداريه في منازعات الضرائب المباشرة إجباريه وحاسمة[25]، وغالبا ما يطلق عليها، حسب النصوص القانونيه المنظمه لها، مصطلح الشكوى الضريبيه.

تتجسد هده المرحله في تقديم التظلم الإداري امام المدير الولائي للضرائب قبل عرض النزاع على القضاء[26]، إد يقوم المكلف بالضريبه خلالها بعرض فحوى العريضه التي ينوي تقديمها للقاضي الفاصل في النزاع الضريبي، امام المدير الولائي للضرائب لإبداء رايه فيها، وهدا من منطلق إيمان المشرع بضرورة إبقاء الحوار قائما اطول مدة بين الطرفين، دلك ان اللجوء إلى القضاء معناه فشل هدا الحوار الذي ينبغي توفره دوما بين المكلف بالضريبه والإدارة الضريبيه.

وسوف نرى لاحقا ان هده المرحله تتم عبر إجراءين؛ احدهما إجباري والاخر اختياري؛ فالإجباري يتمثل في التظلم امام مدير الضرائب للولايه والاختياري يتمثل في عرض الشكوى على اللجان الإداريه المختصه، وسوف نتعرض إلى كلا هدين الإجراءين بالتفصيل في حينه.

اما المرحله القضائيه تتمثل في عرض النزاع على الجهه القضائيه المختصه وهي جهات القضاء الإداري كما دكرنا سابقا باعتبار ان المشرع الجزائري اخد بالمعيار العضوي فيما يخص تحديد الجهه القضائيه المختصه بالفصل في هدا النوع من المنازعات.

---

[24]- خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر 2004، ص 96 و 97.

[25]- فيما يخص الإجراءات الأولية المتبعة أمام إدارة الضرائب، فيما يتعلق بمنازعات الضرائب المباشرة، راجع المواد 70 إلى 80 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

[26]- ويختلف معنى التظلم الإداري في مجال منازعات الضرائب المباشرة، عن التظلم الإداري في مجال المنازعة الإدارية العامة، ذلك أن التظلم الإداري في منازعات الضرائب المباشرة يخضع لإجراءات قانونية محددة وصارمة، على عكس التظلم في المنازعة الإدارية الذي لا يعد إلا مجرد طلب بسيط.

Voir : Gilles NOEL, La réclamation préalable devant le services des impôts, L G D J, PARIS, France,1985, p 27.

إن إجراءات التقاضي في منازعات الضرائب المباشرة كغيرها من المنازعات الإداريه، تخضع للأحكام الخاصه الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثله او في قانون الإجراءات الجبائيه، وفي حاله عدم وجود النص، تطبق الاحكام العامه الواردة في قانون الإجراءات المدنيه والإداريه وفقا لما نصت عليه المادة الاولى منه التي تنص على: « *تطبق احكام هدا القانون على الدعاوى المرفوعه امام الجهات القضائيه العاديه والجهات القضائيه الإداريه* »[27]، وكدا إلى احكام خاصة بالخصوص تلك الواردة في قانون الضرائب المباشرة و كدا قانون الإجراءات الجبائيه.

إن المواعيد المرتبطه برفع الدعوى الضريبيه لها طابع خاص مقارنه بتلك المنصوص عليها في الاحكام العامه المتعلقه بالدعوى الإداريه العامه، فمن جهه جد طويله ومن جهه اخرى متذبذبه لا تعرف الاستقرار نظرا للتعديلات المتكررة بموجب قوانين المالية المتعاقبه.

ومهما كانت هده الخصوصيات التي تتميز بها منازعات الضرائب المباشرة، فإنها براينا نتيجه حتميه بالنظر إلى طبيعه موضوعها المعقد والمتشعب في نفس الوقت، نظرا لكونها ناتجه عن نشاط الإدارة الضريبيه اثناء ممارستها لصلاحياتها المدعمه بامتيازات السلطه العامه، سواء تعلق الامر بتحديد اساس فرض الضريبه وتقديرها او تعلق الامر بتحصيلها، وعلى هدا الاساس تتحدد نوع المنازعه؛ فإدا نازع المكلف بالضريبه اساس فرض الضريبه وشرعيتها او إجراءات تقديرها كنا امام منازعات الوعاء، واما إدا نازع إجراءات تحصيل تلك الضرائب وإدخالها حيز التنفيد، كنا امام منازعات التحصيل، هدا ما سوف نتعرض إليه بالتفصيل في الفرع التالي من هدا المطلب.

27- وقبل صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، كانت إجراءات التقاضي في المنازعة الإدارية خاضعة لأحكام قانون الإجراءات المدنية الملغى، وفقا لما جاء في المادة 168 منه التي تنص على ما يلي : "تطبق النصوص الواردة في الباب الأول من الكتاب الثالث والنصوص الواردة في الكتاب الرابع أمام المجلس القضائي وهو يبت في المواد الإدارية وذلك في الحدود التي لا تتعارض فيها مع أحكام هذا الباب .....أما المواد التي تحكمها إجراءات خاصة وعلى الأخص مواد الضرائب و الجمارك و المعارضة في إجراءات المتابعة والتحصيل والعقارات الآيلة للسقوط فإنها تستمر خاضعة بالنسبة لتقديمها والفصل فيها ضمن الأوضاع المنصوص عليها في الأحكام الخاصة بهذه المواد ".

المطلب الثاني

صور المنازعه الضريبيه

لقد اتضح لنا مما سبق بان المنازعه الضريبيه هي دلك النزاع الدي ينشا بين المكلف بالضريبه والإدارة الضريبيه بشان الاخطاء المرتكبه في تحديد الوعاء الضريبي وتصفيته، او الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي، او في حاله مخالفه القواعد المقررة لتحصيل الضريبه، فعلى ضوء هدا التعريف تتجلى لنا صور النزاع الضريبي، تتمثل الاولى في منازعات الوعاء، اما التانيه في منازعات التحصيل.

الفرع الاول

منازعات الوعاء

يتفرع النزاع الضريبي كما سبق دكره إلى فرعين، نزاع الوعاء ونزاع التحصيل، وبما ان موضوع كل منهما يختلف اختلافا جدريا عن الاخر بتحديد القانون، فقد حددت المادة 70 من ق إ ج[28] مجال منازعات الوعاء بنصها على انه:« تدخل *المنازعات المتعلقه بالضرائب او الرسوم او الحقوق او الغرامات التي توضع من قبل مصلحه الضرائب من اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الاخطاء المرتكبه في وعاء الضريبه او* في حسابها، *وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي*».

ومن خلال نص هده المادة يمكن لنا عرض اهم المنازعات المرتبطه بوعاء الضريبه، والتي غالبا ما تتجلى في عدة صور، اهمها:

- منازعات تتعلق بالاخطاء الماديه، ويكون الغرض منها إما تصحيح الخطا المادي البسيط، بحيث يقوم هنا المكلف بالضريبه بعرض الاسباب بصفه موجزة، مع إبراز الخطا المرتكب من طرف الإدارة الضريبيه ويطلب تصحيحه، مع تقديم توضيحات اكثر اهمية بشان الضريبه المتنازع عليها بحيث يمكن له تدعيم طلباته بوثائق إثباتيه، مثل مستخرجات من سجل المحاسبه، نسخ من الرسائل، شهادات مختلفه، او كل وثيقه من شانها ان تبين بجلاء الغموض الدي تضمنته الضريبه المفروضه على المكلف[29]، او طلب تصحيح الخطا المرتكب في مكان فرض الضريبه، وعموما هو مكان محل إقامه المكلف، هدا ما اكدته

---

[28]- وتقابلها المادة 110 من القانون 01/21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

[29]- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 35.

الغرفه الإداريه للمحكمه العليا في قرارها الصادر في1991/01/27 [30]، او طلب تصحيح الاخطاء المرتكبه عند الاقتطاع من المصدر او عند تسديد الضريبه تلقائيا.

- منازعات مرتبطه بطلبات الإعفاء او تخفيض الضريبه المفروضه على المكلف او مختلف الغرامات والعقوبات من دون طلب إرجاع الضريبه المسددة خطا[31]، او إلغاء الضريبه المفروضه لعيب في الإجراءات، ومثال ذلك قيام إدارة الضرائب بفرض الضريبه تلقائيا[32] بالرغم من تقديم المكلف التصريح اللازم، او عدم قيام الإدارة الضريبيه باحترام المبدا القانوني المنصوص عليه في المادة 190 من ق ض م ر م، التي حلت محلها المادة 20 من ق إ ج، وهو إعلام المكلف عن طريق الإشارة في الإشعار الذي توجهه له إدارة الضرائب بمناسبه قيامها بالتحقيق في محاسبه المكلف لتاسيس وعاء الضريبه، انه يستطيع الاستعانه بمستشار من اختياره اثناء إجراء عمليه الرقابه، او إذا دامت مدة التحقيق في الوضعيه الجبائيه الشامله فترة تفوق السنه، اعتبارا من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق[33].

- منازعات مرتبطه بطلب الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي او تنظيمي، وعموما تنتج هذه المنازعات في حاله تعديل قانون الضرائب المباشرة او إلغاء نص تشريعي كان قد حمل على المكلفين اعباء جبائية ثقيلة، او إحداث نص تشريعي او تنظيمي جديد يعطي امتيازات جديدة لفئه معينه من دافعي الضرائب، فيمكن لهذه الفئه الدفع بعدم سريان القاعدة القانونيه القديمه والمطالبه بالإمتيازات التي تقررها القاعدة الجديدة، كما يمكن ايضا المطالبه بإلغاء كل الضرائب غير المشروعه التي تم إقرارها، خاصه إذا كانت مخالفه لمبدا مساواة المواطنين في اداء الضريبه، المنصوص عليه في المادة 64 من الدستور الجزائري

30- "...من المقرر قانونا أنه إذا كان المكلف بالضريبة محل إقامة وحيد فإن الضريبة تؤسس في مكان محل الإقامة، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفا للقانون ..."
- قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 62575 بتاريخ 1991/01/27، قضية (ز- م) ضد (نائب مدير الضرائب لولاية الاغواط، ونائب مدير الضرائب لولاية غرداية)، المجلة القضائية، العدد الرابع لسنة 1992، ص ص 157- 163.

31- وذلك بتقرير مجلس الدولة على أساس مفهوم نص المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي ألغتها المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية .
- مجلس الدولة رقم 7470 بتاريخ 2003/03/18، (قضية مدير الضرائب لولاية وهران ضد المؤسسة ذات الطابع السياحي، " نزل الهادف "، مجلة مجلس الدولة، عدد 03 لسنة 2003، ص 127.

32- إن الفرض التلقائي للضريبة يعني تقدير الإدارة للوعاء الضريبي دون تدخل من المكلف، وهذا النظام جد خطير بالنسبة له، فهو يستعمل كدليل لمعاقبته، فالمكلف يكون قد وضع نفسه في وضعية غير قانونية في مواجهة الإدارة الضريبية، وتسمح هذه الطريقة للإدارة باستعمال كل الوسائل لتقدير دخل المكلف.
- راجع في ذلك المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

33- طبقا لنص الفقرة الرابعة من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية .

لسنة 1996 المعدل والمتمم، او تلك التي تم فرضها خارج الإطار الذي حددته المادة 122 من الدستور[34].

الفرع الثاني

منازعات التحصيل

إن المنازعات المتعلقه بالتحصيل الجبائي تختلف اختلافا جذريا عن منازعات الوعاء، حيت ان المكلف بالضريبه لا ينازع في شرعيه او اساس تقدير الضريبه او ربطها كما هو الشان بالنسبه للوعاء، وإنما ينازع في التحصيل الجبري او في سندات المتابعه التي تستعملها الإدارة الضريبيه لهدا الغرض.

وعليه فإن موضوع منازعات التحصيل يتعلق إما بالشرعيه الشكليه لإجراء المتابعه او بوجود الالتزام نفسه بالتسديد وإما بطلب إلغاء الحجز المباشر من طرف القابض او استرجاع المحجوزات.

اولا المنازعات المتعلقه بإجراءات المتابعه:

إن الشكاوى المقدمه من المكلفين بالضريبه المتعلقه بالمتابعات التي يباشرها قابض الضرائب ضدهم، قصد تحصيل اموال الخزينه العموميه، يمكن ان تكتسي إما شكل اعتراض على إجراء المتابعه او شكل اعتراض على التحصيل القصري.

1 الاعتراض على إجراءات المتابعه:

إن الاعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائيه، يمكن ان يتعلق بشكليات الإجراء او بموضوع المتابعه، وعليه سوف نتناول كل حاله على حدة".

ا الاعتراض على سند التحصيل:

يمكن للمكلف بالضريبه ان يعارض كل إجراء تقوم به قباضه الضرائب ضده لغرض تحصيل ديون الخزينه العموميه لديه، ويجب ان ينصب هدا الاعتراض على السند من حيت الشكل[35]، اي وجود عيب شكلي في إجراء المتابعه.

---

[34]- والتي تنص على ما يلي:" يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذلك في المجالات التالية .....
13– إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها ...".

[35]- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 116.

ويمكن ان تندرج ضمن هده الصورة على سبيل المثال، تبليغ غير قانوني، خلو الإندار او التنبيه من رقم الجدول، نوع الضرائب المدين لها، مبلغها، سنتها، او قيام إدارة الضرائب بمباشرة تحصيل الضريبه في مجال الإقامه القديم للمكلف.

هدا ما دهبت إليه الغرفه الإداريه للمحكمه العليا في قرارها رقم 62575 الصادر بتاريخ 1991 /01/27[36]، التي اعتبرت ان إجراء التحصيل الدي تباشره إدارة الضرائب في محل الإقامه القديم للمكلف إجراء غير قانوني إدا غير هدا الاخير مقر إقامته واعلم إدارة الضرائب بدلك في الوقت اللازم.

وقد اشترطت المادة 154 ق إ ج احترام اجل تقديم هدا الاعتراض، إد يجب ان يبادر تحت طائله البطلان، بالاعتراض في اجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ سند الإجراء.

واما إدا تعلق الامر بالاعتراض امام الجهه القضائيه المختصه فيتم دلك خلال شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب المختص، او من تاريخ انقضاء الاجل المدكور في الفقرة التانيه من المادة 153 ق إ ج[37].

ب الاعتراض على التحصيل القصري:

عكس ما هو بالنسبة للاعتراض على سند إجراء المتابعه، المتعلق اساسا بشكل الإجراء، فإن الاعتراض على التحصيل القصري يمس اساسا بالموضوع، ويتعلق إما بوجود الالتزام ككل او جزء منه او وجوب الوفاء به[38]، لدلك فإن هدا الاعتراض يتعلق بموضوع المتابعه لا بشكلها، ويباشر بنفس الشروط والإجراءات التي سبق التعرض لها بصدد الحديث عن الاعتراض على إجراءات المتابعه، سواء تعلق الامر بالتظلم امام المدير الولائي

36- من المقرر قانونا أنه إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد فإن الضريبة تؤسس في مكان الإقامة هذا ولما كان المكلف قد صرح للإدارة الضريبية بالجزائر بتغيير محل إقامته من غرداية، فإن قضاة الاستئناف برفضهم لطلبه الهادف إلى الحكم بأن الضريبة الصادرة عن مفتشية غرداية غير قانونية، يكونوا بقضائهم كذلك قد خالفوا القانون .
ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه.
- الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، قرار رقم 62575 بتاريخ 1991/01/27، قضية (ز – م) ضد نائب مدير الضرائب لولاية الاغواط ، نائب مدير الضرائب لولاية غرداية، المجلة القضائية عدد 04 لسنة 1992، ص 157.

37- التي تنص على:"...يجوز لصاحب الطلب أن يرفع دعوى ضد المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية، ويجب أن يباشر هذه الدعوى التي لا توقف الدفع، في شهر انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت، أو في شهر تبليغ قرار رئيس المصلحة، ولا تقبل مباشرة الدعوى قبل انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت أو قبل تبليغ قرار رئيس المصلحة ....".

38- بحيث تنص المادة 154 ق إ ج على ما يلي : "...ويشكل كل نزاع على وجود الالتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء به اعتراضا على التحصيل القصري ....".

للضرائب او رفع الامر إلى القضاء، بحيث يعود الاختصاص في هدا المجال للمحكمه الإداريه.

وتجدر الإشارة هنا إلى ان الاعتراض في هدا الشان لا ينتج اي اثر قانوني بالنسبه لتوقيف المتابعه، بالرغم من انه يتعلق بالموضوع، إلا إدا كان المكلف بالضريبه قد قدم جميع الضمانات اللازمه للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب.

2- إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات:

إدا كان هدف التنبيه هو إنذار المكلف بتسديد دينه الجبائي، فإن هدف الحجز هو وضع املاك المدين الممتنع عن التسديد تحت يد إدارة الضرائب، لدلك يعتبر اول طريق للتنفيد، وفور الإشعار بالتنبيه بالحجز يفقد المدين حريه التصرف في املاكه المحجوزة[39]، وعموما ينفد الحجز بعد ثلاثة (3) ايام من الإشعار بالتنبيه، وفي حالة الاستعجال او الاستحقاق الفوري يمكن تنفيد الحجز بعد يوم واحد من تبليغ التنبيه طبقا لنص المادة 147 ق إ ج، وعدم احترام هده الاجال والشكليات يؤدي إلى إبطال الحجز[40].

اما فيما يتعلق باسترجاع المحجوزات، فإدا تمعنا النظر في نص المادة 153 ق إ ج، نجد ان المشرع اجاز للمكلف بالضريبه الدي حجزت امواله من طرف إدارة الضرائب بان يبادر بطلب استرجاعها، شريطه ان يقدم طلبه إلى مدير الضرائب بالولايه التي تم فيها الحجز، ويكون دلك خلال شهر ابتداء من التاريخ الدي علم فيها بالحجز، على ان يدعم طلبه هدا بكل الوسائل التبوتيه التي تمكن السلطه المختصه من اتخاد القرار[41].

إن المكلف الدي لم يرضى بالقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب بخصوص طلبه، او لم يرد عليه في الاجال المحددة، او بعد انقضاء دلك الاجل وهو شهرا كاملا، يجوز له ان يرفع دعواه إلى القضاء، ولا توقف هده الدعوى الدفع، ولا يبت القاضي الإداري إلا بعد الإطلاع على وسائل الإثبات المقدمه لرئيس المصلحه، ولا يخول لاصحاب الطلب ان يقدموا وسائل إثباتيه غير تلك التي استظهروا بها دعما لمدكراتهم ولا ان يتدرعوا في طلباتهم بظروف فعليه غير تلك التي ورد عرضها في مدكراتهم، ويعتبر هدا في راينا

---

39 -Recouvrement de l'impôt , B S F, M.F, DG.I , N° 14, Mars 1996, p 28.

40 - IBID, p 28 .

41- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 30.

إجحافا في حق المكلف بالضريبه الذي لم يتمكن من تقديم وسائل إثباته لاسباب خارجه عن نطاقه، وامتيازا إضافيا للإدارة التي لها الحريه في استبدال اوجه دفاعها.

ثانيا- **طلب إيقاف التسديد:**

إن المبدا المتعارف عليه في مجال منازعات الضرائب المباشرة ان الشكوى ليس لها اثر موقف للدفع، فعلى المكلف ان يسدد الضريبه المفروضه عليه حتى ولو قدم بشانها شكوى، لكن استثناءا وتطبيقا لاحكام المادة 74 ق إ ج، يجوز للمكلف الذي ينازع من خلال شكوى مقدمه ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75، 76 ق إ ج، في صحة ومقدار الضرائب المفروضه عليه، ان يرجئ دفع الضريبه المتنازع فيها إذا طالب في عريضه افتتاح دعواه الاستفادة من الاحكام الواردة في هده المادة، وحدد المبلغ او يبين اسس التخفيض الذي يأمله، شريطه ان يقدم ضمانات كفيله بتحصيل الضريبه.

وإذا لم يتم تقديم الضمانات لا يجوز متابعه المكلف بالضريبه الذي طالب بالاستفادة من احكام هده المادة عن طريق البيع فيما يخص الجزء المتنازع فيه من الضريبه، إلا إذا تم اتخاد قرار إداري نهائي من قبل مدير الضرائب بالولايه، غير انه يجوز للإدارة اتخاد جميع التدابير التحفظيه الكفيله بضمان حقوقها.

وبالرجوع إلى احكام المادة السابقه يتضح لنا ان تاجيل الدفع مرتبط باربعه شروط واجبه التوفر، هي على التوالي:

- تقديم شكاوى نزاعيه في الاجل والشكل المنصوص عليه في المواد 72، 73، 75، من ق إ ج، والتي يفهم منها ان طلب إرجاء الدفع مرتبط بوجود نزاع امام إدارة الضرائب.
- المطالبه صراحه من الاستفادة من إجراء إرجاء الدفع.
- تحديد مبلغ او على الاقل إبراز اسس التخفيض المطالب به.
- تقديم ضمانات كفيله بضمان تحصيل الضريبه، سواء كانت في شكل عقارات او منقولات دات قيمه تكون على الاقل مساويه لحصه الضرائب موضوع الشكوى[42].

وعندما تكون الشكاوى مقبوله شكلا وتكون مرفقه بطلب تاجيل الدفع، فإن مصلحه المنازعات في المديريه العامه للضرائب تتخد الإجراءات التاليه:

- تحديد المبلغ المقرر تاجيل دفعه.

[42]- مرحوم محمد الحبيب، إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2003، ص 50.

- إعلام القابض المكلف بالتحصيل المستكي، بذلك ليتخذ كل الإجراءات اللازمه لتقديم ضمانات تحصيل الضريبه المؤجل دفعها[43].

إنه رغم إحاطه النصوص القانونيه السالفه الذكر ببعض الجوانب الهامه المتعلقه بطلب إيقاف التسديد او إرجاء الدفع خاصه ما نصت عليه المادة 74 ق إ ج[44]، إلا ان ذلك لم يمنعنا من تسجيل بعض الملاحظات المتعلقه بمضمونها.

لقد جاءت المادة عامه بحيث لم تتضمن الإجراءات الواجب إتباعها من طرف المكلف ولم تحدد الجهه القضائيه المختصه المؤهله في الفصل في مدى كفايه الضمانات من عدمها[45]، بل بالعكس منحت للإدارة الضريبيه صلاحيات واسعه من اجل الحفاظ على حقوقها وهو ما يظهر من خلال مضمون نص المادة 74 بنصها على انه «...*يجوز للإدارة اتخاذ جميع التدابير التحفظيه الكفيله بضمان حقوقها*...».

ومن بين هده التدابير إلزام المكلف بالضريبه بدفع مبلغ يساوي 20% من هده الضرائب إدا طلب الاستفادة من إرجاء الدفع امام الإدارة وفقا لنص المادة 74 ق إ ج، و20% من الحقوق والعقوبات إدا تم تقديم الطلب امام اللجان وفقا لنص الفقرة التانيه من المادة 80 من ق إ ج، مما يعني ان المكلف ملزم بدفع ما مقداره 40% من الحقوق والعقوبات إدا استنفد إجراءات التظلم الإجباري و الاختياري.

وهدا ما يفسر الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبيه من اجل استيفاء ديون الخزينه العموميه لدى الغير، هدا ما اكده المشرع لاحقا في المادة 158 ق إ ج، حين نص على سلطه الإدارة الجبائيه في تقدير مدى كفايه الضمانات المقدمه من قبل المكلف من اجل إرجاء تنفيد السند التنفيدي، ومنحها حق المطالبه بتكمله الضمان تحت طائله استئناف المتابعات إن لم يستجيب المكلف خلال شهر من تاريخ الطلب الدي قدمه لهدا الغرض.

وفي حالة انعدام الضمانات فيمكن للإدارة الجبائيه متابعه المكلف بالضريبه حتى وإن ادى دلك إلى الحجز الضمني للجزء المتنازع فيه بالدرجه الاولى من دون انتظار قرار الجهه القضائيه المختصه.

---

[43]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 37.

[44]- وقبل صدور قانون الإجراءات الجبائية، فقد تم النص على إجراء طلب إيقاف التسديد، ضمن المادة 399 من ق ض م.

[45]- وللقابض السلطة التقديرية لتقدير تلك الضمانات، ويأخذ بعين الاعتبار سلوك المكلف تجاه إدارة الضرائب، أنظر:
- Le contentieux de l'assiette de l'impôt ,BS F, N° 13, Décembre 1995, pp 16 – 17.

المبحث الثاني

امتيازات الإدارة الجبائيه في تنظيم الضريبه

تتمتع الإدارة الضريبيه بصلاحيات واسعه فيما يتعلق بتحديد وعاء الضريبه وتقديرها او تحصيلها، وفقا لانظمه معينه، ويصل بها الامر إلى درجه استعمال امتيازاتها المتاحه قانونا في سبيل تحديد المادة الخاضعه للضريبه ومباشرة كل الإجراءات القانونيه التي تسمح بتعيينها تعيينا دقيقا وكذا التاكد من تصريحات المكلفين بدفعها، تم البحث عن التدابير اللازمه لاستيفاء ديون الخزينه لدى الغير، وسوف نتعرض فيما يلي إلى بعض هده الامتيازات من اجل تحديد الوعاء الضريبي في (مطلب اول)، تم امتيازاتها في تحصيل تلك الضرائب في (مطلب تان).

المطلب الاول

امتيازات الإدارة في تحديد الوعاء الضريبي

يعتبر النظام الجبائي الجزائري ان الضريبه تصريحيه وبالتالي على المكلف بالضريبه سواء شخص طبيعي او معنوي، الخاضع للضريبه، ان يحدد تحت مسؤوليته وعاء ضريبته، فمثلا يقوم المكلف الخاضع لنظام التقدير الجزافي بتقديم تصريحه السنوي الخاص بدخله الدي يستند إليه لتحديد الضريبه على الدخل الإجمالي[46]، كما يقدم المكلف بالضريبه الخاضع لنظام الربح الحقيقي تصريحاته الشهريه والسنويه التي تشمل رقم اعماله المتخد من طرف إدارة الضرائب كوعاء تحتسب على اساسها لضريبه على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني او الرسم على النشاط التجاري والصناعي[47].

ومن اجل ضمان دقه وصحه التصريحات فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في الرقابه والتحقيق شريطه الالتزام بإجراءات محددة ودلك تحت طائله البطلان، وتظهر سلطه الإدارة الضريبيه اكثر في تحديد وعاء الضريبه في إجراءات التقدير الإداري للضريبه وكذا المراقبه الجبائيه، والتي غالبا ما تكون السبب الرئيسي للمنازعات الضريبيه، وفيما يلي اهم هده السلطات.

---

[46]- أنظر المادة 99 وما بعدها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- راجع كذلك نص المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

[47]- أنظر المواد 18، 44، 80، 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم.

الفرع الاول

المراقبه الجبائيه كنظام لتاسيس وعاء الضريبه

لم يعرف المشرع الجزائري المراقبه الجبائيه بمفهومها النظري[48]، لكن حدد ضوابطها والصلاحيات المخوله للمؤسسات الكفيله بذلك حسب ما هو وارد في المادة 18 من ق إ ج[49]، تم استرسل في بقية المواد في الحديث عن طرق واليات هده الرقابه ورسم ضوابط السير الحسن لعمل الإدارة الجبائيه، مع مراعاة الحياة المهنيه للخاضعين للرقابه.

وفيما يلي سوف نحاول التعرف على انواع المراقبه الجبائيه، على ضوء بعض احكام قانون الإجراءات الجبائيه.

اولا التحقيق في الوثائق:

تعتبر تصريحات المكلفين بالضريبه حقيقيه، عملا بمبدا حسن النيه، وللتاكد من صحتها خول المشرع لإدارة الضرائب صلاحيه رقابتها، حيث تقوم بعمليات التحقيق في إطار قانوني، مراعاة للضمانات الممنوحه للمكلفين بالضريبه، وسعيا منها لمحاربه الغش الجبائي وما ينتج عنه من متابعات جزائيه.

ويتم هدا التحقيق من طرف مفتشيه الضرائب المسيرة للملف الضريبي الخاص بالمكلف التابع لها، ودلك بإطلاعها على التصريحات الموجهه لها من طرف المعني ومقارنتها مع ما يوجد من معلومات بملفه الجبائي[50].

فإدا تبين لها صحه التصريح تاخد به لتقدير الضريبه المستحقه، اما إدا اتضح وجود خلل فعلى المفتشيه القيام بإعادة تقييم رقم الاعمال المصرح به عن طريق التسويه في الوضعيه الجبائيه، او التصحيح الضريبي المحض، او الفرض التلقائي للضريبه كجزاء على عدم تقديم المبررات المطالب بها من طرفها شريطه احترامها للإجراءات التاليه:

- طلب توضيحات او مبررات من المكلف المعني.
- إخطار المكلف برقم الاعمال المعاد تاسيسه ومنحه اجل لتقديم ملاحظاته.
- تبليغه بالنتائج النهائيه للتعديل الضريبي.
- تبليغه بالجدول المتضمن الضريبه الواجبه التسديد.

---

[48]- صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2005، ص 32.

[49]- والتي تقابلها المادة 58 من القانون 01/21 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2002.

[50]- انظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم .

ويتميز هدا النوع من التحقيق، عن التحقيق في المحاسبه، انه يتم على ضوء الوثائق الموجودة على مستوى إدارة الضرائب وليس بعين المكان، وان الجهه المخوله لها مراقبه الوثائق هي المفتشيه المختصه إقليميا[51] وتشمل هده المراقبه الخاضعين لنظام التقدير الجزافي ونظام الربح الحقيقي على حد سواء، واغلبيه المنازعات المترتبه عنها تخص كيفيه تحديد الوعاء الضريبي، حيث تلتزم إدارة الضرائب بتسبيب تعديلها للتصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبه، كما يلتزم هدا الاخير بتقديم الدليل بان الضريبه المفروضة عليه تلقائيا، مبالغ فيها.

ثانيا- **التحقيق في المحاسبه:**

ويقصد بالتحقيق في المحاسبه مجموعه العمليات التي تقوم بها اجهزة مختصه[52]، وهدفها هو مراقبه التصريحات الجبائيه المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبه وفحص محاسبتهم مهما كانت طريقه حفظها، حتى ولو كانت معلوماتية، والإطلاع على الدفاتر التجاريه الواجبه قانونا، والتاكد من مدى مطابقتها مع المعطيات الماديه وغيرها حتى يتسنى معرفه مدى مصداقيتها.

والهدف الاساسي من التحقيق في محاسبه المكلفين بالضريبه وإجراء كل التحريات هو تاسيس وعاء الضريبه ومراقبتها، لدلك وضع المشرع ضمن المادة 20 ق إ ج، قواعد تنظم السير القانوني لهده العمليه مبينا شروطها من جهه وضابطا لإجراءاتها من جهه اخرى.

1 شروط التحقيق في المحاسبه:

حسب نص الفقرة الاولى من المادة 20 ق إ ج، فإن التحقيق في المحاسبه يجب ان يتم في عين المكان، اي في محل المكلف بالضريبه، غير انه هناك استثناء اوردته المادة وهو حاله تقديم المكلف لطلب مكتوب ومقبول من طرف الإدارة الجبائيه، او في حاله القوة القاهرة، يمكن للمحققين اخد الوثائق المحاسبيه لفحصها في مكاتبهم بشرط ان يسلم للمكلف في هده الحاله وثيقه تثبت فيها طبيعه الوثائق المسلمه ونوعيتها.

---

[51]- أي مفتشية الضرائب التابعة للدائرة الضريبية التي فرضت على مستواها الضريبة موضوع التحقيق، والتي يترأسها رئيس المفتشية، الذي يوجد تحت يديه الملف الجبائي المتعلق بالضريبة المفروضة والذي يقوم فورا باستقبال الشكاوى من مديرية الضرائب والإشراف على تسجيلها في سجل خاص، أنظر:
- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص، 45 .

[52]- كريبي زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7 لسنة 2005، ص 15.

كما تضيف الفقرة الثانيه انه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبه إلا من طرف اعوان الإدارة الجبائيه الدين لهم رتبه مفتش على الاقل[53]، وفي حاله استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بدلك كما نصت صراحه على دلك الفقرة الرابعه من نفس المادة.

ويمارس التحقيق مهما كانت الوسيله المستعمله لحفظ الحقوق، فإدا كانت المحاسبه ممسوكه بواسطه انظمه الإعلام الالي، يمكن ان تشمل المراقبه مجمل المعلومات والمعطيات التي تساهم بصورة مباشرة او غير مباشرة في تكوين النتائج الجبائية، حسب ما ورد في الفقرة التالته من نفس المادة.

2 إجراءات التحقيق في المحاسبه:

لقد ضبطت المادة 20 من ق إ ج بدقه إجراءات التحقيق وبينت كل التفاصيل والاستثناءات الواردة عليها، نستعرضها وفقا لترتيبها في المادة كما يلي:

- لا يمكن الشروع في إجراء اي تحقيق في المحاسبه حسب نص الفقرة الرابعه دون إعلام المكلف مسبقا، بهدف تحضير الوثائق ومستلزمات التحقيق، عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على ان يستفيد من اجل ادنى للتحضير مدته 10 ايام ابتداء من تاريخ إستلام هدا الإشعار، ولا يمكن البدء في التحقيق إلا بعد مرور هده المدة.

غير انه هناك استثناء يتعلق بحاله حدوث مراقبه مفاجئه، يكون مبررها المعاينه الماديه للعناصر الطبيعيه للاستغلال والتاكد من وجود الوثائق المحاسبيه، فإنه يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبه عند بدايه عمليات المراقبه.

كما اشترطت المادة نفسها تضمين الإشعار بالتحقيق البيانات الضروريه، كالقاب واسماء ورتب المحققين، تاريخ وساعة اول تدخل والفترة التي يتم فيها التحقيق، وكدا الحقوق، الضرائب، الرسوم المعنيه والوثائق الواجب الإطلاع عليها، دون إغفال الإشعار صراحه وتحت طائله بطلان الإجراء، ان المكلف له الحق في الاستعانه بمستشار من

---

53 - أنظر نص الفقرة الثانية من المادتين 20 و21 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلتين على التوالي بموجب المادتين 37 و38 من القانون08/21 المؤرخ في 2008/12/30، الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، صادرة في 2008/12/31.
هكذا وتجدر الإشارة إلى أنه قبل هذا التعديل 2009، كان التحقيق في المحاسبة يقوم به عون برتبة مراقب.

اختياره اثناء إجراء عمليه المراقبه، هدا ما اكدته الغرفه الإداريه للمحكمه العليا في قرار لها صادر بتاريخ 1994/06/05[54].

- لا يمكن تحت طائله بطلان الإجراء ان تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبيه اكثر من اربعه (4) اشهر بالنسبه لمؤسسات تاديه الخدمات التي لا يتجاوز رقم اعمالها مليون دينار بالنسبه لكل سنه محقق فيها، او المؤسسات الاخرى التي لا يتجاوز رقم اعمالها مليوني دينار.

ويمتد هدا الاجل إلى سته(6) اشهر إدا تجاوز رقم اعمالها على التوالي خمسة (5) ملايين وعشرة(10) ملايين دينار، وفي الحالات الاخرى يجب ان لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان سنه واحدة، هدا ما نصت عليه المادة 20 5 ق إ ج، باستثناء ما يتعلق بقراءة الملاحظات والعراتض المقدمه من طرق المكلف، بعد انتهاء عمليات التحقيق، او حالة استعمال مناورات تدليسيه متبته قانونا او إدا قدم المكلف معلومات غير كافيه او غير صحيحة اثناء التحقيق، او إدا لم يرد في الاجال المحددة على طلبات التوضيح، المنصوص عليها في المادة 19من ق إ ج، وهي 30 يوم، إد تكون الإدارة في هده الحالات غير مقيدة بالمدة المدكورة.

ثالثا- **التحقيق المعمق في مجمل الوضعيه الجبائيه العامه:**

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعيه الجبائيه العامه، مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، اي التاكد من صحة التصريحات المتعلقه بالدخل العام، ويتند هدا الإجراء عادة في حاله ما إدا لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح به من طرف المكلف من جهه، والعناصر المكونه لنمطه المعيشي او النفقات المخصصه لصيانه املاكه من جهه اخرى.

54- "... من المقرر قانونا أن كل اقتراح بالزيادة يقدم بمناسبة المراقبة الجبائية يعتبر باطلا إذا لم يشر إلى المكلف بان له الحق في أن يساعده مستشارا يختاره هو، من أجل مناقشة هذا الإقتراح أو من أجل الإجابة عليه.
ويستطيع كل مكلف أن يساعده مستشار يختاره هو خلال التحقيق في المحاسبة ويجب أن يشعر بهذا الحق تحت طائلة بطلان الإجراءات.
ولما ثبت من أوراق ملف القضية الحالية أن إدارة الضرائب لم تحترم المبدأ القانوني المذكور فإن قضاة الدرجة الأولى عندما قضوا بإبطال إجراءات التحقيق قد التزموا بتطبيق القانون، يتعين تأييد قرارهم....".
- أنظر: القرار رقم 104152 بتاريخ 1994/06/05، قضية (وزير الاقتصاد) ضد (ب م)، المجلة القضائية، عدد 3 لسنة 1994 ، ص ، 199.

وبمفهوم نص المادة 21 من ق إ ج، فإن التحقيق المعمق في الوضعيه الجبائيه الشامله لا يمكن ان يقوم به اعوان الإدارة الضريبيه إلا على الاشخاص الطبيعيه، وبالتالي فلا يكون هدا التحقيق على الاشخاص المعنويه(الشركات)، ولو كان موضوعه احد الشركاء، ففي هده الحاله تتم مناقشه نصيب الشريك المعني بمفرده[55]، والهدف من كل هدا هو معرفه الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي (اي التحقيق في الضريبه على الدخل).

والتحقيق في الوضعيه الجبائيه الشامله لا يمكن ان يتم حسب نص المادة 21 2، إلا من طرف اعوان الإدارة الجبائيه الدين لهم رتبه مفتش على الاقل[56]، وهدفهم هو التاكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهه، والدمه الماليه والعناصر المكونه لنمط معيشه اعضاء المقر الجبائي من جهه اخرى[57]، وكل دلك وفقا للإجراءات التاليه:

- إعلام المكلف بالضريبه المعني بالامر مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، مرفقا بميثاق حقوقه وواجباته، ومنحه اجلا للتحضير يقدر بـــ 15 يوما من تاريخ الاستلام، مع إعلامه بحقه في الاستعانه بمستشار يختاره وفقا لما نصت عليه المادة 21 3 ق إ ج [58].
- تحديد الفترة موضوع التحقيق، بحيث لا يمكن تحت طائله بطلان إجراء فرض الضريبه، ان يمتد التحقيق المعمق في الوضعيه الشامله طيله فترة تفوق سنه واحدة، اعتبارا من تاريخ إستلام الإشعار، ويمكن الخروج عن هده القاعدة في حاله استعمال مناورات تدليسيه، او في حاله تقديم المكلف بالضريبه معلومات خاطئه، او تماطل على الرد على طلبات الإدارة الجبائيه في الاجال المنصوص عليها في المادة 19 ق إ ج، وهي 30 يوم.
- والإجراء الاخير هو ضرورة إعلام المكلف بالضريبه بنتائج التحقيق المتوصل إليها، والتي على ضوئها يتم تحديد اسس فرض الضريبه على الدخل.

55- صالحي العيد، المرجع السابق، ص 47.

56- انظر نص الفقرة الثانية من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ، المعدل والمتمم.

57- وقد نصت المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:
أ تفرض ضريبة الدخل على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومداخيل أولاده والأشخاص الدين معه والمعتبرين في كفالته، ومن أجل تطبيق الفقرة السابقة، يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة أن لا يتوفر على مداخيل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف بها.
- أولاده إذا قل عمرهم عن 18 سنة، أو عن 25 سنة إذا كانوا يزاولون دراستهم، أو إذا كانوا عجزة بمقتضى نصوص قانونية.
- وفقا لنفس الشروط الأولاد الذين يأويهم في بيته.
ب – يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض ضرائب متميزة على أولاده عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته.
ج – إن فرض ضريبة مشتركة يمنح الحق في التخفيض بنسبة 10% من الدخل الخاضع للضريبة.

58- المعدلة بموجب المادة 38 من القانون رقم 21/08، الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2009، المرجع السابق.

ومهما يكن، فإن مهمه المراقبون في هدا المجال هي البحث عن الاخطاء وعن كل خلل او سهو او إخفاء معلومات تمس بمصالح الخزينه العموميه، شريطه توفر الصفه والاختصاص المكاني، وكل هدا يمكنهم من مراجعه الاسس الضريبيه وجعل التقييم الدي تم خارج المحاسبه يحل محل الوعاء المصرح به، مستعملين في دلك كل الامتيازات المخوله إياهم قانونا، وتتمثل اساسا في:

- القيام بإجراءات المعاينه في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق او العناصر الماديه التي من شانها ان تبرر التصرفات الهادفه إلى التملص من المراقبه او دفع الضريبه، على ان يتم دلك بموجب ترخيص صادر بامر من رئيس المحكمه المختصه إقليميا او قاضي يفوضه هدا الاخير، وفقا لما نصت عليه المادة 35 ق إ ج.
- إمكانيه القيام بالمعاينات الفجائيه دون إشعار مسبق، للتاكد من العناصر الماديه، ودلك قبل الشروع في المراقبه المحاسبيه التي تتطلب الفحص العميق للوثائق المحاسبيه في التاريخ المبلغ للمكلف بالضريبه وخلال المدة المحددة قانونا.
- إمكانيه القيام بالتحقيق بمكاتب الإدارة في الحالات المقررة قانونا، ووفقا للاشكال المنصوص عليها في المادة 46 من ق إ ج.
- إمكانيه رفض المحاسبه بسبب الخلل الموجود فيها، بعد استعمالها لسلطتها التقديريه في اعتبار العيوب اللاحقه بالمحاسبه(النقائص والاخطاء والإغفالات) خطيرة او بسبب امتناع المكلف بالضريبه عن تقديم الوثائق المحاسبيه، ودلك وفقا للشروط المحددة قانونا.
- القيام بالفرض التلقائي للضريبه في حاله امتناع المكلف بإجراء المراقبه، اي تعدر القيام بها من طرف المحققين او في حاله عدم مسك محاسبه قانونيه او عدم تقدير الدفاتر المحاسبيه او في حاله رفض هده الدفاتر او في حاله عدم الرد عن طلبات المحققين بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها[59].

[59]- كريبي زبيدة، المرجع السابق ، ص 16 .

الفرع الثاني

الفرض التلقائي للضريبه

لقد منح القانون للإدارة الضريبيه حق تقدير المادة الخاضعه للضريبه، وعلى هدا الاساس نجد انها تتمتع بحريه واسعه في اللجوء إلى كافه الوسائل المتاحه قانونا من اجل الوصول إلى تحديد سليم لوعاء الضريبه[60]، فإدا كانت الإدارة غير مقتنعه بالتصريحات التي قدمها المكلف حول المادة الخاضعه للضريبه، او استحاله إجراء المراقبه او التحقيق، فإنها تلجا إلى إجراء الفرض التلقائي للضريبه، والدي غالبا ما يظهر في صورتين؛ رفض المحاسبه والتقييم التلقائي للضريبه.

اولا رفض المحاسبه:

لقد نص المشرع الجبائي على هدا الإجراء ضمن نص المادة 43 من ق إ ج، إد يسمح للإدارة برفض المحاسبه والشروع في إجراءات الفرض التلقائي للضريبه متى توفرت الحالات التاليه:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابيه غير مطابق لاحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري ولشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبه.
- عندما لا تحتوي المحاسبه على ايه قيمه مقنعه، بسبب انعدام الوثائق التبوتيه.
- عندما تتضمن المحاسبه اخطاء او إغفالات او معلومات غير صحيحه خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبه.

وعلى كل فإن الإدارة الجبائيه مجبرة على تبليغ المكلف بالضريبه باسس فرض الضريبه المحددة تلقائيا على إثر رفض المحاسبه، وهي ملزمه بالرد على ملاحظاته[61].

وبصورة عامة، ووفقا لنص المادة 42 ق إ ج، فإدا حدد العون المحقق اسس فرض الضريبه إثر تحقيق في المحاسبه فإنه يجب تبليغ كل النتائج المتوصل إليها إلى المكلف بالضريبه، وهدا حتى في حاله عدم إجراء إعادة تقويم او رفض المحاسبه[62].

60- محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص 149.
61- أنظر نص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم.
62- صالحي العيد، المرجع السابق، ص 45.

ثانيا- التقييم التلقائي للضريبه:

يعتبر التقييم التلقائي للضريبه من الوسائل الخطيرة التي تلجا إليها الإدارة الضريبيه من اجل إستيفاء ديونها لدى الغير، فهو يعتبر بمثابه عقوبه تفرض على المكلف في حاله تقاعسه في اداء واجباته تجاه الإدارة، تضاف إلى العقوبات المنصوص عليها في نصوص اخرى، وهدا ما يفهم من نص الفقرة الاولى من المادة 44 ق إ ج.

هكدا وقد حددت المادة 44 ق إ ج المشار إليها اعلاه، الحالات التي يتم فيها اللجوء إلى هدا الإجراء، على النحو الاتي:

- حاله استحاله المراقبه او التحقيق او حق المعاينه بسبب فعل المكلف او غيره او الامتناع عن الرد على الطلبات الموجهه إليه من طرف مفتش الضرائب بشان التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها.

- عدم مسك محاسبه قانونيه او السجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و69 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، او اكتتاب الكشوف المتعلقه بها، بعد شهر على الاقل من إعداره لتسويه وضعيته.

- حاله عدم تقديم تصريح إدا كان دخله الصافي المحدد وفقا للمواد 85 إلى 98 من ق ض م، يزيد على المجموع المعفى من الضريبه.

- في حاله رفض المحاسبه الدي يتم حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 31 ق إ ج[63].

على كل، ففي هده الحالات يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبه بتبليغ اساس فرض الضريبه إلى المكلف بالضريبه، ولهدا الاخير اجل عشرين(20) يوما للإدلاء بملاحظاته. ويحدد اساس فرض الضريبه وفقا للشروط المنصوص عليها، دون ان يستطيع المكلف الاعتراض على هدا التقدير، كما لو انه استعمل رؤوس اموال او كان يحصل على هبات من الغير[64].

63- إن المادة31 ق إ ج التي أحالتنا عليها الفقرة السادسة من المادة 44 من نفس القانون، ليست لها علاقة بموضوع رفض المحاسبة، وهي نفس الملاحظة التي سجلناها حول المادة التي تقابلها في القانون 01/21 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2002، وهي المادة 71، بعد الإحالة الواردة إليها بموجب المادة 84 من نفس القانون، وعلى المشرع الانتباه إلى مثل هذه الأخطاء الشائعة التي أثارت انتباهنا في هذا القانون، حفاظا على انسجام النصوص القانونية.

64- من أجل تفاصيل أكثر، راجع نص المادة 44 من ق إ ج.

المطلب الثاني

امتيازات الإدارة في تحصيل الضريبه

تعتبر الديون الضريبيه من حيت المبدا بحسب نص المادة 370 من ق ض م ر م[65]، ديونا محموله وليست مطلوبه، اي انه يتعين على المكلف بالضريبه المبادرة بدفع ما عليه من ديون تجاه الخزينه خلال الاجل القانوني المحدد لذلك، دون إكراه من طرف الإدارة الضريبيه وهو ما يصطلح بالتحصيل الودي[66]، وإذا لم يراع المكلف متطلبات هدا التحصيل سيدفع بإدارة الضرائب إلى استعمال الوسائل التي تتوفر عليها قانونا، اي استعمال صلاحياتها من اجل استيفاء دين الخزينه العموميه وغالبا ما تكون زجريه او ردعيه، لإجباره على الدفع، كتلك الواردة في قانون الإجراءات المدنيه والإداريه، المتمثله اساسا في مختلف طرق التنفيد الجبري،من جهه، ومن جهه اخرى، تلك التي نص عليها قانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائيه.

ولا تشرع إدارة الضرائب في تنفيد متابعاتها ضد المكلف بالضريبه إلا بعد استيفائها للإجراءات السابقه على التنفيد الجبري، وهي تبليغ نسخه من السند التنفيدي مع التكليف بالإلزام. وسوف نتعرض فيما يلي إلى الوسائل المتاحة لإدارة الضرائب لتحصيل ديون الخزينه العموميه حسب ما نصت عليها المادة 145 من ق إ ج.

الفرع الاول

الغلق المؤقت للمحلات المهنيه وبيعها

لقد حدد المشرع الجزائري بموجب مختلف النصوص القانونيه المتعلقه بالمجال الضريبي، اهم الوسائل القانونيه الاستثنائيه التي تملكها الإدارة الضريبيه من اجل استيفاء ديونها لدى الغير، وفقا لإجراءات قانونيه صارمه، نصت عليها المادة 145 من ق إ ج[67].

65- التي تنص على ما يلي :" تؤدي الضرائب والرسوم المشار إليها في هذا القانون نقدا لدى صندوق القابض القائم على جدول الضرائب أو حسب طرق الدفع التي يرخصها التشريع الجاري به العمل ".

66- ويقصد بالتحصيل الودي قيام المكلف بالضريبة بتسديد ما عليه من ضرائب خلال الأجل القانوني، ويتم بطريقتين هما : التحصيل بواسطة الجدول العام و التحصيل بواسطة جدول التسوية. من أجل تفاصيل أكثر، أنظر:
- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 82.

67- التي تنص على ما يلي:" تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء ،فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار، يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة ".

اولا الغلق المؤقت للمحل المهني:

يعتبر غلق المحل التجاري[68] من ضمن الإجراءات الاستثنائيه التي منحها المشرع للإدارة الجبائيه لتمكينها من تحصيل اموال الخزينه العامه، والتي وردت في المادة 34 من قانون الماليه لسنه 1997[69] والتي عدل بموجبها المشرع المادة 392 من ق ض م، واكدتها المادة 146 من ق إ ج.

ففي الحاله التي يتعذر فيها تحصيل الضريبه بالطرق العاديه وحفاظا على اموال الخزينه العموميه، وبناءا على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، يصدر المدير الولائي للضرائب قرار غلق المحل التجاري التابع للمكلف المعني بهذا الإجراء، ويشترط في ذلك توجيه تنبيه يبلغ للمعني يوما كاملا بعد تاريخ وجوب الاستحقاق وفقا لما تنص عليه المادة 145 ق إ ج، وان لا يتجاوز هذا الغلق مدة اقصاها سته(06) اشهر، ويتم تبليغ قرار الغلق للمكلف المعني بالإجراء محضر قضائي، على ان يتم تنفيذ هذا القرار في مهله عشرة (10) ايام ابتداء من تاريخ التبليغ، إذا لم يتمكن المكلف من التحرر نهائيا من دينه الضريبي نهائيا، او لم يقم باكتتاب اجلا للتسديد بموافقه صريحه من القابض القائم بالمتابعه، وفقا لاحكام الفقرة الثانيه من المادة 146 ق إ ج[70].

وموازاة مع هذا الإجراء الذي يعتبر استثناء من القاعدة العامه، اجاز المشرع للمكلف المعني بإجراء الغلق ان يطعن في قرار المدير الولائي للضرائب من اجل رفع اليد، بعريضه يقدمها إلى رئيس المحكمه الإداريه المختصه إقليميا، للفصل فيها وفقا لاحكام القضاء الإستعجالي.

68- إن المتفحص للمادة 34 من الأمر 30/96 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 1997، يجد أن هناك اختلاف في المعنى بين ما هو وارد في النسخة الصادرة باللغة الفرنسية والنسخة الصادرة باللغة العربية، إذ وردت في النص الفرنسي عبارة Local à usage professionnel، بينما وردت في النص العربي عبارة (محل تجاري)، ونحن نعلم أن الفرق شاسع بين المعنيين، غير انه تم تدارك الأمر من طرف المشرع بحيث وحد بين المعنيين في المواد 145 و146 من قانون الإجراءات الجبائية.

69 - الأمر 30/96 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر عدد 85، صادرة في 31 ديسمبر 1996.

70- التي تنص على ما يلي :"....إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي أو لم يكتتب أجلا للاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي والعون المنابع بتنفيذ قرار الغلق ....".

إلا انه لا يمكن لهده الهيئه ان تفصل إلا بعد سماع الإدارة الجبائيه او استدعائها قانونا، مع العلم ان هدا الطعن لا يوقف إجراءات تنفيد قرار الغلق المؤقت حسب ما نصت عليه الفقرة التالته من المادة 146 ق إ ج.

ثانيا **بيع المحل المهني:**

يندرج حجز المحل التجاري بقصد بيعه كإجراء من إجراءات المتابعه المنصوص عليها في المادة 145 من ق إ ج، ضمن الحجز التنفيدي والحجز على المنقول.

ونظرا لكون قانون الإجراءات المدنيه الملغى لم يتضمن حسب الفقرة التانيه من المادة 151 من ق إ ج احكاما تتعلق ببيع المحل التجاري برمته، فإن بيعه يتم وفقا لإجراءات البيع العلني للمنقولات الواردة في الفقرة الاولى من المادة 152 وفي الفقرة 3 وما يليها من المادة 151 من هدا القانون.

ويتم البيع إما من طرف اعوان المتابعات، او من طرف المحضرين القضائيين، او من طرف محافظي البيع بالمزاد العلني، عملا باحكام الفقرة الاولى من المادة 152 ق إ ج.

ولا يحصل البيع، تحت طائله البطلان، إلا بإتباع الإجراءات التاليه:

1 – **وجوب الحصول على رخصه البيع:**

يتعين على قابض الضرائب المتابع، بعد اخد راي مدير الضرائب للولايه، الحصول على ترخيص بالبيع من الوالي، او من ايه سلطه تقوم بنفس المهام، عملا باحكام نص المادة 146 ق إ ج التي تنص على انه«...*يخضع تنفيد المتابعات عن طريق البيع، برخصه تعطى لقابض بعد اخد راي مدير الضرائب بالولايه من طرف الوالي او ايه سلطه تقوم مقامه*».

وفي حاله عدم الحصول على ترخيص من طرف الوالي في اجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إليه او إلى السلطه التي تقوم مقامه، فحسب نص المادة 146 ق إ ج يمكن لمدير الضرائب بالولايه ان يرخص قانونا لقابض الضرائب المتابع الشروع في البيع.

غير انه إدا تعلق الامر بمواد او سلع محجوزة قابله للتلف او تشكل خطرا على المحيط يمكن الشروع في البيع المستعجل بناءا على ترخيص من طرف مدير الولايه للضرائب.

وفي نظرنا فإن سلطه الترخيص الممنوحة للمدير الولائي للضرائب، لمتابعه إجراءات البيع، تعد إجحافا في حق المكلف بالضريبه وصورة من صور عدم التوازن بين حقوقه

وحقوق الإدارة الضريبيه، وتكريسا لامتيازات السلطه العامه الممنوحه لها لاستيفاء ديون الخزينه العموميه.

ومن اجل تحقيق هدا التوازن يستحسن تعديل قانون الإجراءات الجبائيه في هدا المجال والنص فيه على إسناد منح الترخيص لبيع المحل المهني لرئيس الجهه القضائيه المختصه التي يوجد في دائرة اختصاصها هدا المحل، كضمان لحقوق المكلف بالضريبه، ودلك على غرار ما هو معمول به متلا في فرنسا، حيث يتعين الحصول على ترخيص ببيع المحل المهني التابع للمكلف بالضريبه، من رئيس المحكمه، حسب نفس اوضاع بيع ممتلكات القصر [71].

2 – عدم جواز البيع إلا بعد مرور 10 ايام من تاريخ الإعلانات:

وحسب ما نصت عليه الفقرة الثانيه من المادة 151 ق إ ج فإنه يجري البيع بعد عشرة (10) ايام من إلصاق الإعلانات المتضمنه بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري، والقابض المباشر للمتابعه واسميهما، موطنهما والرخصه التي يتصرف القابض بموجبها، ومختلف العناصر المكونه للمحل؛ طبيعه عملياته، وضعيته القانونيه وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل ومكان، يوم وساعه فتح المزاد وعنوان مكتب القباضه.

ويسعى القابض المباشر للمتابعة، وجوبا بإلصاق هده الإعلانات، ودلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي، حيث يوجد المحل وفي المحكمه التابع لاختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع.

ويدرج الإعلان قبل (10) ايام من البيع في جريدة مؤهله لنشر الإعلانات القانونيه في الدائرة او الولايه [72] حيث يوجد المحل التجاري.

ونحن نعيب هدا الشرط نظرا لعدم وجود ايه نشريه او جريدة للإعلانات القانونيه على مستوى الدائرة او الولايه مع ان المادة 151 من ق إ ج تنص على ان عدم مراعاة شكليات الإشهار يؤدي إلى عدم حصول البيع.

71- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 99.

72- و يثور هنا التساؤل بخصوص قانونية الإعلانات المنشورة في جرائد ذات طابع وطني، ومدى استيفائها للمتطلبات الآمرة لقانون الإجراءات الجبائية، المبدأ القائل بالخاص يقيد العام .

ويبقى هذا التساؤل مطروحا في انتظار إثارة هذه المسالة قضائيا والبت فيها من طرف مجلس الدولة، خاصة وأن الجريدة الوحيدة المخصصة للإعلانات القانونية هي النشرة الرسمية للإعلانات، حسب المرسوم التنفيذي رقم 70/92 المؤرخ في 1992/02/18، الذي يتعلق بالنشرة الرسمية للإعلانات القانونية، ج ر عدد 14 صادرة في 23 فيفري 1992، والتي ورد ذكرها في المقطع الرابع من الفقرة الرابعة من المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية .

الفرع الثاني

الحجز وإشعار الغير الحائز

إضافه إلى السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبيه من اجل استيفاء ديون الخزينه العموميه لدى المكلفين بالضريبه، والتي سبقت الإشارة إليها اعلاه، نجد ان المشرع قد خولها امتيازات اخرى تتمثل اساسا في الحجز وإشعار الغير الحائز.

اولا الحـــجـــز:

يعد الحجز كما اشارت إليه المادة 145 من ق إ ج، إحدى طرق التنفيذ المستعمله من قبل إدارة الضرائب لإجبار المكلف بالضريبة على تسديد دين الخزينه العموميه، وذلك مع احترام الإجراءات القانونيه المتعلقه بذلك، خصوصا ما يتعلق بإعلام المكلف بان الإعدار بالتسديد الموجه إليه يستتبع بحجز امواله تم بيعها بالمزاد العلني إذا لم يقم بتسديد ما عليه من ديون في الاجال الممنوحه له، او لم يتحصل على اجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة.

ولا يمكن الامر بوقف تنفيذ الحجز المضروب من طرف إدارة الضرائب على اموال المكلف بالضريبه إلا في حاله طرح النزاع امام القضاء المختص، وهو القضاء الإستعجالي، وعليه فإنه في حاله عدم وجود نزاع قضائي حول صحه الضريبه فإن القضاء برفع الحجز امام قاضي الموضوع دون مناقشه صحه فرض الضريبه مخالف للقانون، هذا ما اكده قضاء مجلس الدوله في قراره الصادر في 2002/10/15[73].

ثانيا إشعار الغير الحائز:

كثيرا ما تستعمل إدارة الضرائب طريق إشعار الغير الحائز لتحصيل دين ضريبي حال الاداء ومحدد المقدار، ومثال ذلك إشعار الشيك او الحساب الجاري، وذلك لاستيفاء دين المكلف لدى الغير، وإن لم تتمكن الإدارة إستتيفاء دينها بعد استعمال هذا الإجراء خلال مدة ثمانية (8) ايام فإنها تلجا إلى إجراء الحجز[74].

---

[73] - مجلس الدولة، ملف رقم 5543، بتاريخ 2002/10/15، قضية (مديرية الضرائب لولاية البليدة) ضد (س ع)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، لسنة 2003 ، ص 88.

[74] - Recouvrement de l'impôt ,B S F, N° 13 ,Décembre 1995 ,op.cit, p36-37.

وقد وردت الإشارة إلى هدا الإجراء عرضا في بعض مواد قانون الضرائب المباشرة كالمادة 401 منه [75] وفي قانون الإجراءات الجبائيه كالمادة 159 في فقرتها الثانيه[76]، ولا وجود لنصوص قانونيه تعرفه وتحدد شروطه واثاره او كيفيات تطبيقه.

فإشعار الغير الحائز إجراء تنفيدي خاص بالقانون الضريبي، يمكن الإدارة بمجرد تقديم طلبها، من إجبار شخص على تسديد الضرائب التي يكون مكلف ما مدينا بها، من الاموال المودعه لديه، او من الاموال التي يكون حائزا او مدينا بها للمكلف بالضريبه[77]، واجل صلاحيته طبقا لنص المادة 384 ق ض م ر م، هو سنه واحدة عندما يكون المدين بالضريبه شخصا طبيعيا واربع سنوات عندما يكون الشخص المدين شخصا معنويا[78].

ويمكن حصر مميزات هدا الإجراء في الجوانب التاليه:

- يتبع هدا الإجراء لتحصيل الضرائب الخاضعه لامتياز الخزينه العموميه.
- يطبق على جميع انواع الضرائب المباشرة والغرامات والمصاريف التكميليه لها.
- لا ينصب إلا على تحصيل النقود.
- تبليغه للغير يجعله مدينا شخصيا في مكان المكلف بالضريبه.
- تبليغه للغير الحائز قاطع للتقادم الرباعي عملا باحكام المادة 159 ق إ ج[79].

اما ما يتعلق بطبيعه الوثيقه في حد داتها، فإننا نرى بانها مشوبه بعدة عيوب، باعتبارها لم تتضمن البيانات الاساسية الواجب توفرها مثل عدم احتوائها للمواد القانونيه التي تسمح قانونا بالقيام بهدا الإجراء، وكدا البيانات المتعلقه بموضوع الضريبه موضوع التحصيل وتاريخ وضع الجدول في التحصيل، واكثر من دلك لم تبين المبالغ الواجب تسديدها والطرق المتبعه في دلك وحقوق الغير الحائز.

وامام هده النقائص فإنه يمكن إثارة تساؤلين اساسين في هده المساله:

75- التي تنص على ما يلي :" ينتج الاعتراض على الأموال الصادرة من كسب المدين، في مجال الضرائب الإمتيازية، من طلب المنصوص عليه في المادة 384 الذي تكتسي مبدئيا شكل إشعار أو إنذار الغير الحائز.

76- والتي تنص على ما يلي : "....إن تبليغ أحد سندات المتابعة سواء كان إخطارا أو إشعار الغير الحائز...".

77- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 101 .

78- راجع نص الفقرتين الثانية والثالثة من المادة 384 من ق ض م ر م .

79- تنص المادة 159 من ق إ ج على ما يلي :" يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد مكلف بالضريبة طيلة أربع سنوات متتالية اعتبارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق، حق المراجعة و تسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة .....".

الاول: يتعلق بمدى قانونيه التبليغ الذي يتم بواسطه استمارة، افلا يؤدي مثل هدا التبليغ إلى بطلان الإجراء برمته؟ وكل هدا يجعل تدخل المشرع امرا ضروريا من اجل رفع هدا الغموض وتدارك هدا الفراغ تفاديا للصعوبات والإشكالات التي تعترض العمل بهدا الإجراء، حفاظا على حقوق الخزينه العموميه والمكلفين بالضريبه، خاصه ان القوانين المتعلقه بموضوع الضرائب جاءت خاليه من كل ما يفيد تعريفه وإجراءاته واثاره.

الثاني: يتعلق بالطبيعه القانونيه للإجراء، فهل يعتبر قرارا إداريا يقبل الطعن فيه قضائيا ام لا؟

لقد اجاب مجلس الدوله على هدا التساؤل في قراره الصادر بتاريخ 2000/03/27، اين اعتبر إشعار الغير الحائز قرارا إداريا يقبل الطعن فيه امام القضاء، وتتلخص وقائع القضيه فيما يلي: «..*وبناءا على إشعار الغير الحائز، صادر عن قابض الضرائب المباشرة بتاجنانت، مرسل إلى بنك المستانف تم حجز مبلغ 115.000 دج لصالح الخزينه العموميه، فتم الطعن في الحجز امام الغرفه الإداريه لمجلس قضاء قسنطينه التي صرحت بعدم اختصاصها، وقد قرر مجلس الدوله بان الغرفه الإداريه لمجلس قضاء قسنطينه لم تطبق القانون تطبيقا سليما بتصريحها بعدم الاختصاص، لان مصدر الحجز المطعون فيه هو إشعار الغير الحائز الصادر عن قباضه الضرائب المتنوعه بتاجنانت، وبالتالي فهو قرار إداري يجب تقديمه إلى القضاء الإداري*»[80].

لقد تجلت بكل وضوح اهم الصلاحيات التي تملكها الإدارة الضريبيه لاستيفاء ديون الخزينه لدى المكلفين بالضريبه، التي لا يمكن للقضاء التخفيف منها[81] وهي صلاحيات جد واسعه، تؤثر على ميزان القوى بين الإدارة والمكلف، خاصه إدا علمنا ان اغلب سلطاتها تمارس بمحض إرادتها وبترخيص منها، كما هو الشان ببيع المحل المهني.

إن ما يمكن الوصول إليه في هدا المجال هو عدم تكافؤ ميزان القوى بين الإدارة الضريبيه والمكلف بالضريبه، سواء تعلق الامر بالوعاء او التحصيل، فكما تملك الإدارة الجبائيه صلاحيه اتخاد كل الإجراءات القانونيه المتاحه لها من اجل تقدير وحساب اساس

---

[80]- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 104.

[81]- إن عملية تحصيل الضريبة هي من اختصاص السلطة الإدارية، ولا يمكن في حال من الأحوال أن تكزن موضوع عرقلة من طرف السلطة القضائية، وذلك احتراما لمبدأ الفصل بين السلطات، أنظر:
-Contentieux fiscal, B S F , N° 14, M F, DG I, Mars 1996, p 27 -28 .

فرض الضريبه وربطها فلها ايضا استخدام امتيازاتها واتخاد ما تراه مناسبا من إجراءات من اجل تحصيل تلك الضرائب واستيفاء ديون الخزينه العموميه لدى الغير، وليس لدى المكلف بالضريبه إلا الخضوع إلى تلك القواعد الصارمه.

وتتعمق اكثر هده السلطات اثناء النظر في المنازعات المترتبه عن مختلف العمليات الجبائيه، وسوف يتاكد لنا دلك لاحقا عند الحديث عن المرحله الإداريه لتطور المنازعه الضريبيه، او ما يصطلح عليه في التشريع الجبائي بالشكوى الضريبيه، وسنسعى ضمن المبحث التالي الوقوف على اهم الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة اثناء نظرها في الشكاوى المرفوعه إليها.

المبحث الثالث

امتيازات الإدارة الجبائيه للنظر في منازعات الضرائب المباشرة

بعدما تطرقنا في المبحث الثاني من هدا الفصل إلى اهم الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبيه اثناء تقدير الضريبه وحسابها تم تحصيلها، والتي غالبا ما تكون السبب الرئيسي للمنازعه الضريبيه، سوف نتناول ضمن هدا المبحث امتيازات الإدارة اثناء نظرها في الشكاوى المرفوعه إليها من طرف المكلفين بالضريبه، قبل اللجوء إلى القضاء.

وغالبا ما يصطلح على هدا الإجراء بالمرحله الإداريه لمنازعات الضرائب المباشرة، وهي مرحله إجباريه وحاسمة في الوقت نفسه، وتعتبر من اهم المميزات الخاصه التي تتميز بها المنازعه الضريبيه مقارنه بالمنازعه الإداريه العامه، وسوف نحاول قدر الإمكان بيان الإجراءات المتبعه في هده المرحله التي تتفرع بدورها إلى إجراءين اساسين، احدهما إجباري، وهو ما يقصد به التظلم الإداري امام المدير الولائي للضرائب، وثانيهما اختياري، يكون امام اللجان الإداريه بمختلف انواعها.

المطلب الاول

التظلم الإداري امام المدير الولائي للضرائب

إنه بالنظر إلى الطابع التقني الدي تتميز به القوانين الضريبيه، والتي انعكست بطريقه مباشرة او غير مباشرة على النزاع الضريبي، فقد تناول المشرع الجزائري إجراء التظلم الإداري، بنوع من الصرامه والاهتمام، واحيانا التمييز بين مختلف المنازعات من حيت الشروط الواجبه التوفر فيه حسب طبيعه النزاع او من حيت مجال تطبيقه[82] بالنظر لتعدد الضرائب وتشعب الإشكالات القانونيه التي يتيرها هدا الإجراء من جهه، والسلطه المختصه بالفصل فيه من جهه اخرى، كل هدا ما سنتطرق إليه من خلال الفرعين التاليين، بحيت نتناول شروط قبول التظلم الإداري، فرع اول، تم التحقيق في التظلم والفصل فيه، فرع تان.

[82]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 4 .

الفرع الاول

شروط التظلم الإداري

إنه رغم التعديلات المتكررة للاحكام المتعلقه بالإجراءات المتبعه في المنازعات الضريبيه، بمقتضى قوانين الماليه المتعاقبه، إلا اننا لم نجد ايا منها قد مس بالتظلم الإداري كإجراء إجباري قبل اللجوء إلى القضاء، وهدا إن دل على شيء إنما يدل على الدور الدي يمثله هدا الإجراء لكونه يتعدى مجرد كونه تاشيرة للمرور إلى الطعن القضائي، خاصه إدا ما تبين لنا ان قاعدة القرار الإداري السابق المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنيه والإداريه[83] متوفرة في مجال منازعات الضرائب المباشرة، ويظهر دلك من خلال قرار فرض الضريبه او سند تحصيلها في الوعاء او قرار المتابعه في نزاع التحصيل، كما ان خصوصيه المنازعه الضريبيه وحاجتها إلى معارف وتقنيات متميزة من اجل حلها جعلت المشرع يلح على هدا الإجراء ويحيطه بشروط جد صارمه سنوردها فيما يلي:

اولا شروط قبول التظلم:

إنه في مجال القانون الإداري العام عادة ما لا تاخد الطعون المقدمه إلى الإدارة شكلا معينا، ولا يشترط فيها شروط معينه كتلك الواجبه التوفر في عريضه الدعوى القضائيه إلا توجيهه إلى الجهه المختصه واهليه التصرف بالنسبه للمتظلم[84].

لكن في مجال النزاع الضريبي نجد ان التظلم الإداري او كما يصطلح عليه بالشكوى النزاعيه، تحتل قدرا كبيرا من الاهميه، خاصه في مجال الوعاء، إد خصص لها قانون الضرائب المباشرة قسما خاصا بها، ضمن المواد من 329 إلى 334 منه، التي تحدد الشروط الواجبه التوفر لقبولها واجالها، وحتى بعد صدور قانون الإجراءات الجبائيه نجد ان المشرع ابقى على نفس القدر من الإحاطه والاهتمام ضمن المواد 70 إلى 75 منه.

ولعلى هدا ما يميز التظلم في النزاع الجبائي عن الطعن الإداري السابق، بحيث يخضع إلى شكليات وقواعد إجرائيه تجعله يتميز بنظام خاص به[85].

---

[83]- وقد نصت عليه الفقرة الأولى من المادة 819 ق إ م إ على النحو الآتي:" يجب أن يرفق مع العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول، القرار الإداري المطعون فيه ما لم يوجد مانع مبرر ".
ويقابل هذا النص، الفقرة الثانية من نص المادة 169 من قانون الإجراءات المدنية الملغى .

[84]- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، د م ج، الجزائر 2005، ص 313 – 314.

[85] - Gilles Nnèl, op.cit, p 203.

وعلى خلاف كل هدا نجد ان التظلم في مجال نزاع التحصيل لم يحدد له المشرع الجزائري ايه شروط واعتبره مجرد طعن بسيط او كما يسميه القانون "طلب"[86]، وسوف نتعرض فيما يلي إلى الشروط الواجب توفرها في التظلم في مجال منازعات الوعاء.

1 – **الشروط المتعلقه بالمتظلم "الشاكي"**:

وعادة ما ترتبط هده الشروط بالمصلحه والصفه.

ا – **المصلحه**:

تعتبر المصلحه الجديرة بالحماية شرطا لقبول الشكوى الضريبيه والدعوى عموما امام القضاء، فصفه المدين بالضريبه او المكلف بها تجعله دو مصلحه لرفع شكواه، فقرار فرض الضريبه هو الدي يجعل الشخص مدين لحساب الخزينه العموميه، مما يعطي له صفة للتصرف[87]، وتتميز المصلحه في مجال النزاع الضريبي عموما بثلاث خصائص اساسيه نوردها فيما يلي:

- مصلحة شخصية: اي تتصف بنوع من الفرديه كاصل عام، واستثناءا يجوز للمكلفين الدين تفرض عليهم الضرائب جماعيا ان يقدموا تظلمات جماعيه، وهو ما نصت عليه المادة 73 من ق إ ج كما يلي:« *يجب ان تكون الشكايه فرديه غير انه يجوز للمكلفين الدين تفرض عليهم الضريبه جماعيا واعضاء شركات الاشخاص الدين يعترضون على الضرائب المفروضه على الشركه، ان يقدموا شكوى جماعيه...*».

- **مصلحه ماديه**: فعلى خلاف القواعد العامه المطبقه في مجال المنازعات الإداريه (قضاء الإلغاء خصوصا) حيت تقبل المصلحه المعنويه، فإنه في المجال الضريبي لا تقبل إلا المصلحه الماديه بحيت يكون موضوعها الاستفادة من تخفيض جزئي او إعفاء كلي من الضريبه او الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي او تنظيمي، ولا تقبل دعوى المكلف إدا كانت المصلحه المتارة معنويه بحته.

- **مصلحه فوريه**: إن النزاع الضريبي لا يمكن ان يتعلق إلا بضريبه قد فرضت فعلا، بدليل ان اجل الشكايه يبدا من تاريخ إحاله الجدول للتحصيل او الاقتطاع من المصدر، او من تاريخ حصول الاحداث التي هي موضوع الشكوى، ويستنتج دلك من اشتراط المشرع

---

[86]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 16.

[87] - Charles Debbasch, Jean – Claude Ricci, Contentieux administratif, 8è édition, Dalloz, Paris 2001, p 911.

إرفاق الشكايه بقرار فرض الضريبه، وبالتالي فإن كل الإجراءات التي يقوم بها المكلف قبل تاريخ فرض الضريبه لا تدخل في مجال الطعن النزاعي.

ب – الصفه والتمثيل:

إنه بالنظر إلى احكام المادة 73 من ق إ ج، نرى بان كل ضريبه تشكل خاصيه انفراديه، فالحق في التظلم مرتبط بصفه المكلف بالضريبه[88].

والمبدا انه لا يمكن ان يرفع الشكايه إلا المكلف بالضريبه نفسه، اي من طرف المدين بها شخصيا او المكلف بتسديدها قانونا، وبالتالي فإن التظلم حق للمكلف نفسه، وهدا لا يعني انه يجب ممارسته شخصيا بل يمكن ان يمارسه باسمه شخص اخر في حالات خاصه، مثالها انعدام الاهليه، بحيث يستوجب تدخل ممثل عن هدا الاخير او وكيل يتصرف باسمه، وهو ما اكدت عليه المادة 1/75 من ق إ ج[89] التي تنص على:« *يجب على كل شخص يقدم او يساند شكوى او طعن امام اللجنه المختصه لحساب الغير ان يستظهر وكاله قانونيه محررة على مطبوعه تسلمها الإدارة الجبائيه وغير خاضعه لحق الطابع ولإجراءات التسجيل.*

يتعين على كل شخص حائز على وكاله والدي يتدخل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقيعه لدى المصالح البلديه المؤهله قانونا .

غير انه لا يشترط تقديم الوكاله على المحامين المسجلين قانونا في نقابه المحامين ولا على اجراء المؤسسه المعنيه، والامر كدلك إدا كان الموقع قد اعدر شخصيا بتسديد الضرائب المدكورة في الشكوى .

ويجب على مشتك او صاحب طعن مقيم بالخارج ان يتخد موطنا له في الجزائر».

وما يمكن ملاحظته من خلال هده المادة انها جاءت اقل وضوحا من حيث الموضوع واكتر بساطه من حيث الإجراءات مقارنه مما كانت عليه قبل تعديلها، فمن حيث الموضوع

---

[88]- هناك بعض الفقهاء، في مجال المنازعات الإدارية، يدرسون الصفة كخاصية من خصائص المصلحة ومنهم الفقيه "Charles Debbasch"، وهي خاصية أن تكون المصلحة شخصية ومباشرة، والمقصود بها أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق (المصلحة) التي أعتدي عليها، والحقيقة أنه يجب الفصل بينهما، أنظر:
- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، المرجع السابق، ص 271 272.

[89]- المعدلة بموجب المادة 24 من القانون 12/07 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2008، المرجع السابق.
حيث كانت تنص قبل التعديل على ما يلي::" يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير،أن يستظهر وكالة قانونية، غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، ولا على الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف بإسم المكلف بالضريبة .
والأمر سواء إذا كان الموقع قد اعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى، ويجب تحت طائلة البطلان أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها.
يجب على مشتك مقيم في الخارج أن يتخذ موطنا له في الخارج ".

بدت اقل وضوحا خاصه ما يتعلق بالشق الاول من الفقرة الاولى(...*يساند شكوى او طعن امام اللجنه المختصه* ...)، بحيث يفهم من الوهله الاولى ان هذه الشكوى او الطعن يكون فقط امام اللجنه المختصه، فبمفهوم المخالفه فإنه لا يمكن لشخص ان يساند شكوى لحساب الغير ان يمارس حقه امام المدير الولائي للضرائب، هدا من جهه ومن جهه اخرى لم تذكر هذه المادة ما هي هذه اللجنه المختصه، وكان على المشرع في راينا ان يترك المجال مفتوح للمشتكي او للشخص الدي يساند شكوى لحساب الغير لممارسه حقه كاملا سواء كان امام المدير الولائي للضرائب او امام اللجان بكل انواعها، ضمانا لحقوق المكلف.

اما من حيت الإجراءات فجاءت بسيطه، إد تم إعفاء المشتكي من تحرير الوكاله على ورق مدموع وتسجيلها، بحيت يكفي تحريرها على مطبوعه خاصه تسلمها إدارة الضرائب، مع اشتراط المصادقه على توقيع الموكل من طرف المصالح البلديه المؤهله قانونا.

وفيما يتعلق بالتمتيل فإن نص المادة المدكورة اعلاه قد ميزت بين فتتين من الاشخاص الدين يمكنهم تقديم شكايه باسم المكلف.

الفته الاولى: يمكنها تقديم الشكايه دون الحاجه لاستظهار بوكاله.

الفته التانيه: يمكنها تقديم الشكايه لكن باستظهار الوكاله.

- **الاشخاص المؤهلين لتقديم الشكايه دون وكاله:**

حددتهم المادة السالفه الدكر صراحه، وهم المحامون المسجلون قانونا في نقابه المحامين، بالإضافه إلى اجراء المؤسسه المعنيه.

إن هدا الإعفاء لا يطرح اي إشكال بالنسبه للمحامين عموما، لانهم يستمدون صفتهم بموجب الوكاله الشفهيه او طلب التاسيس المعطاة من طرف موكليهم، ولا يحتاجون إلى تقديم وكاله خاصه للتصرف لحساب موكليهم[90]، اما ما يتعلق باجراء المؤسسه المعنية الواردة في المادة 75 ق إ ج، فإنها تطرح إشكال فيما يتعلق باهليتهم لتقديم الشكايه باسم المؤسسات التي يعملون باسمها، بحيت لم تحدد صفتهم بدقه، عكس ما جاءت نفس المادة قبل تعديلها،حيت منحت هده الصفه للاشخاص الدين يستمدون من وظائفهم حق التصرف.

[90] - RENE CHAPUS, Droit du contentieux administratif, 13è éditions, Montchrestien, Paris 2008, p 443.

اما بالنسبه للشركات التجاريه، فقد تم منح اهليه التصرف باسم المكلف بالضريبه للشركاء او موظفي الشركه الدين يكونون في حاله ممارسه وظائفهم في تاريخ تقديم الشكوى، سواء حسب القانون او النظام الاساسي للشركه، والدين يعطيهم الحق في التصرف باسم الشركه مثل الرئيس المدير العام بالنسبه لشركه المساهمه والمسير في الشركه دات مسؤوليه محدودة، وكل شريك في شركه التضامن[91]، او بقرار صادر عن الاجهزة الإدارية المختصه للشخص المعنوي او بتفويض دائم لتقديم الشكايات بإسم الشركه والطعن باسمها امام القضاء، او بالنسبه للموظف دو صفه مدير او نائب المدير او المدير المالي الدي تلقى وكاله عامه تسمح له بتوقيع كل الوثائق العامه[92].

ويجب الاخد بعين الاعتبار تاريخ تقديم الشكايه للتاكد من اهليه مقدمها للتصرف بإسم المكلف، فمثلا لن يكون هدا الحق للمسير القديم للشركه دات المسؤوليه المحدودة حتى ولو كانت تلك الضرائب فرضت في الوقت الدي كان يسير فيه الشركه.

للعلم فإن الاجتهاد القضائي الفرنسي صارم بالنسبه لهده الشكليه بحيت قرر مجلس الدوله الفرنسي في قرار له بتاريخ 1977/06/29 انه لا يمكن لمحاسب شركه مساهمه توقيع شكايه بإسم الشركه مكان الرئيس المدير العام، حتى في حاله حدوث مانع لهدا الاخير، فهدا الظرف لا يعفي الشركه من اتخاد التدابير اللازمه لتمتيلها قانونا[93].

وفي هدا الإطار يجب ان نشير إلى ان الاشخاص الاجانب عن الشركه والدين يريدون التصرف باسمها سواء كان مساهما، خبير محاسبي، مستشار جبائي، محضر قضائي او موثق يجب ان يستظهر بوكاله خاصه بخصوص الشكايه التى يريدون تقديمها[94]، وفي حاله حل الشركه وديا او قضائيا فالمبدا انه تبقى لها شخصيتها المعنويه إلى غايه تصفيه اموالها، ويمكن في هده الحاله للمصفي ان يمتل الشركه بتقديمه شكايه لحسابها.

لكن الشخص الدي يستطيع بوظائفه ان يقدم شكايه بإسم الشركه لا يستطيع ان يقدم شكايه بإسم شريك اخر في نفس الشركه دون الاستظهار بوكاله منه، واما بالنسبه للجمعيات لا يمكن ان تمتل إلا من طرف الشخص المدكور في النظام الاساسي او المؤهل بواسطته

---

[91]- Le contentieux de l'assiette de l'impôt, B S F, MF, DGI, N° 13, Décembre 1995, op.cit, p 13.

[92] - IBID, p 13 .

[93]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 19 20 .

[94] - Le contentieux de l'assiette de l'impôt ,B S F, N°13, Décembre 1995, op.cit , p 14.

التصرف بإسم الجمعيه ،فإذا كانت ممثله برئيسها حسب نظامها الاساسي، فلا يمكن مثلا لامينها العام تقديم شكايه إلا بعد الاستظهار بوكاله من الرئيس[95].

كذلك بالنسبه للورثه لحساب المتوفى وللوكيل المصفي في حاله إفلاس الشخص القانوني، إضافه إلى موقع الشكايه الذي اعدر شخصيا من طرف إدارة الضرائب بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى طبقا لنص المادة 2/75 ق إ ج، ويطبق ذلك بالقياس على الشخص المتضامن مع المكلف بتسديد الضريبه، مثلا؛ المسؤوليه التضامنيه لمالك راس المال لتسديد الضرائب المفروضه على المسير[96]، وكذلك بالنسبه للزوجه التي تعيش مع زوجها في بيت واحد بالنسبه للضريبه على الدخل[97].

- **الاشخاص المؤهلين لتقديم الشكايه بشرط الاستظهار بوكاله:**

ما عدا كل الاشخاص الدين تم ذكرهم اعلاه، يجب على كل شخص يريد تقديم شكايه لحساب غيره ان يقدم وكاله قانونيه محررة على مطبوعه تسلمها الإدارة الجبائيه وغير خاضعه لحق الطابع وإجراءات التسجيل وهدا حسب نص المادة 75 ق إ ج[98]، إلى جانب دلك لا تعتبر الوكاله صحيحه إلا إدا اعطيت من طرف المدين بالضريبه شخصيا، او من الشخص الدي يملك بصفته او وظائفه حق التصرف بإسم المكلف والمعفى من تقديم الوكاله عند تقديمه للشكايه بإسم هدا المكلف.

وللمكلف الحريه الكامله لاختيار الوكيل (مستشار قانوني، خبير محاسب، ولي الخ)، ولا يمكن لهؤلاء ان يحرروا بدورهم وكاله لغيرهم، وسلطاتهم محددة بما ورد في الوكاله سواء كانت خاصه بتقديم الشكوى او عامه، وفي كل الحالات فالشخص الدي اعطى وكاله لتمتيل المكلف امام القضاء مؤهل لتقديم شكايه بإسم هدا الاخير امام مدير الضرائب،

95- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 20.

96- حيث تنص المادة 374 من ق ض م ر م، المعدل والمتمم، على ما يلي:" يتحمل مالك المحل التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل بالمؤسسة، عن الضرائب المباشرة المترتبة على استغلال هذا المحل التجاري ....".

97- حيث تنص المادة 376 ق ض م ر م، على ما يلي :"يتحمل المسؤولية بالتضامن كلا الزوجين إن تعاشرا في البيت الواحد، وكذا أولادهما القصر على أساس الأموال والمداخيل التي تؤول له بعد الزواج عن الضرائب المؤسسة بإسم الزوجة برسم الضريبة على الدخل..".

98- وقد كانت نفس المادة قبل تعديلها تشترط أن تكون الوكالة محررة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها، بل ذهبت إلى أبعد من ذلك، بحيث أقرت ببطلان الوكالة غير المستوفية لهذه الشروط، حيث نصت على ما يلي:"...و يجب تحت طائلة البطلان أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها ..".

والعكس غير صحيح، اي إذا حررت الوكاله لتقديم الشكايه فقط فذلك لا يرخص للوكيل تقديم عريضه بإسم المكلف امام القضاء[99].

إن المشرع الجزائري قد احسن فعلا عندما اعفى المكلف بالضريبه من تحرير الوكاله على ورق مدموغ وكذا تسجيلها، لان شكليه التسجيل يمكن ان تكون تعقيدا لا فائدة منه، فيمكن ان تستغرق وقتا طويلا خاصه عندما يكون اجل الشكايه قريبا جدا من الانتهاء.

إلا انه من جهه اخرى اضاف شرطا جديدا وهو إلزام كل شخص حائز على وكاله التصديق على توقيعه امام المصالح البلديه المؤهله قانونا، وهو شرط لم يكن واردا في المادة 75 قبل تعديلها، وربما كان قصد المشرع من ذلك هو إضفاء جديه اكثر على الوكاله، كما الزم ايضا كل مشتك او صاحب طعن مقيم بالخارج ان يتخذ موطنا في الجزائر، وهذا في راينا امر إيجابي يساعد على تبسيط إجراءات التحقيق في الشكايه وكذا تسهيل الاتصال مع المعني بالامر.

2 – الشروط المتعلقه باجل تقديم الشكوى:

يعتبر موضوع اجل تقديم الشكايه في المنازعات الضريبيه من المواضيع التي اولى بها المشرع عنايه بالغه، حيث قام بتنظيمه بصرامه، وحدد ميعاد تقديم الشكايه بدقه وكل شكوى مقدمه قبل اوانها تكون غير مقبوله.

لذلك فقد نصت المادة 72 من ق إ ج[100] على اجال تقديم الشكايه النزاعيه في مجال نزاع الوعاء وذلك على النحو الاتي:

1 – تقبل الشكاوي إلى غايه 31 ديسمبر من السنه التانيه التي تلي سنه إدراج الجدول في التحصيل او حصول الاحداث الموجبه لهذه الشكاوي.

2 – ينقضي اجل الشكوى:

- يوم 31 ديسمبر من السنه التانيه التي تلي السنه التي استلم خلالها المكلف بالضريبه إندارات جديدة في حاله او إثر وقوع اخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإندارات من قبل مدير الضرائب بالولايه.

---

[99]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 21.

[100]- المعدلة بموجب المادة 43 من القانون 24/06 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85، صادرة في 27 ديسمبر 2006.
هكذا وقد كان أجل تقديم الشكوى قبل تعديل هذه المادة يمتد إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الأولى التي تلي السنة التي حصلت فيها الأحداث الموجبة لهذه الشكوى.

- يوم 31 ديسمبر من السنه التانيه التي تلي السنه التي تاكد فيها المكلف بالضريبه من وجود حصص جبائيه فرضت عليه بغير اساس قانوني من جراء خطا او تكرار.

3 – عندما لا تستوجب الضريبه وضع جدول، تقدم الشكاوى:

- إلى غايه 31 ديسمبر من السنه التانيه التي تلي السنه التي تمت فيها الاقتطاعات إن تعلق الامر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.

- إلى غايه 31 ديسمبر من السنه التانيه التي تلي السنه التي تدفع الضريبه برسمها، إن تعلق الامر بالحالات الاخرى.

4 – يجب تقديم الشكاوي بدعوى عدم استغلال العقارات دات الاستعمال التجاري او الصناعي المنصوص عليها في المادة 255 من ق ض م قبل 31 ديسمبر على الاكثر من السنه التانيه التي تلي السنه التي حصل فيها عدم الاستغلال المستوفي للشروط المحددة في نفس المادة.

ا – نقطه انطلاق الاجل ونهايته:

يتضح لنا من نص المادة المذكورة انفا ان اجل الشكايه يختلف باختلاف نقطه انطلاقه، حسب طبيعه الضريبه المنازع فيها وكيفيه تحصيلها، وسوف نميز هنا بين ثلاث حالات هي:

- فبالنسبه للضرائب المفروضه بواسطه الجدول، فإن نقطه انطلاق الاجل محدد بتاريخ إحاله الجدول للتحصيل وليس من تاريخ صدور الضريبه[101].

اما بالنسبه للضرائب التي كانت محل وضع قرار التحصيل فإن نقطه انطلاق الاجل هو تاريخ تبليغ المدين بقرار التحصيل.

- في حاله حصول احداث مسببه لرفع الشكايه، فإن نقطه بدايه الاجل هو تاريخ وقوع الحدث كما جاء في المادة 1/72 ق إ ج التي تنص: «...*او حصول الاحداث الموجبه لهذه الشكاوي*...».

لكن مفهوم الحدث من الصعب تحديده بدقه، ولقد اعطى له الاجتهاد القضائي الفرنسي مفهوما جد ضيق؛ " فتحقق الحدث يجب ان يعبر عن وضعيه جديدة كانت غير معلومه بالنسبه للمكلف في الوقت الدي كان يمكنه فيه ان يقدم شكايته في الاجل العادي"، ويمكن

[101]- فمثلا في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي، إذا أحيل الجدول للتحصيل في 2009/04/27، فإن الأجل الذي يملكه المكلف للمنازعة ينتهي في 2011/12/31.

تعريف الحدث بانه كل واقعه او ظرف تكون نتيجته إما المنازعه في صحه الضريبه او حساب مبلغها، تعديل وعاءها او طلب التخفيض او الإرجاع لكل او جزء منها [102].

- عندما لا تستوجب الضريبه وضع جدول فإن الشكايه تقدم خلال الاجل الذي يمتد إلى غايه 31 ديسمبر من السنه التانيه التي تلي السنه التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الامر باعتراضات تخص تطبيق الاقتطاع من المصدر.

– وهناك حاله خاصه متعلقه بالرسم العقاري، إذ ان اجل الشكوى يبدا من تاريخ وقوع الحادثه التي تبرر تقديمها ، وينتهي في 31 ديسمبر من السنه التانيه التاليه، وقد نصت المادة 102 من ق إ ج عن الحالات التي يمكن فيها الاستفادة من التخفيض العقاري وهي:

* حاله تغيير تخصيص العقار بقرار من السلطه الإداريه لاسباب مرتبطه بامن الاشخاص والاموال وبتطبيق قواعد التعمير.

* في حاله فقدان الاستعمال الكلي او الجزئي للعقار نتيجه لحادثه غير عاديه.

* في حالة هدم كل او جزء من العقار المبني ولو طوعيا، وهدا اعتبارا من تاريخ الهدم.

وإضافه إلى كل هدا فإن هناك حالات اخرى؛ تتمثل مثلا في تلقي المكلف قرارات فرض الضريبه تصحح قرارات سابقه، فإن نقطه انطلاق الاجل يكون يوم تلقي القرار الجديد او الإندار من طرف مدير الضرائب بالولايه، وينتهي تبعا للتعديل الوارد على المادة 72 من ق إ ج، في السنه التانيه التي تلي السنه التي تم فيها تلقي القرار الجديد او الإندار.

وفي حاله فرض الضريبه خطا او على اساس ازدواج العمل[103]، فإن اجل تقديم الشكوى يبدا من يوم علم او تاكد المكلف من وجود حصص جبائيه بغير اساس قانوني، وينتهي بتاريخ 31 ديسمبر من السنه التانيه التاليه للسنه التي وقعت فيها هده الاحداث.

ب – طريقه حساب الاجل:

فيما يخص الشكايه في نزاع الوعاء فإن الاجل يحتسب بغض النظر عن عدد الايام او الشهور التي تشكل الاجل، المهم ان اجل إيداع الشكايه مفتوح إلى غايه 31 ديسمبر من السنه التانيه التي تلي السنه التي إنطلق فيها الاجل، وبالتالي فإن الاجل يمتد بين 25 شهرا

---

[102]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 23.

[103]- وتكون الضريبة المباشرة مفروضة خطا عند غياب الوعاء الضريبي تماما، بينما تكون في حالة الازدواج الضريبي عندما تفرض ضريبتين لهما نفس الموضوع بإسم مكلف واحد مع انه ضريبة واحدة هي التي تعتبر قانونية.

كحد ادنى، و35 شهرا كحد اقصى[104]، وعلى المكلف ان يتبث انه اودع شكايته في الأجل القانوني بكل الوسائل، وليس على الإدارة اي التزام لتسهيل الامر عليه، خاصه إذا ارسل الشكايه عن طريق البريد العادي، وفي هدا الصدد نصت المادة 71 من ق إ ج، على انه يجب ان توجه الشكاوي إلى مدير الضرائب ويسلم وصل بدلك إلى المكلفين.

إن المتمعن في هدا النص يتبين له ان الاشخاص يتوجهون بشكاياتهم إلى السلطه المختصه، ويسلم لهم وصل بدلك حتى ولو تم دلك في اخر يوم من الميعاد.

غير ان دلك لا يمنع من إتباع الإجراء العام المعروف والمتمثل في توجيه التظلم بالبريد المسجل مع الإشعار بالوصول[105]، المطبق في المجال العملي، لكن في هده الحاله قد يحدث ان لا تصل الشكوى إلى مديريه الضرائب إلا بعد انقضاء ميعاد الطعن، لهدا كان بعض الفقه يرى بان العبرة تكون بوصول التظلم الإداري لا بتاريخ إيداعه بالبريد [106].

وفي راينا فإن هدا الإجراء لا يضمن حقوق المكلف، دلك انه قد يحدث ان يقوم المكلف بإيداع شكايته في الميعاد القانوني إلا انها تصل متاخرة إلى الإدارة الضريبيه ومع دلك يفقد حقوقه، وبالتالي فإن الإجراء الامثل هو إيداع المكلف بالضريبه شكايته في مديريه الضرائب المختصه مع وصل الاستلام.

اما مايتعلق بموقف المشرع الجزائري، فإدا تمعننا النظر في النصوص الضريبيه، نستنتج بان 31 ديسمبر هو اليوم الاخير الدي تقبل فيه الشكاوى بغض النظر إن صادف هدا التاريخ يوم عمل او يوم عطله، فهل يمكن في هده الحاله تطبيق الاحكام العامه المتعلقه بتمديد المواعيد كما هو الشان بالنسبه لرفع الدعاوى القضائية؟

إن موقف المشرع الجزائري واضح في هده المساله بحيث اقر تاريخ 31 ديسمبر كاخر اجل لإيداع الشكاوي، وهو ما نص عليه في المادة 72 ق إ ج، واكده قضاء المحكمه العليا في قرار لها بتاريخ 1985/06/15 تحت رقم 42780 جاء في إحدى حيثياته ما يلي:«... *وفقا لما هو ثابت في قضيه الحال، فإن المدين بالضريبه سدد دينه الضريبي*

---

[104]- بحيث يكون الحد الأقصى 35 شهرا في حالة وقوع الأحداث المسببة لرفع الشكوى في بداية السنة، فإذا وقعت هذه الأحداث مثلا في شهر جانفي 2009، فإن آخر أجل لإيداع الشكوى هو 31 ديسمبر 2011، أما الحد الأدنى فيكون في حدود 25 شهرا في حالة وقوع تلك الأحداث في أواخر السنة، فإذا وقعت مثلا في شهر ديسمبر 2009، فإن أخر أجل لإيداع الشكوى هو 31 ديسمبر 2011،

[105]- شيهوب مسعود، المبادئ للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، المرجع السابق، ص 300.

[106]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 26 .

بتاريخ 1982/01/26 بعد التبليغ الذي استلمه في 1981/12/28، في حين ان طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 1983/08/23، اي بعد انقضاء الاجل المنصوص عليه قانونا، والمحدد اساسا بـــ 1982/12/31، وعليه صادقت المحكمه العليا على قرار المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الاجال المحددة» [107].

اما بالنسبه للاجتهاد القضائي الفرنسي، فقد قرر مجلس الدوله بتاريخ 1967/06/12 انه إذا كان يوم 31 ديسمبر هو يوم احد (يوم عطله) فهذا الظرف لا يمدد اجل الشكوى، وذهب في المقابل إلى انه يمكن للمكلف ان يقدم شكواه إلى غايه منتصف الليل من ذلك اليوم على ان يتبت بانه اودعها في صندوق مديريه الضرائب في اليوم المحدد لانتهاء الاجل وهو 31 ديسمبر من السنه الماليه لتحصيل الضريبه، وهذا امر جد صعب [108]، ومن هنا نستنتج ان المشرع الفرنسي على خلاف نظيره الجزائري يرى ان العبرة في ميعاد انتهاء اجل إيداع الشكوى هو من تاريخ إيداعها في صندوق بريد الإدارة الضريبيه وليس تاريخ وصول هذه الشكايه إلى مصالح مديريه الضرائب.

اما ما يتعلق بنزاع التحصيل فاجل رفع الطعن هو شهر واحد ابتداء من تاريخ تبليغ سند إجراء المتابعه إن تعلق الامر بالمنازعه في صحته من حيت الشكل، ومن تاريخ تبليغ السند الاول الذي يقضي بالتصرف إن تعلق الامر بالاعتراض على التحصيل القصري[109].

وإذا كان الطلب يدور حول استرداد الاشياء المحجوزة، فإن اجل الشهر يجري من تاريخ العلم بالحجز، وكل طعن سابق لهذه الإجراءات او طلب مقدم بعد اجل الشهر يعتبر غير مقبول، وفقا لما نصت عليه المادة 154 ق إ ج [110].

والملاحظ في هذا الشان انه على عكس نزاع الوعاء فإن اجل الطعن الإداري السابق في مجال نزاع التحصيل قصير جدا، وهذا راجع لحساسيه موضوع الطعن او الإجراء الذي ينازع فيه، فربما تكون الاشياء التي تحتجز سريعه التلف، او ان غلق المحل التجاري يسبب خسارة كبيرة لصاحبه، وهذا يستوجب سرعه الفصل في موضوع الطلب.

---

[107]- أمزيان عزيز، المرجع السابق ، ص 13 .

[108]- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 40 .

[109]- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 118.
راجع كذلك :
- خرشي إلهام ، المرجع السابق ، ص 29 .

[110]- التي تنص على أنه :"....يجب أن يبادر تحت طائلة البطلان بالاعتراض في شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ سند الإجراء، وفي اجل شهر من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف، إن تعلق الأمر باعتراض على تحصيل قصري ".

ثانيا – **الشروط المتعلقه بشكل الشكوى وموضوعها:**

لقد نصت المادة 73 ق إ ج على مجموعه من الشروط لقبول الشكوى، منها ما يتعلق بشكلها، ومنها ما يتعلق بموضوعها.

1 – شكل الشكوى:

- يجب ان تكون الشكوى فرديه[111]، اي تتعلق بمكلف واحد، غير انه يجوز للمكلفين الدين تفرض عليهم جماعيا واعضاء شركات الاشخاص الدين يعترضون على الضرائب المفروضه على الشركه ان يقدموا شكايه جماعيه، إلا انه من الناحيه العمليه يمكن قبول الشكايه بمجرد تقديمها من طرف اول موقع عليها[112].

- يجب ان تكون الشكوى على شكل رساله عاديه مكتوبه على ورق عادي غير مدموغ[113]، وهدا يعني ان التظلمات الشفهيه لا يمكن ان تحل محل الشكايه المطلوبه؛ بمعنى ان الزيارات التي يقوم بها المعني إلى مديريه الضرائب بالولايه او مختلف المكالمات التي يجريها مع مسؤوليها بشان الضريبه المفروضه عليه غير كافيه لوحدها.

- إيداع شكوى خاصة بكل محل خاضع للضريبه؛ ومتعلقه بضريبه مفروضه عن بلديه واحدة، فالشكوى المتعلقه بضرائب مفروضه في عدة بلديات ليست مقبوله إلا بالنسبه البلديه الاولى المسماة في الشكوى، وهدا من اجل تسهيل عمليه فحصها ودراستها[114].

- ان تكون الشكايه موقعه بيد صاحبها، وهدا شرط ضروري من اجل قبولها بموجب نص المادة 73 السالفه الدكر، على ان يكون هدا التوقيع من المكلف نفسه او وكيله، وبصفة عامه من طرف الاشخاص المدكورين في المادة 75 ق إ ج، لدلك لا تقبل الشكاوى الموقعه

---

[111] - وفي رأينا فإن الحكمة من هذا الشرط هو الحفاظ على قاعدة السرية في المجال الضريبي، خاصة ما يتعلق مثلا بالضريبة على الدخل.

[112] - Le contentieux de l'assiette de l'impôt,B S F, N° 13/1995, op.cit, p 13.

[113] - لقد كان المشرع الفرنسي قد أقر بضرورة كتابة الشكاية على ورق مدموغ تحت طائلة البطلان، وذلك بموجب المادة 28 من قانون 1832/04/21 وواصل العمل به بموجب المادة 10 من قانون 1927/12/27، إلا أن تم إلغاء هذا الشرط بموجب المادة 04 من قانون 1972/03/31، وقد كان الهدف من هذا الشرط في البداية هو تقليص عدد الشكايات غير المؤسسة الواردة إلى إدارة الضرائب، باعتبار أن مصاريف الطابع لا تعوض في حالة رفض الشكوى، وهذا لا يعني أن الشكايات المحررة على ورق مدموغ تكون مرفوضة، لكن المكلف لا يمكن له التمسك باسترجاع مصاريف الطابع في حالة قبول دعواه .

- من أجل تفاصيل أكثر راجع:

- Gilles NOEL, op.cit , p 384-385.

[114] - IBID, p 419 .

من الغير، غير انه من الناحيه العمليه يمكن التسامح مع فئه الاميين الذين لا يحسنون القراءة والكتابه، وفي هذه الحاله يجب تبيان اسم ولقب وعنوان الشاكي[115].

2- موضوع الشكوى:

إضافه إلى الشروط الشكليه المشار إليها اعلاه، فقد اشترطت المادة 4/73 ق إ ج، شروط اخرى تتعلق بموضوع الشكوى، وذلك بنصها على ما يلي:«...تحت *طائله* عدم *القبول يجب ان تتضمن كل شكوى، ذكر الضريبه المعترض عليها، بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبه، وإن تعذر، استظهار الإنذار وفي الحاله التي لا تستوجب الضريبه وضع الجدول ترفق الشكوى بوثيقه تثبت مبلغ الاقتطاع او الدفع.*

- *عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف...»*

ولا يعتبر هذا النص سوى الإطار العام الذي من خلاله يستطيع المكلف بالضريبه التعبير عن طلباته وتوفيقها مع طبيعه الضريبه المتنازع فيها، وعلى كل فإن موضوع الشكوى يختلف باختلاف موضوعها.

فبالنسبه للضرائب المباشرة التي تعتبر موضوع دراستنا، فقد اوجب المشرع على المكلف ان يضمن شكواه عرض موجز لطلباته والاسانيد التي بنيت عليها، على ان يكون موضوعها متوافقا وطبيعه الضريبه المنازع فيها، وهنا يجب ان نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح اخطاء بسيطه وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفيه حساب الضريبه او التي يسعى من خلالها المكلف بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي.

- حاله الخطا البسيط: ففي هذه الحاله يمكن ان تكون الشكوى في شكل عرض موجز للاسباب التي يتجلى من خلالها الخطا مع طلب تصحيحه.

- حاله إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبه؛ هنا كذلك يمكن ان نفرق بين حالتين:

الاولى: إذا كانت الضريبه قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإداريه او التقدير الإداري، ورفض المكلف اقتراح الإدارة، فإن عبء إثبات خطا الإدارة يقع على عاتقه.

115 - Le contentieux de l'assiette de l'impôt,B S F, N° 13/1995, op.cit, p13.

الثانيه: إذا كان التقدير قد اعد على ضوء وقائع ماديه لها طابع الديمومه فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعيه والحاله الحقيقيه للاملاك التي استعملت كقاعدة لتحديد الوعاء الضريبي[116]، لغرض إثبات خطا الإدارة.

إضافه إلى كل هذا يمكن لمقدم الشكوى ان يتطرق إلى إجراءات فرض الضريبه، لتوضيح مدى احترام القواعد المقررة لفرضها من قبل مصلحه تحديد وعاء الضريبه، لأنه في الحاله العكسيه يمكن للشاكي طلب إلغاء الضريبه لعيب في الإجراء، فإذا لم يكن إجراء فرض الضريبه متنازع فيه فعلى الشاكي حسب الظروف ان يقوم بالبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات، فإذا كان عبء الإثبات على الإدارة فما عليه إلا ان يبين ذلك بوضوح في تظلمه، الشيء الذي يمكنه من إعطاء عرض موجز لوجهه نظره، اما إذا وقع عبء الإثبات على عاتقه وجب عليه إثبات إدعاءاته بكافه طرق الإثبات[117].

وعرض الوسائل مهم جدا في هذا المجال ذلك انه يسمح بتحديد نوع الشكايه إذا ما كانت نزاعيه او ولائيه، فالطلب لا يمكن ان يحل محل الشكوى النزاعيه، فالمكلف الذي اسس شكواه على وسائل طلب ولائي لا يمكن له بعد ذلك المنازعه في صحه الضريبه امام القاضي، كما انه لا يمكن تاسيس طلباته على معامله مكلف اخر احسن منه من طرف الإدارة الجبائيه، مستندا على مبدا العداله امام الضريبه لاختلاف وضعيات المكلفين وبالتالي قدراتهم التكليفيه [118].

وكل هذا إذا تعلق الامر بمنازعات الوعاء، اما إذا كنا امام منازعات التحصيل فإن التظلم لا يمكن ان يؤسس على كيفيه تحديد وعاء الضريبه وتقديره، بل على المكلف ان ينازع إما في الشرعيه الشكليه لإجراءات المتابعه او في وجود الالتزام نفسه بالتسديد او وجوب الوفاء به، ويسمى قانونا الاعتراض على التحصيل القصري المنصوص عليه في المادة 154 من ق إ ج[119].

---

[116]- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 35.

[117]- فريجة حسين، المرجع نفسه، ص 36.

[118]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 36 .

[119]- وقبل صدور قانون الإجراءات الجبائية، فقد تم النص على هذا الإجراء ضمن نص المادة 398 من ق ض م ر م، المعدل والمتمم.

وعادة ما تاخذ المعارضه في الشرعيه الشكليه لإجراءات المتابعه عدة صور، تتمثل اساسا في المعارضه في التنبيه الدي توجهه قباضه الضرائب المختلفه، تبعا لنص المادة 147 ق إ ج [120]، او طلب إبطال الحجز او طلب استرجاع الاشياء المحجوزة.

واما ما يتعلق بالمعارضه في وجود الالتزام نفسه بالتسديد او مقداره او وجوب الوفاء به فمع سكوت المشرع وعدم تفسيره لمضمون هده المعارضه وخلو مجموع التعليمات والنشرات الصادرة عن المديريه العامه للضرائب التي اعتمدنا عليها من دلك، فإن الفقه الفرنسي قد فسر مضمون هده المعارضه تفسيرا ضيقا، ومن بين الامثله التي اوردها محافظ الحكومه - André Bonnet - الحاله التي يكون فيها الشخص المطالب بالتسديد ليس هو المكلف القانوني، وهدا ما حكم به مجلس الدوله في قرار له بتاريخ 1987/01/30، او إدا ما لم تكن الضريبه قد احيلت للتحصيل بعد، وفي هده الحالات وغيرها فالمعارضه لا تكون في صحه او شرعيه الضريبه، لكن فقط في وجودها المادي او في تحديد هويه والتزامات الشخص المدين بالضريبه[121].

إن ما يمكن الإشارة إليه فيما يتعلق بشروط قبول الشكوى النزاعيه، ومن خلال تفحصنا لمختلف المواد القانونيه المتعلقه بمنازعات التحصيل نجد ان الطعن المرتبط بها لا يعتبر تظلما كما هو الشان بالنسبه للشكايه النزاعيه في مجال الوعاء، وإنما هو مجرد طلب كما هو وارد في المواد 153 و154 ق إ ج، ولا تشترط فيه ايه شروط خاصه إلا الاجل، وهو محدد بشهر واحد سواء بالنسبة للمكلف بالضريبه من اجل إيداعه او بالنسبة للإدارة الضريبيه للفصل فيه، وكدلك إدا تعلق الامر برفع دعوى امام المحكمه الإداريه حسب ما نصت عليه المادة 154 ق إ ج، اما في نزاع الوعاء فشكوى المكلف لا يمكن ان تاخد مجرد طلب بسيط وإنما يجب ان تستوفي كل الشروط والشكليات السابقه الدكر بالإضافه إلى حسن صياغتها ودقتها.

---

[120]- والتي تنص على ما يلي:" في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليها في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقابض الضرائب المختلفة ان يوجه تنبيها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه ".

[121]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 35 .

الفرع الثاني

التحقيق في التظلم والفصل فيه

حسب نصوص قانون الإجراءات الجبائيه لا سيما المادتين 71 و153 منه فإن التظلمات المتعلقه بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المرتبطه بها، يجب ان توجه إلى مدير الضرائب بالولايه او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجواري للضرائب[122] التابع له مكان فرض الضريبه، إذا تعلق الامر بمنازعات الوعاء، اما إذا تعلق الامر بمنازعات التحصيل كطلب استرداد الاشياء المحجوزة، فإن التظلم يوجه في المقام الاول إلى مدير الضرائب بالولايه حيث تم الحجز، كما اشارت إليه المادة 153 ق إ ج[123].

وإذا ما استوفت الشكوى النزاعيه للشروط المطلوبه وقدمت في اجالها، فإن الإدارة الضريبيه قبل اتخاذها اي قرار في الموضوع سواء بالقبول او بالرفض تكون مجبرة على التحقيق، وسوف نتعرض فيما يلي إلى التحقيق في التظلم من حيث مدى إلزاميته وإجراءاته، ثم نتطرق إلى الفصل في التظلم من حيث السلطه المختصه وقراراتها.

اولا التحقيق في التظلم:

على خلاف التظلمات الإداريه في مجال المنازعات الإداريه العامه، تخضع الشكوى النزاعيه في منازعات الوعاء في مجال الضرائب المباشرة[124] لإجراءات خاصه، لا سيما ما يتعلق بالجهه المختصه في التحقيق والفصل فيها، تناولها قانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائيه ووضحتها مختلف التعليمات والنشرات الصادرة عن المديريه العامه للضرائب.

122- وهذا حسب التعديل الوارد على المادة 71 بموجب المادة 42 من القانون رقم 24/06 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2007،المرجع السابق، حيث أضافت رئيس المركز الجواري للضرائب كسلطة توجه إليه التظلمات، إلى جانب المدير الولائي ورئيس مركز الضرائب، والذي لم يكن واردا في المادة 71 قبل تعديلها.

- هكذا وقد كانت المادة 71 قبل التعديل الأخير، تنص على ما يلي:" توجه الاحتجاجات المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المنصوص عليها في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية في بداية الأمر، وحسب كل حالة، إلى مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.
يسلم الوصل إلى المكلف بالضريبة".

123- التي تنص على ما يلي:" عندما يبادر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة ....يقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير الضرائب بالولاية حيث تم الحجز ".
وقبل صدور قانون الإجراءات الجبائية، كان طلب إرجاع الأشياء المحجوزة يقدم في المقام الأول إلى المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية (القباضة) حيث تم الحجز. راجع في هذا نص المادة 397 ق ض م ر م.

124- إن اقتصارنا على دراسة موضوع التحقيق في التظلم، في منازعات الوعاء دون منازعات التحصيل، راجع إلى خلو النصوص الضريبية وكذا قانون الإجراءات الجبائية ومختلف النشرات والتعليمات التي تم اعتمادها من أحكام خاصة تتعلق بالتحقيق إجراءاته في مجال منازعات التحصيل.

1 – مدى إلزاميه إجراء التحقيق:

إنه بعد فحص الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبه حسب الاحوال من الناحيه الشكليه، يكون امامه ثلاثه خيارات هي:

- إما ان يصدر قراره مباشرة برفض الشكوى شكلا لعدم استيفائها الشروط الشكليه المطلوبه بناءا على نص المادة 76 ق إ ج التي تنص على انه «...*يجوز البت فورا في الشكايه التي يشوبها إسقاط يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا*...».

- في حالة اكتشاف العون المحقق قبل البدء في التحقيق لعيب في الشكوى يقوم بإخطار المدير الولائي الذي يقوم بإخطار الشاكي بتصحيح العيب إذا كان ممكنا، او يصدر قراره بالرفض في الحاله العكسيه.

- او إصداره قراره مباشرة في موضوع الشكوى إذا كانت طلبات الشاكي واضحه لا تحتاج إلى التحقيق فيها، كما لو تعلق الامر بتصحيح خطا مادي او حسابي بسيط.

وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى انه كانت في السابق للمدير الولائي للضرائب صلاحيه إحاله النزاع مباشرة على الجهه القضائيه المختصه بناءا على نص الفقرة الثانيه للمادة 79 ق إ ج، شريطه إبلاغ الشاكي بذلك وتبعا للإجراء المنصوص عليه في المادة 84 من نفس القانون، إلا ان هذا الإجراء توقف العمل به، وتبعا لذلك تم إلغاء المادة 84 من نفس القانون[125].

2 – مدة التحقيق والجهه المختصه به:

في حاله قبول الشكوى شكلا يقوم مدير الضرائب بإحالتها على التحقيق، وتوكل هذه المهمه لاعوان مصالح الضرائب مكان فرض الضريبه، وقد حددت المادة 1/76 ق إ ج، العون المكلف بالتحقيق بنصها على ما يلي:«...*يتم النظر في الشكاوي من قبل المفتش باستثناء تلك المتعلقه بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 105 اعلاه والغرامات الجبائيه من غير تلك المنصوص عليها في المادة 285 من قانون الضرائب المباشرة* ...».

[125]- أنظر على التوالي نص المادتين 26 و29 من القانون 12/07، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، المرجع السابق.
وربما يكمن السبب في إلغاء هذا الإجراء، حسب رأي بعض الإدارات الضريبية التي اتصلنا بها، في عدم جدواه من الناحية العملية، إذ أنه نادرا ما يتم العمل به.

ولعلى السبب في إسناد هده المهمه للمفتش راجع لعلمه اكثر من اي شخص اخر بالضريبه التي تم فرضها وإجراءات تحديد الوعاء الضريبي وتقديره، ويعتبر رئيس المفتشيه مسؤولا عن كيفيه إدارة التحقيق على ان يحترم اجل الشهرين الممنوح للمفتشية لدراسه الشكوى وإبداء رايها فيها مع إعادة الملف إلى المديريه[126].

فمبدئيا يكون التحقيق في الشكوى من طرف المفتشيه مكان فرض الضريبه، لكن ترد بعض الاستثناءات، عندما يتعلق الامر بالدخل الإجمالي، وكدلك الشكاوى المتعلقه بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئه المكلفه بالمراقبه الجبائيه على المستوى الوطني، وكدا ما يخص الشكاوى التي تتعلق بالاعمال التي يفوق مبلغها الإجمالي عشرون مليون دينار، بعد تعديل نص المادة 77 من ق إ ج[127]، والتي يتم التحقيق فيها من طرف الإدارة المركزيه.

- **الشكاوى المتعلقه بالضريبه على الدخل الإجمالي:**

عندما تتعلق الشكوى بالمداخيل النوعيه (ارباح صناعيه وتجاريه وارباح غير تجاريه، ارباح فلاحية...) فالتحقيق فيها يجب ان يتم من طرف المفتشيه التابعه لدائرة ممارسه النشاط، والتي حددت اسس فرض الضريبه على الدخل الإجمالي[128].

على خلاف دلك فإن الشكاوى المتعلقه بالمنازعه في تقدير الدخل النوعي وحدها يكون التحقيق فيها من اختصاص المفتشيه التي يتبع لها مكان ممارسه النشاط، بينما الطلبات التي تهدف إلى تصحيح الاخطاء الماديه للضريبه المفروضه (مثلا حالة الازدواج الوظيفي او إهمال حساب عبء معفى من الضريبه ..الخ) فيكون التحقيق فيها من طرف المفتشيه التي يتبع لها مكان فرض الضريبه دون تدخل المفتشيه التابع لها مقر ممارسه النشاط[129].

– الشكاوى المتعلقه بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئه الوطنية المكلفه بالمراقبه الجبائيه.

تنص المادة 1/77 ق إ ج على انه:«...*تبت الإدارة المركزيه في الشكاوي موضوع النزاع والمتعلقه بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئه المكلفه بالمراقبه الجبائيه على المستوى الوطني، ويبلغ هدا القرار للمكلف بالضريبه عن طريق مدير الضرائب بالولايه المختص إقليميا في اجل سته (6) اشهر*..».

---

126 - Instruction générale sur les procédures contentieuses, M F, D G I, direction du contentieux, Juillet 2005, p 11.

127- أنظر نص المادة 25 من القانون 12/07 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2008، المرجع السابق .

128- Instruction générale sur les procédures contentieuses, Juillet 2005, op.cit, p 12.

129- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 46 .

ويتضح من هدا النص بان القضايا المتعلقه بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئه الوطنيه المكلفه بالمراقبه الجبائيه على المستوى الوطني مهما كان المبلغ المنازع فيه يتم التحقيق فيها بتدخل الإدارة المركزيه مع بقاءه على المستوى المحلي.

فعلى المستوى المحلي يتم التحقيق في مثل هدا النوع من الشكاوى بتدخل عدة مصالح حسب المهام التي اوكلت إليها في مجال التحقيق وفي حدود الاجال الممنوحه لإتمام عمليه التحقيق والتي تدوم اربعه (4) اشهر، بدءا بمديريه الضرائب بالولايه التي تستقبل هده الشكاوى تم إرسالها لرئيس المفتشيه المعني التي يخضعها للتحقيقات اللازمه طبقا للقوانين والتنظيمات الساريه المفعول، مع إعادتها إلى مدير الضرائب بالولايه بعد إتمام التحقيق مرفوقا براي رئيس المفتشيه، ويقوم بعد دلك مدير الضرائب بالولايه إرسال الملف إلى الإدارة المركزيه (مديريه المنازعات) مشفوعا برايه.

اما على المستوى المركزي، فتقوم مديريه المنازعات بدورها بتسجيلها في سجل خاص وتحوله إلى مديريه البحث والتحقيق حيت يدرس الملف على مستواها بتحليل الاراء والملاحظات التي تسلمتها من الإدارة الضريبيه على المستوى المحلي، وتقوم بتبليغ رايها في اجل خمسه عشر (15) يوم.

– الشكايات المتعلقه بالضرائب التي يفوق مبلغها الإجمالي للحقوق والعقوبات عشرون مليون دينارا:

ففي هده الحاله فإن المدير الولائي للضرائب ملزم باخد راي الإدارة المركزيه، طبقا لنص المادة 77 ق إ ج[130]، مع تبليغ القرار إلى المكلف بالضريبه خلال ثمانيه(8) اشهر.

وتمر عمليه التحقيق بمرحلتين، تتم الاولى على المستوى المحلي، وتتم الثانيه على المستوى المركزي، وبنفس الإجراءات المتبعه بشان الشكاوى المتعلقه بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئه المكلفه بالمراقبه الجبائيه على المستوى الوطني.

3 – كيفيات التحقيق:

عموما يتم التحقيق في مجال منازعات الضرائب المباشرة بثلاث طرق اساسيه، فيمكن ان يكون عن طريق الإطلاع، او استدعاء المكلف، او تقوم الجهه المحققه باستشارة بعض السلطات او الهيئات خارج إدارة الضرائب.

---

[130]- والتي تنص في فقرتها الثانية على ما يلي :"....وفي هذه الحالة يتعين على مدير الضرائب بالولاية المختص إقليميا الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية وتبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة خلال أجل ثمانية (8) أشهر.
كما يجب الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية فيما يخص طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة والمتعلقة بمبالغ تتجاوز عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)".

ا- التحقيق عن طريق الإطلاع:

يتمتع اعوان الإدارة الضريبيه بصلاحيه الإطلاع على مختلف الوثائق والمعلومات المتعلقه بالمكلف من اجل تاسيس وعاء الضريبه، ويتم كل هدا بمختلف الطرق، سواء في عين المكان، بحيث يمكن للمفتش الإطلاع في مقر الشاكي على مختلف الوثائق التي يراها ضروريه، او بالإطلاع على مختلف الوثائق التي تمتلكها المؤسسات العامه او الخاصه التي لها علاقه بالشاكي، ودون إمكانيه التذرع بالسر المهني، وكل هدا وفقا لما تنص عليه المادة 45 و46 من ق إ ج[131].

ب – استدعاء المكلف:

يمكن للمفتش استدعاء المكلف بالضريبه للحصول منه على كل التوضيحات المتعلقه بطلباته، وفي هدا الصدد تحدد على مستوى المديريات الولائيه للضرائب والمفتشيات ايام خاصة لاستقبال المكلفين، وهدا ما يسمح بتبادل وجهات النظر بينهم وبين الإدارة الضريبيه، الشيء الدي يعزز اسلوب الحوار بينهما.

ج – تلقي الاراء:

هناك حالات تلجا فيها الجهه المحققه لاخد راي بعض السلطات والهيئات وبعض المصالح الخارجيه عن إدارة الضرائب، ومثال دلك اخد راي المجلس الشعبي البلدي، وفقا لما جاء في نص المادة 2/76 ق إ ج التي تنص على انه:«...*يرفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الراي وفي حاله ما إدا لم يصله هدا الراي في اجل خمسه عشر (15) يوما، يقوم المفتش بتحرير افتراحاته*..».

وحسب النشرة الصادرة عن وزارة الماليه المتضمنه التعليمات العامه المتعلقه بالإجراءات النزاعيه، فإن الشكاوى المتعلقه بالرسم العقاري، رسم التطهير وكدا الاقتطاعات الواردة في نص المادة 285 من ق ض م، هي الوحيدة التي تعرض على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رايه فيها خلال اجل لا يتعدى خمسه عشر(15) يوما[132]، وبصفة

---

[131]- وتنص المادة 45 على أنه:" يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه ".
وتضيف المادة 46 ما يلي :" لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان إدارة المالية الذين يطلبون منها حق الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها ....".

[132] - Instruction générale sur les procédures contentieuses , M F, Juillet 2005 , op-cit , p 14 .

عامه الشكاوى المتعلقه بالضرائب والرسوم المخصصه لميزانيه البلديه، حسب ما نصت عليه المادة 3/93 ق إ ج.

وفي بعض الحالات قد تكون فيها الحاجه عند التحقيق إلى مساعدة تقنية، فيمكن ان تستدعي إدارة الضرائب مستشارين تقنيين، اعوان الدوله، او مؤسسات عموميه موجودين في قائمة معتمدة، مثلا لدى وزارة الماليه، ويقع هدا خصوصا، وعند الاقتضاء، في حالة وصول رقم اعمال بعض الشركات إلى حد معين، ولكن تدخل هؤلاء المستشارين يكون اختياريا واراؤهم غير ملزمه، ثم يقوم المفتش بتقدير اساس الطلب ومدى صحه إدعاءات الطالب اخدا في الحسبان كل العناصر السالفه الدكر، ويقوم بتحرير تقرير يتبث فيه الاقتراحات التي يراها مناسبه لحل النزاع ويرسل الملف إلى مدير الضرائب بالولايه.

ثانيا : **الفصل في التظلم:**

إنه بعد استنفاد كل الإجراءات الإداريه المتعلقه بالشكوى الضريبيه المودعه امام المدير الولائي للضرائب، او امام رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبه حسب الاحوال وفقا لاحكام نص المادة 71 ق إ ج، وبعد خضوع هده الشكوى للتحقيق حسب الإجراءات المنصوص عليها قانونا، تاتي مرحله الفصل في التظلم، اي اتخاد قرار بشانه، فما هي إدن الجهه المختصه بالبت في التظلم، وما هي اختصاصاتها والامتيازات التي تتمتع بها؟

1- السلطه المختصه بالفصل في التظلم:

لقد حددت المادة 76 من ق إ ج[133]، في فقراتها التانيه والتالته، الجهات التي لها صلاحيه البت في الشكايه النزاعيه.

فمن خلال قراءتنا لهده المادة نستنتج ان اختصاص البت في الشكاوى النزاعيه تتوزع على تلاته جهات مختلفه، ولكل واحدة مجالها، وهي المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب[134]، كما نصت ايضا المادة 77 من نفس القانون على اختصاص الإدارة المركزيه.

133- المعدلة بموجب المادة 46 من القانون 24/06 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2007، المرجع السابق.

134- ونحن نجهل المغزى من منح سلطات الفصل في التظلم إلى رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب، وهل لهذين الأخيرين اختصاصات خاصة يهما أم أنه لا يعدو أن يكون مجرد تفويض السلطة من طرف المدير الولائي للضرائب لهما، وهي الفرضية التي يمكن استنتاجها من خلال قراءتنا لنص الفقرة الثالثة من المادة 76 ق إ ج، التي تنص على:"....يبت رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب...."

ا – اختصاص المدير الولائي للضرائب:

إضافه إلى الاختصاص العام الذي يتمتع به المدير الولائي للضرائب بموجب نص المادة 1/76 ق إ ج المشار إليها اعلاه، بالبت في الشكاوي النزاعيه المرفوعه إليه فإن المادة 79 من نفس القانون الزمته في بعض الحالات على اخذ الراي الموافق للإدارة المركزيه وهي حاله تعلق الشكوى موضوع النزاع بمبلغ من الحقوق والعقوبات وكذا حاله استرداد مبالغ الرسم على القيمه المضافه عندما يتجاوز مبلغها عشرون(20) مليون دينارا.

ويبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المتعلقه باختصاصه في اجل سته(6) اشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها، ويمدد الاجل إلى ثمانيه (8) اشهر بالنسبه للقضايا التي تستلزم اخذ الراي المطابق للإدارة المركزيه[135]، ويقلص هذا الاجل إلى شهرين بالنسبه للشكاوى المقدمه من طرف الخاضعين لنظام الضريبه الجزافيه الوحيدة.

وقد منحت المادة 78 ق إ ج لمدير الضرائب بالولايه صلاحيه تفويض كل سلطه قراره او جزء منها لقبول او رفض الشكاوى، إلى الاعوان المعنيين الذين لهم رتبه مفتش رئيسي، وذلك لتسويه القضايا المتعلقه بمبلغ اقصاه مليوني دينارا[136].

ب – اختصاص رئيس مركز الضرائب:

إن اختصاص رئيس مركز الضرائب في الاصل لم يكن واردا في قانون الإجراءات الجبائيه المستحدث بموجب المادة 40 من قانون الماليه لسنه 2002، وإنما تم النص عليه بعد التعديل الذي مس المادة 76 ق إ ج بموجب القانون رقم 06/24 الذي يتضمن قانون الماليه لسنه 2007، والتي منحته صلاحيه البت والنطق بقرارات التخفيض الجزئي او الرفض المتعلقه بقضايا ذات مبلغ إجمالي لا يتجاوز خمسه (5)ملايين دينارا.

ويبت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التي تدخل ضمن اختصاصاته، وذلك في اجل سته (06) اشهر، ويتمتع بنفس صلاحيه التفويض التي يتمتع بها المدير الولائي للضرائب، لكن فقط بالنسبه لتسويه القضايا التي لا يتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات مليون دينارا.

---

[135]- وقد كانت مدة البت الممنوحة للمدير الولائي سابقا هي أربعة (4) أشهر، تضاف إليها شهرين بالنسبة للشكاوى التي تستوجب أخذ رأي السلطة المركزية.

[136]- وقد كانت هذه الصلاحية قبل التعديل الوارد على نص المادة 78 بموجب قانون المالية لسنة 2007، تخص القضايا المتعلقة بتخفيض ضريبي أقصاه خمسمائة ألف دينار.

ج – اختصاص رئيس المركز الجواري للضرائب:

إن اختصاصات رئيس المركز الجواري للضرائب لم تكن ايضا واردة في قانون الإجراءات الجبائيه الصادر بموجب قانون الماليه لسنه 2002، وإنما تم استحداثها بموجب التعديلات الواردة في قانون الماليه لسنه 2007، وتتمثل هده الاختصاصات حسب نص الفقرة الثالثه من المادة 76 ق إ ج، بالبت باسم المدير الولائي للضرائب للنطق بالقرارات الصادرة في قضايا تتعلق بمبلغ إجمالي اقصاه مليون دينارا، ودلك في اجل سته (06) اشهر اعتبارا من تاريخ تقديم الشكوى حسب نص الفقرة الثانيه من نفس المادة.

ومن اجل ممارسه اختصاصاته يتمتع كدلك رئيس المركز الجواري للضرائب بصلاحيه تفويض سلطته لتسويه القضايا التي لا يتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات خمسمائة(500) الف دينارا[137].

د – اختصاص الإدارة المركزيه:

لقد نصت المادة 77 ق إ ج، على اختصاص الإدارة المركزيه للبت في الشكاوى المرفوعه إليها، وحسب نص هده المادة، فإنها تبت في الشكاوى النزاعيه التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات عشرون(20) مليون دينارا، على ان يقوم المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا بتبليغ القرار إلى المكلف بالضريبه خلال اجل ثمانيه (08) اشهر.

كما يتبع نفس الإجراء إدا تعلق الامر بطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمه المضافه والمتعلقه بمبالغ تتجاوز عشرون (20) مليون دينارا.

ويفهم من هده المادة ان اختصاص النظر في الشكاوى النزاعيه التي يتجاوز مبلغها عشرون مليون دينارا هي من اختصاص الإدارة المركزيه، بينما القرار يصدره المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا، وهو الدي يتولى كدلك تبليغ القرار إلى المكلف بالضريبه، في مهلة ثمانية (08) اشهر، كل هدا ما اكدته المادة 79 ق إ ج.

اما فيما يتعلق بهدا الاجل، فإنه يجب التمييز بين الاجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب للبت في الشكاوي النزاعيه الخاضعه بصفه اصليه لاختصاصه، وبين الاجل الممنوح له للبت في الشكاوى التي يستلزم القانون اخد الراي الموافق للإدارة المركزيه، حيث حدده المشرع في الحاله الاولى بسته(06) اشهر وفي الحاله الثانيه بثمانيه(08) اشهر.

[137]- راجع نص الفقرة الأخيرة من المادة 78، المعدلة بموجب المادة 47 من القانون 24/06 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2007، المرجع السابق.

فبالمقارنه مع المدة التي منحها المشرع الفرنسي للمدير الولائي للضرائب للبت في الشكاوى النزاعيه والمحددة بستة اشهر، دون التمييز بين مواضيعها ودون تمديد الاجل بصفه قطعيه، بل منحه فقط إمكانيه طلب اجلا إضافيا قبل فوات مهله السته اشهر، متى راى ضرورة في دلك على ان لا يتجاوز مدة ثلاثه اشهر، اي انه لا يتجاوز مدة تسعه(09) اشهر كاقصى حد[138] مع ضرورة تبليغ المكلف بهدا التمديد، فإن المهله التي منحها المشرع الجزائري للمدير الولائي للضرائب للبت في الشكاوى النزاعيه المعروضه عليه جد معقوله، بالنظر لما يتطلبه التحقيق في الشكوى من تركيز، إضافه إلى المدة التي تستغرقها عملية إحاله الملفات المتعلقه بها بين جهات التحقيق المختلفه وفقا للإجراءات التي سبق عرضها.

وعلى خلاف منازعات الوعاء، فإن اجل الفصل في التظلمات المتعلقه بنزاع التحصيل هو شهرا واحدا، وهدا امر منطقي بالنظر إلى السرعه التي تتطلبها معالجه موضوع الطلبات المرتبطه بها.

فمن خلال استعراضنا لمختلف الإجراءات المتبعه امام الإدارة الضريبية للفصل في النزاع المعروض عليها، بدءا من استقبال الشكوى والتحقيق فيها، نرى ان القرار الفاصل فيها صادر عن المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا رغم تعدد الجهات التي لها صلاحيه التحقيق في الشكوى والبت فيها، بدءا من مفتشيه الضرائب إلى الإدارة المركزيه والمتمثله في المديريه العامه للضرائب التي تبدي رايها في الشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي والعقوبات فيها عشرون(20) مليون دينار كما راينا سابقا مع احتكار المدير الولائي للضرائب صلاحيه تبليغ المكلفين بالضرائب القرارات الصادرة بشانها.

وربما هدا هو المبرر القانوني لرفع الدعاوى القضائيه ضده، وباسمه إدا تعلق الامر بتمثيل الإدارة الضريبيه.

2 – قرار السلطه الفاصله في التظلم:

بالرجوع إلى نص المادة 1/79 يتضح لنا بان البت في الشكاوى النزاعيه هو من اختصاص المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري

[138] - Charles Debbasch , Jean Claude Ricci , op.cit , p 911.
Voir aussi :
- Gilles NOEL , op.cit, p 513-514.

للضرائب كل حسب مجال اختصاصه[139]، وبموجب قرارات إداريه تبلغ إلى المكلفين في ميعاد معين، لذلك سوف نتعرض فيما يلي إلى محتوى ومضمون هذا القرار ثم إلى تبليغه.

ا – مضمون القرار:

بناءا على المعطيات القانونيه والإداريه المتوفرة لديه، يصدر ممثل الإدارة الضريبيه قراره في الموضوع، فيمكن ان يتضمن ذلك إما رفض كلي لطلبات الشاكي، تخفيض جزئي او إعفاء كلي من الضريبه محل المنازعه.

- **حاله الرفض الكلي:**

يستوجب ان يكون الرفض مسببا ومعللا عملا باحكام المادة 79 3 ق إ ج التي تنص على: «..*عندما لا يستجيب تمام الاستجابه لشكوى يبين قرار مدير الضرائب بالولايه بإيجاز الاسباب التي بني عليها*..»، كل هذا حتى يتمكن الشاكي من تقديم دفوعه إذا اراد ان يعرض نزاعه على اللجان الإداريه او رفع دعواه امام المحكمه الإداريه، على ان تكون عبارات القرار واضحه ودقيقه لا تحمل اي تاويل، كان يقول مثلا ان الضريبه مفروضه طبقا للقانون، بحيث لا يكتفي المدير بذلك وإنما يتعين عليه توضيح الاسس القانونيه التي استند عليها في قراره.

إلا ان الملاحظ بشان هذا الالتزام انه جاء مجردا من اي جزاء، لذلك فإن الشاكي ليس له إلا اللجوء إلى اللجان الإداريه او القضاء في حاله عدم اقتناعه بمبررات رفض شكواه، وهذا ما يعمق من امتيازات الإدارة على حساب حقوق المكلف بالضريبه، بينما نجد ان مجلس الدوله الفرنسي ذهب عكس ذلك، إذ اقر في حكم له بتاريخ 1979/12/09 بانه إذا رفض المدير الولائي للضرائب تسبيب قراره، يجعل الشاكي غير عالم باسباب رفض شكواه، فإنه ينتج عن ذلك عدم سريان اجل الطعن القضائي، والسبب في ذلك يكمن في عدم تمكين المكلف من مناقشه سبب الرفض امام المحكمه[140].

لهذا يعتبر التسبيب ضمانه حقيقيه للمكلف في مواجهه الإدارة، ذلك ان عدم تسبيب الشكوى باعتبارها إجراء ضروري لقبول الطعن القضائي، سوف يجردها من محتواها

---

[139] ونلاحظ أن هذه المادة قد عددت في الجهات التي تملك سلطة البت في التظلم، إذ وزعته بين ثلاث جهات هي: المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب، وكان على المشرع توحيد مصدر القرار، بحيث يتم إسناد صلاحية البت للمدير الولائي للضرائب لوحده، والنطق بالقرارات باسم الإدارة الضريبية وذلك تسهيلا للإجراءات وربحا للوقت، وتكون بذلك الإدارة الضريبية ممثلة في شخص واحد وهو المدير الولائي للضرائب.

[140] - Gilles NOEL, op.cit, p 546.

ويجعلها بدون فائدة هدا من جهه، ومن جهه اخرى فإدا عاقبنا المكلف الدي خالف التشريع الجبائي ورفض الرد على الإدارة بإخضاعه للفرض التلقائي، فليس هناك عائق امام المشرع من معاقبه الإدارة التي رفضت تسبيب قراراتها، دلك ان وجود هدا الالتزام على عاتق الإدارة سوف يجبرها على دراسه الشكوى بكل جديه.

ومقابل هدا الالتزام لا يمكن في اي حال من الاحوال اعتبار سكوت الإدارة الجبائيه خلال الميعاد المحدد لردها بمثابه اعتراف بصحه إدعاءات الشاكي، وعلى هدا الاخير إدا لم يتلقى اي رد خلال هده المدة، عرض نزاعه على اللجان الإداريه، او على المحكمه الإداريه خلال مدة اربعه اشهر وفقا لاحكام من المادة 2/82 ق إ ج[141].

كما انه لا يوجد اي نص قانوني يمنع الإدارة الضريبيه التي لم تتخد اي قرار خلال المدة الممنوحه لها للفصل في الشكوى ان تصدر قرار صريح بعد فوات هده المدة، فتاخر صدور قرار مدير الضرائب لا يؤثر على شرعيه فرض الضريبه، وإنما يؤثر فقط على سريان اجل الطعن القضائي[142]، ومن اجل تفادي بعض العراقيل الإجرائيه التي يمكن ان تنتج عن تعسف الإدارة بإصدارها قرار صريح برفض الشكوى بعد فوات الميعاد المحدد لها يستحسن على المكلف رفع دعواه امام القضاء خلال اربعه اشهر التاليه للرفض الضمني الصادر عن الإدارة الضريبيه.

إضافه إلى كل هده الامتيازات التي يتمتع بها مدير الضرائب في النظر في الشكاوى النزاعيه فقد اقرت اغلب التشريعات [143]، إمكانيه عرض النزاع مباشرة امام القضاء من طرف الإدارة، وهو الإجراء الدي كان معمولا به في الجزائر بموجب نص المادة 79 ق إ ج [144]، قبل تعديلها بموجب قانون الماليه لسنه 2008.

141- التي تنص على ما يلي:"....يمكن كل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 2 و77 أعلاه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه ....".

142- خرشي إلهام، المرجع السابق ، ص 56.

143- ومنها التشريع الفرنسي بحيث تنص الفقرة الثانية من المادة R 199 من كتاب الإجراءات الجبائية على ما يلي : "...يمكن للإدارة الضريبية أن تخضع بصفة تلقائية النزاع للمحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي ....".أنظر:
- Gilles NOEL, op.cit , p 528.

144- التي كانت تنص على ما يلي :" ينفرد مدير الضرائب بالولاية .....يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي تبعا للإجراء المنصوص عليه في المادة 2/184 أدناه ....".

- **حاله التخفيض الجزئي:**

فمعنى هدا ان الشكوى مقبوله في شق ومرفوضه في شق اخر، وهدا يفتح المجال للمكلف بالضريبه بمواصله الإجراءات الضروريه إن اراد الطعن في قرار السلطه الإداريه المختصه، الدي يتضمن الرفض الجزئي لشكواه، وبالتالي فيمكن له عرض شكواه على لجان الطعن الإداريه المختلفه، او اللجوء مباشرة إلى القضاء المختص، بنفس الإجراءات، من حيت الميعاد او الشروط المطلوبه لرفع الدعاوى الإداريه.

- **حالة الإعفاء الكلي:**

تعني هده الحاله إعفاء المكلف كليه من الضريبه المفروضه عليه، إن لم يكن قد سددها، فإدا تم تسديدها فإنه يتم تعويضه بدلك المبلغ إدا تعلق الامر بالضريبه على الدخل الإجمالي او الضريبه على ارباح الشركات، اما ما عدا دلك من الضرائب والرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقاصه[145]، وفي كلتا الحالتين توجه نسخه من القرار الصادر عن ممثل الإدارة، من بين الاشخاص المشار إليهم في المادة 1/79 ق إ ج، إلى قابض الضرائب المختص لاتخاد الإجراءات اللازمه لوقف المتابعه، او إعادة المبلغ المخفض ورد الاشياء المحجوزة إدا تعلق الامر بنزاع التحصيل.

للإشارة فإن القرار الصادر عن مدير الضرائب حول الشكوى التي قدمها المكلف ليس له اتر إلا في مواجهه المكلف نفسه وبعبارة اخرى لا يستطيع الغير الاستفادة من التخفيض او الإعفاء المقرر لغيره، باستتناء القرارات المتعلقه بنقل حصص الرسم العقاري طبقا لنص المادة 261 من ق ض م، فبعد صدور القرار لصالح المتظلم فإن الضريبه المتنازع فيها تلقى تلقائيا على عاتق المالك الجديد، لدلك فإنه في حاله حدوت خطا او منازعه حول تلك الضريبه، فإن مصلحه الضرائب، قبل اتخاد القرار، تبلغ اقتراحات نقل الحصص للغير الدي لم يتظلم، طبقا لنص المادة 261 من ق ض م [146].

---

[145]- أمزيان عزيز، المرجع السابق ، ص 21 .

[146]- التي تنص على ما يلي:" تحاط الأطراف المعنية علما بالاقتراحات الخاصة بانتقال مبلغ الضرائب المستحقة من قبل المفتش القسمي للضرائب على مستوى الولاية ويطلب منهم الإدلاء بملاحظاتهم في أجل عشرة (10) أيام، ويفصل المفتش رئيس قسم الضرائب في الأمر بعد انقضاء هذا الأجل، غير انه لا يمكن الفصل إذا كان ثمة تباين بين اقتراحات الإدارة والملاحظات المقدمة من طرف المعنيين ".

ب – تبليغ القرارات:

إن القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبيه والمرتبطه بالشكاوى النزاعيه المرفوعه إليها، يجب ان تبلغ إلى المكلف نفسه او إلى وكيله الذي عينه او إلى محاميه، وبصفه عامه إلى الاشخاص المعينين في المادة 75 من ق إ ج، حسب الاحوال.

عموما، وتبعا لنص المادة 292 من ق ض م ، فإنه يجب تبليغ قرار المدير في ظرف مغلق، انطلاقا من القاعدة التي تحدد كيفيات تبليغ المراسلات بين اعوان الإدارة الضريبيه والمكلفين بالضريبه، حفاظا على مبدا السريه المنصوص عليه قانونا، واقره المشرع الفرنسي ضمن احكام الفقرة الاولى من المادة 103 من كتاب الإجراءات الجبائيه الفرنسي[147].

كما توجه التبليغات إلى العنوان المحدد في الشكوى [148]، غير ان المادة 99 من ق إ ج، اقرت في فقرتها الثانيه بصحه التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للمكلف حتى ولو كان هدا الاخير قد اتخذ وكيلا له واختار عنده موطن له، اما إدا كان موطن المكلف في الخارج فإن التبليغ يوجه إلى الموطن المختار من طرفه في الجزائر[149].

اما ما يتعلق بضرورة تبليغ قرار الإدارة الضريبيه برساله مضمونه الوصول مع الإشعار بالاستلام، فمن الناحيه النظريه ليس هناك نص صريح يشترط دلك إلا ما يمكن استنتاجه من نص الفقرة السادسه من المادة 20 من ق إ ج، التي تنص على ما يلي:«...*يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبه في رساله موصى عليها مع إشعار بالاستلام ، او يسلم له مع إشعار بالاستلام* ...»، وكل هدا بخلاف المشرع الفرنسي الدي اشترط دلك صراحه ضمن الفقرة الاولى من المادة 103 من القسم التنظيمي من كتاب الإجراءات الجبائيه[150].

---

147 - L'article R103-1 du L P F dispose que: «….les correspondances de toute nature échangées entre les agents des impôts ou adressées par eux aux contribuables doivent être transmises sous enveloppe fermée …». Voir :
- Gilles NOEL, op.cit, p 549.

148 - DENIDENI YAHIA, Séminaire du 29, 30 et 31 Mai 2004, sur Le contentieux fiscal, p 23.

149- وتنص الفقرة الثانية من المادة 99 ق إ ج على ما يلي :" ....يصح التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للطرف، حتى لو كان هذا الأخير قد اتخذ وكيلا له واختار موطنا له عنده، وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني مع مراعاة جميع الإجراءات .....".

150 - L'article R103-1 du L P F stipule : «…les notifications ayant pour effet de faire courir un délai de recours sont faites sur un pli recommandé avec demande d'avis de réception….».
- Voir : Gilles NOEL, op.cit , p 152 .

غير انه من الناحيه العمليه، فإنه باستثناء قبول الشكوى كليه، تبلغ كل القرارات برساله مضمونه الوصول مع الإشعار بالاستلام [151]، ونحن بدورنا نساند هذا الإجراء لان تاريخ توقيع المعني، المدون في الإشعار بالوصول يعتبر التاريخ الفعلي لاستلام القرار، وبالتالي يكون بمثابه تاريخ لانطلاق سريان ميعاد الطعن امام اللجان، او لرفع الدعوى القضائيه.

المطلب الثاني

التظلم امام لجان الطعن الإداريه للضرائب المباشره

لقد منح المشرع للمكلف بالضريبه الذي لم يرضيه قرار الإدارة الضريبية، فرصه لإتباع إجراءا اختياريا للطعن فيه، وذلك امام لجان الطعن الإداريه للضرائب المباشرة عملا باحكام نص الفقرة الاولى من المادة 80 ق إ ج[152]، شريطه ان يتم ذلك قبل اللجوء إلى القضاء عملا باحكام الفقرة الثالثه من نفس المادة التي تنص على ما يلي:"...*لا يمكن ان يرفع الطعن إلى اللجنه بعد إخطار المحكمه الإداريه*...".

وسوف نحاول فيما يلي التطرق إلى مختلف هذه اللجان من حيث تشكيلتها، اختصاصاتها والإجراءات المتبعه امامها.

الفرع الاول

التشكيله البشريه للجان الطعن الإداريه

لقد تناول المشرع الجزائري لجان الطعن في مجال المنازعات الضريبيه في المواد 81،80 و81 مكرر من ق إ ج[153]، ويختلف تكوين واختصاصات هذه اللجان حسب نوع النزاع، وتبعا لنوع الضريبه.

وعموما هناك ثلاثه انواع من هذه اللجان هي: لجنه الدائرة، لجنه الولايه، واللجنه المركزيه، والهدف من إنشائها هو محاوله وضع حد للنزاع الضريبي في بدايته، عن طريق تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبه من جهه والإدارة الضريبيه من جهه اخرى، تفاديا لإغراق القضاء بهذه المنازعات نظرا لكثرتها وتعقد إجراءاتها[154].

151- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 59 .

152- التي تنص على ما يلي :" يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار المتخذ يشأن شكواه حسب كل حالة، من طرف مدير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه في أجل شهرين (2) ابتداء من تبليغ قرار الإدارة ...".

153- لقد تم النص عن هذه اللجان سابقا ضمن المواد 301،300و302 من قانون الضرائب المباشرة المعدل والمتمم .

154- وقد حاولنا حصر دراستنا فقط في هذا النوع من اللجان، لأن هناك نوع آخر من اللجان؛ يتمثل في اللجنة الولائية للمصالحة في مادة حقوق التسجيل، التي تدخل ضمن الضرائب غير المباشرة.

اولا تكوين لجنه الدائرة:

لقد انشات هده اللجنه في مكان لجنه البلديه التي تم إلغائها بعد صدور قانون الماليه لسنة 1994 [155] حيت نصت المادة 90 منه ما يلي: " *تلغى عبارة لجنه البلديه للطعن في الضرائب المباشرة المستعمله في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثله، وتعوض بعبارة لجنه الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة* ".

وجاءت المادة 81 مكرر من ق إ ج[156] لتحدد تشكيله لجنه الدائرة، على النحو الاتي:

- رئيس الدائرة او الامين العام للدائرة رئيسا.
- رئيس المجلس الشعبي البلدي او احد نوابه، لمكان ممارسه المكلف بالضريبه لنشاطه.
- رئيس مفتشيه الضرائب المختص إقليميا، او حسب الحاله مسؤول مصلحه المنازعات للمركز الجواري للضرائب.
- عضوين كاملي العضويه وعضوين مستخلفين لكل بلديه تعينهم الجمعيات او الاتحادات المهنيه، وفي حاله غياب هؤلاء يتم اختيار الاعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبيه البلديه من بين المكلفين بالضرائب بالبلديه الدين يحوزون معلومات كافيه لتنفيد الاشغال المسندة للجنه، على ان يكون كل هؤلاء من جنسيه جزائريه، وسنهم 25 سنه على الاقل، مع تمتعهم بحقوقهم المدنيه.

كما يتم تعيينهم خلال الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبيه البلديه، على ان تكون مدة عهدتهم نفس عهدة المجلس الشعبي البلدي، وفي حاله الوفاة او الاستقاله او العزل لنصف اعضاء اللجنه على الاقل، يتم القيام بتعيينات جديدة بنفس الشروط.

اما مهام الكاتب فيقوم بها موظف ممثل عن الإدارة الضريبيه، له على الاقل رتبه مفتش، يعينه حسب الحاله المدير الولائي للضرائب او رئيس المركز الجواري للضرائب.

---

155 - المرسوم التشريعي رقم 18/93 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج ر عدد 88، صادرة في 30 ديسمبر 1993.

156 - تم استحداث هذه المادة في قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 50 من القانون 24/06 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2007، المرجع السابق.
- و تم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2009. أنظر:
المادة 43 من القانون 21/08، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، صادرة في 31 ديسمبر 2008.

إن ما يمكن ملاحظته بشان هده التشكيله ان المشرع حاول إشراك مختلف القطاعات، حتى يتمكن من تحقيق نوع من التوازن بين حقوق المكلف بالضريبه من جهه وامتيازات الإدارة الضريبيه من جهه اخرى، إلا انه مقابل دلك اضفى عليها الطابع الإداري، وبتعبير اخر اصبحت دات تشكيله إداريه بحتة، يتجلى دلك في مظهرين اساسين؛ فالاول، يتمثل في غياب ممثلين دائمين عن المكلف، مما يجعل الاعضاء المعينين من طرف الجمعيات او الاتحادات المهنيه ليسوا مؤهلين للدفاع عن حقوق المكلف، فعوض ترسيمهم تم تعويضهم باعضاء يتم تعيينهم من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي على سبيل الاحتياط.

اما الثاني فيتمثل في منح رئاسه اللجنه للرئيس او الامين العام للدائرة، الشيء الدي اضفى عليها الطابع الإداري، عوضا ان تسند هده المهمه إلى قاض كما هو الشان بالنسبه اللجنه البلديه سابقا، يكون ممثلا عن الجهه القضائيه التابع لاختصاصها محل فرض الضريبه، ودلك من اجل حمايه حقوق المكلف بالضريبه وكدا ضمان حياد الإدارة.

ثانيا – **تكوين لجنه الولايه**:

لقد تناول قانون الإجراءات الجبائيه هده اللجنه، بموجب نص الفقرة الثانيه من المادة 81 مكرر منه بنصها على ما يلي:«...*تنشا لدى كل ولايه لجنه طعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمه المضافه*...».

فعلى ضوء هده المادة تتشكل هده اللجنه من الاعضاء الاتيه:

- قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا، رئيسا.
- ممثل عن الوالي وعضو من المجلس الشعبي الولائي.
- مسؤول الإدارة الجبائيه للولايه او، حسب الحاله، رئيس مركز الضرائب.
- ممثل عن غرفه التجارة على مستوى الولايه، وفي حاله غيابه تلك المختصه إقليميا في الولايه وممثل عن الغرفه الولائيه للفلاحه.
- خمسة اعضاء دائمي العضويه، وخمسه اعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات او الاتحادات المهنيه، وفي حاله غياب هؤلاء يتم اختيار اخرين من بين اعضاء المجلس الشعبي الولائي، من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي، بشرط ان يكونوا حائزين على الاقل معارف كافيه لتنفيد الاشغال المسندة للجنه.

اما مهام الكاتب فهي مسندة إلى موظف من إدارة الضرائب له على الاقل رتبه مفتش يعينه حسب الحاله المدير الولائي للضرائب او رئيس المركز الجواري للضرائب.

هكذا فقد اشترطت نفس المادة، على كل عضو في اللجنه عدة شروط اهمها: الجنسيه الجزائريه، ان يكون سنهم 25 سنه على الاقل والتمتع بكامل الحقوق المدنيه مع ضرورة الالتزام بالسر المهني المنصوص عليه في المادة 65 من نفس القانون[157]، لان مشاركه العضو في اعمال اللجنة يسمح له بالإطلاع على معلومات تخص إدارة معينه او على ارباح تاجر معين، ولذلك فهو ملزم بالحفاظ على اسرار هؤلاء [158].

فالملاحظ على تشكيله هذه اللجنه مقارنه بتلك المتعلقه بالدائرة، انها جاءت متوازنه نوعا ما، حيث يتساوى عدد الاعضاء الممثلين للإدارة الضريبيه مع ممثلي المكلف بالضريبه، بالإضافه إلى ذلك تراسها من طرف قاضي، وهو العضو الذي يمكن له إضفاء نوع من الحياد على اراء اللجنة، بالتالي خلق نوع من التوازن بين امتيازات الإدارة وحقوق المكلف، الشيء الذي يساعد على حل النزاع دون عرضه على الجهه القضائيه لما يتطلب ذلك من إجراءات إضافيه ومعقدة.

ثالثا– **تكوين اللجنه المركزيه**:

لقد تعرضت لتشكيله هذه اللجنه المادة 81 مكرر من ق إ ج في فقرتها الثالثه بنصها على ما يلي:«... *وتنشا لدى الوزارة المكلفه بالماليه لجنه مركزيه للطعن في الضرائب المباشرة او الرسم على القيمه المضافه* ...».

فحسب نص هذه المادة دائما فإن هذه اللجنه تتكون من الاعضاء الاتيه:

- الوزير المكلف بالماليه او ممثله المفوض قانونا، رئيسا.
- ممثل عن كل من وزارة العدل ووزارة التجارة تكون لهما على الاقل رتبه مدير.
- المدير العام للميزانيه او ممثل عنه تكون له على الاقل رتبه مدير.
- المدير المركزي للخزينه او ممثل عنه تكون له على الاقل رتبه مدير.

157- انظر نص المادة 65 من ق إ ج، حسب التعديل الوارد عليها بموجب نص المادة 41 من القانون 24/06، الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2007، المرجع السابق.

158- غير أن الأحكام المتعلقة بالسر المهني لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب إلى لجان الطعن كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاع المعروض عليها، كما أنها لا تتعارض أيضا مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب.

- ممثل عن الغرفه التجاريه والغرفه الفلاحيه للولايه المعنيه، وإذا تعذر الامر، ممثل عن الغرفه الوطنيه للتجارة والغرفه الوطنيه للفلاحه.
- ممثل عن الإتحاد المهني المعني.
- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديريه العامه للضرائب بصفته مقررا.

وتتكفل بمهام كتابه اللجنه مصالح المديريه العامه للضرائب، ويعين المدير العام للضرائب اعضاءها.

ويلاحظ عن تشكيله هده اللجنه انها تظم ممثلي عن عدة وزارات، يشغلون كلهم وظائف ساميه في الدوله، وربما لهدا السبب لم تعدد الفقرة التالته من المادة 81 مكرر من ق إ ج الشروط الواجب توفرها في هؤلاء، باعتبار انهم يخضعون للشروط العامه الواجبه التوفر في الموظف السامي في الدوله، ومن جانب اخر فبقدر ما نلمس كفاءة اعضاء هده اللجنه إلا انها تمثل طرفا واحدا في النزاع وهو الإدارة الضريبيه، نظرا للغياب الكلي لممثلين عن المكلف مما ينقص من فعاليتها وحيادها في اتخاد القرارات المناسبه بشان المنازعات المعروضه عليها.

الفرع الثاني

اختصاصات لجان الطعن الإداريه

لقد حصر المشرع الجزائري سواء بموجب قانون الإجراءات الجبائيه او قانون الضرائب المباشرة مجال اختصاص لجان الطعن الإداريه، بحيث اقتصر تدخلها في مجال الوعاء دون نزاع التحصيل، وهدا ما يمكن استنتاجه من نص الفقرة الاولى من المادة 81 من ق إ ج التي تنص على ما يلي:«...*تبدي لجان الطعن رايا حول طلبات المكلفين بالضريبه المتعلقه بالضرائب المباشرة والرسوم المماثله والرسم على القيمه المضافه بما يضمن إما تصليح الاخطاء المرتكبه في الوعاء او حساب الضريبة وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي او تنظيمي* ...».

كما تطرقت المادة 81 مكرر من نفس القانون إلى اختصاص كل لجنه على حدة، بحسب قيمه الحصص الضريبيه، وهدا ما سنتعرض إليه فيما يلي:

اولا – اختصاصات لجنه الدائرة:

إضافه إلى الاختصاص العام الذي سبقت الإشارة إليه، فقد حددت الفقرة الاولى من المادة 81 مكرر، فيمه الحصه الضريبيه الداخله في مجال اختصاص لجنه الدائرة على النحو الاتي:

- الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة او الرسوم المماثله، وكذا الرسم على القيمه المضافه المفروضه، التي تقل عن مليوني دينار، او تساوي هذا المبلغ والتي سبق ان اصدرت الإدارة بشانها قرار بالرفض الكلي او الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبه التابعون لاختصاص المراكز الجواريه للضرائب.

وتقبل تظلمات المكلفين امام هذه اللجنه إذا تم إيداعها في الاجال القانونيه، وهي اربعه (4) اشهر إبتداءا من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، حسب نص المادة 80 من ق إ ج، شريطه ان لا يكون المكلف قد رفع دعواه امام المحكمه الإداريه[159].

ثانيا – اختصاصات لجنه الولايه:

يعتبر اختصاص لجنه الولايه للطعن مماثلا لاختصاص لجنه الدائرة فيما يتعلق بالطلبات الراميه إلى إصلاح الاخطاء المرتكبه في وعاء الضريبه او حسابها او الاستفادة من حق ناتج عن حكم او تدبير تشريعي او تنظيمي.

اما ما يتعلق بالحصص الضريبيه فقد فصلتها الفقرة الثانيه من المادة 81 مكرر على النحو الاتي:

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم المماثله وكذا حول الرسم على القيمه المضافه المفروضه)، التي تفوق مليوني دج وتقل او تساوي عشرون (20) مليون دج والتي سبق ان اصدرت الإدارة بشانها قرار بالرفض الكلي او الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبه التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.

[159]- وهذا حسب التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2009 ، بحيث كان ميعاد إخطار اللجنة قبل هذا التعديل هو شهرين من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، بدلا من أربعة أشهر المنصوص عليها حاليا .
راجع في ذلك نص المادة 42 من القانون 21/08، الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2009، المرجع السابق.

كما تختص اللجنه ايضا بالنظر في الطعون المرفوعه ضد اراء لجنه الدائرة للطعن، سواء من طرف المكلفين بالضريبه إذا تعلق الامر بطلباتهم او من طرف الإدارة الضريبيه إذا تعلق الامر بمخالفه نص تشريعي او تنظيمي[160].

لقد اشترط المشرع الجبائي لقبول طلبات المكلفين امام هده اللجنه عدم رفع طعن قضائي امام المحكمه الإداريه، وهو شرط عام ينطبق على كل اللجان بمختلف درجاتها عملا باحكام الفقرة الثانيه من المادة 80 ق إ ج التي تنص على انه:«...*لا يمكن ان يرفع الطعن إلى اللجنه بعد إخطار المحكمه الإداريه* ...».

ثالثا – **اختصاصات اللجنه المركزيه**:

إضافه إلى الاختصاص العام المتعلق بالطلبات الراميه إلى تصحيح الاخطاء المرتكبه في تحديد اساس الضريبه، فلها اختصاصات اخرى نصت عليها الفقرة الثالثه من المادة 81 مكرر فقرة 3 من ق إ ج على النحو الاتي:

- الطلبات التي يفوق مبلغها الكامل من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمه المضافه) عشرون (20) مليون دينار، والتي سبق ان اصدرت الإدارة بشأنها قرارها بالرفض الكلي او الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبه، التابعون لمديريه المؤسسات الكبرى والتي سبق ان اصدرت هده الاخيرة بشانها قرارا بالرفض الكلي او الجزئي.

غير ان الملاحظ بشان اختصاص اللجنه المركزيه ان الفقرة الثالثه من المادة 81 مكرر لم تشر إلى إمكانيه النظر في الطعون المرفوعه ضد القرارات الصادرة عن اللجنه الولائيه للطعن، لكن بالرجوع إلى التعليمه رقم 11 المؤرخه في 1998/06/10 الصادرة عن المديريه العامه للضرائب، والمتعلقه بلجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمه المضافه، يظهر لنا بان القرارات الصادرة عن لجنه الولايه للطعن والتي لم ترض بصفه كامله المكلف بالضريبه غير قابله للطعن فيها امام اللجنه المركزيه، بل على المكلف اللجوء مباشرة إلى القضاء[161].

---

[160]- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 43.

[161]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 76.

فامام إعفاء هده اللجنه من النظر في الطعون المرفوعه ضد القرارات الصادرة عن اللجنه الولائيه، فكان على المشرع منحها اختصاص النظر في الطعون الموجهه ضد القرارات الصادرة عن الإدارة المركزيه بشان الطلبات المتعلقه بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئه المكلفه بالمراقبه الجبائيه على المستوى الوطني[162]، وذلك ضمانا لحقوق المكلف، خاصه امام سكوت المشرع بشان إمكانيه الطعن ضد هده القرارات امام اللجان الإداريه الاخرى.

للإشارة، وفيما يتعلق بمبالغ الحصص الضريبيه الخاضعه لاختصاص كل اللجان المذكورة، والتي سبق للمكلف بالضريبه ان حصل على تخفيض جزئي امام المدير الولائي للضرائب، فإن الطعن امام اللجان يكون منصب على المبلغ الاصلي، اي ذلك المبلغ المعتد به قبل صدور قرار المدير المتضمن التخفيض الجزئي.

الفرع الثالث

الطبيعه القانونيه لاراء لجان الطعن الإداريه

إن الطابع الاختياري الذي يتميز به إجراء الطعن، امام اللجان الإداريه يدفعنا بالضرورة إلى البحث عن الطبيعه القانونيه للاراء التي تصدرها بشان الطلبات المرفوعه امامها، والنظر في مدى إلزاميتها، سواء في مواجهه المكلف بالضريبه او الإدارة.

قبل الإصلاح الجبائي الذي تم بموجب قانون الماليه لسنة 1992، كانت لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة تصدر اراء غير ملزمه للإدارة، لكن بعد ذلك اصبحت ارائها تقريريه، تشبه القرارات الإداريه، لها حجيتها القانونيه في مواجهه اطراف النزاع وقابلة للطعن في مشروعيتها امام القضاء، بحيث يمكن لكل طرف رفع دعوى قضائيه ضد هدا الراي إدا لم يقتنع به[163].

على هدا الاساس ساير المشرع هدا الاتجاه مؤكدا دلك بموجب احكام الفقرة الثانيه من المادة 81 من ق إ ج التي تنص على:«...*تلزم لجان الطعن بإصدارها قرارها حول الطعون المرفوعه إليها بالقبول او الرفض صراحه في اجل اربعه (4) اشهر ابتداءا من تاريخ تقديم*

---

[162]- فبخصوص الشكاوى المرفوعة إلى الإدارة المركزية، فإن المشرع الجبائي بقي صامتا بخصوص إمكانية المكلف اللجوء إلى لجان الطعن أم لا، فإذا فسرنا سكوت المشرع بالإيجاب فهل يلجأ أولا إلى لجنة الدائرة أم يعود الاختصاص إلى اللجنة المركزية ، أم يتم مراعاة مقدار نصاب الحصة الضريبية ؟

[163]- معاشو عمار، عزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 1999، ص 34.

الطعن إلى رئيس اللجنه، فإن لم تبد اللجنه قرارها في الاجل المذكور اعلاه، فإن صمتها يساوي رفضا ضمنيا للطعن، وفي هده الحاله يجوز للمكلف بالضريبه ان يرفع دعوى إلى المحكمه الإداريه في اجل اربعه (4) اشهر من تاريخ انقضاء الاجل الممنوح للجنه لكي تبت في الطعن ...».

غير انه واستثناءا لهدا المبدا يمكن للمدير الولائي للضرائب ان يؤجل تنفيد راي اللجان إدا كان مخالفا صراحه لنص مادة قانونيه او غير مؤسس[164].

ففي راينا فإن إمكانيه تاجيل تنفيد راي اللجنه من طرف المدير الولائي للضرائب بهده الطريقه تعتبر امتياز إضافي للإدارة، وبالتالي كان على المشرع تقييد هدا الإجراء، على ان يتم دلك تحت رقابه القضاء وفقا لإجراءات وقف التنفيد المعمول بها في القضاء الإستعجالي.

للإشارة فإنه يمكن للمدير الولائي كدلك الطعن في راي لجنه الدائرة امام اللجنه الولائيه ودلك خلال شهر واحد من تاريخ صدور هدا الراي.

والحقيقه ان إعطاء حق الطعن لمدير الضرائب بالولايه يقلل من فعاليه هده اللجنه، فمن غير المعقول ان يسمح لمصدر القرار ان يطعن في قراره، باعتبار ان مدير الضرائب عضوا في تلك اللجنه، وهو ما توصل إليه مجلس الدوله في قراره المؤرخ في 2002/01/28 والدي جاء فيه :«.. *حيت انه لا يمكن الطعن في قرار من طرف مصدره، وان المدير الولائي الطاعن بصفته عضوا، يعد مصدرا للقرار، وبالتالي، لا يمكن الطعن فيه، وهو ما يجعل حكم قضاء المجلس صائبا يستوجب المصادقه عليه*..»[165].

اما إدا تعلق الامر براي اللجنه الولائيه او المركزيه فعلى المدير رفع دعواه مباشرة امام القضاء خلال شهر واحد من تاريخ صدور الراي، على ان توجه دعواه ضد راي اللجنه وليس ضد المكلف بالضريبه وهدا ما اقره مجلس الدوله في قرار له بتاريخ 2002/10/15، جاء في إحدى حيتياته ما يلي«...*وإن مدير الولايه من حقه الطعن في قرار لجنه الطعن وليس ضد المكلف بتسديد الضريبه وان المدير الولائي كان عليه ان يطعن*

164- راجع نص الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

165- أمقران عبد العزيز، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، ص 20 .

- انظر كذلك :
- تاجر محمد، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2006، ص 78.

في قرار اللجنه وليس ضد المستانف عليه، مما يجعل دعواه موجهه توجيها غير صحيح، يستوجب رفضها ..» [166].

إن ما يمكنه القول بشان منازعات الضرائب المباشرة انها ذات طبيعه خاصه مقارنه مع المنازعه الإداريه العامه، حيث يظهر من خلال موضوعها وإجراءاتها، عدم التوازن فيما يتعلق بالمراكز القانونيه بين اطراف المنازعه، تتجلى فيها سيطرة الإدارة بفضل امتيازات السلطه العامه التي تتمتع بها، ودلك خلال كل مراحل نشاة وتطور هده المنازعه، بدايه من امتيازاتها فيما يتعلق بإجراءات تحديد الوعاء الضريبي وتقديره إلى إجراءات تحصيلها بفضل فعاليه الوسائل القانونيه التي منحها المشرع للإدارة لاستيفاء ديونها لدى الغير، (المكلفين بالضريبه).

ولا يتوقف الامر عند هدا الحد، بل يتعداه إلى إجراءات حل هده المنازعات، بحيث تعتبر فيها المرحله الإداريه جد حاسمه، تتجلى في إجباريه التظلم الإداري امام المدير الولائي للضرائب، اين تكون فيها الإدارة حكما وخصما في نفس الوقت، رغم محاوله المشرع تدارك الموقف من خلال إنشاء لجان إداريه يمكن للمكلف بالضريبه الاحتكام إليها في حاله تعسف الإدارة، إلا ان دلك لم يكن كافيا بالنظر إلى الطابع الإداري الدي يغلب على تشكيلتها.

وامام كل هدا فإن الضمانه الوحيدة لحمايه حقوق المكلف بالضريبه هي اللجوء إلى القضاء، نظرا للمبادئ التي يقوم عليها والمتمثله اساسا في الحياد ودرجتي التقاضي، وهو ما سوف نتطرق إليه في الفصل الثاني من هدا البحث.

[166]- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، ملف رقم 4399 ، بتاريخ 2002/10/15، مدير الضرائب لولاية البيض ضد ع ش، مجلة مجلس الدولة، العدد 3 لسنة 2002، ص 119.

الفـ ـصل الثاني

الرقابه القضائيه في منازعات الضرائب المباشره

لقد تحدثنا في الفصل الاول عن الامتيازات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في مواجهة المكلف بالضريبة، سواء اثناء مرحلة تحديد وعاء الضريبة او تقديرها، ويتجلى ذلك في صلاحيات الإدارة اثناء مباشرتها لإجراءات تقدير الوعاء الضريبي بالاعتماد على التقدير الإداري او على نتائج المراقبه الجبائيه، وكذا تحصيلها وفقا للإجراءات المعتمد عليها في ذلك، او اثناء المرحلة التنازعيه، التي يتجلى مظهرها في التظلم الإداري او كما يسمى في القانون الجبائي بالشكوى النزاعية باعتبارها إجراء إجباري والتظلم الاختياري امام لجان الطعن الإداريه.

فرغم المزايا التي يقدمها هذا الإجراء في سبيل حل المنازعات الضريبيه، إذ ساهم بقدر كبير في عدم إغراق الهيئات القضائيه بالكم الهائل منها، إلا ان ذلك لم يمنعنا من تسجيل بعض النقائص التي تؤثر على حقوق المكلف بحيث يكون في مواجهة خصم وحكم في نفس الوقت، بالنظر إلى الإجراءات المعقدة المتبعة سواء امام المدير الولائي للضرائب او امام اللجان، بالنظر إلى التشكيله الإداريه التي تطغى عليها، وبالتالي لا يكون امام المكلف إلا اللجوء إلى القضاء كإجراء نهائي لحمايه حقوقه بوصفه اكثر حيادا.

هذا ما سنحاول تناوله في هذا الفصل، إذ نتطرق إلى الشروط الإجرائيه لقبول الدعوى القضائيه، نتعرض فيه إلى المسائل الإجرائيه المتعلقه بالدعوى، (مبحث اول)، ثم دراسه اهم الجوانب المتعلقه بإجراءات سير الدعوى امام المحكمه الإداريه، مع إبراز دور القاضي في الخصومه والضمانات التي تكفل حقوق المكلف(مبحث ثان)، واخيرا الحديث عن إجراءات دعوى استئناف الاحكام الصادرة عن الجهه القضائيه المختصه في النزاع الضريبي، امام مجلس الدوله، (مبحث ثالث).

المبحث الاول

المسائل الإجرائيه المتعلقه بالدعوى الضريبيه

لا شك ان قبول الدعوى الضريبية امام القضاء يستلزم توافر عدة شروط، على غرار الدعوى الإدارية العامة، ومن بين هذه الشروط تلك المنصوص عليها في الاحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنيه والإداريه، من صفه ومصلحه واهلية التقاضي وكذا بعض الشروط الخاصة التي تميزها عن باقي الدعاوى والتي تضفي عليها طابعا خاصا.

المطلب الاول

المسائل المرتبطه بالاختصاص

تتعلق هذه المسائل اساسا بتحديد الطبيعة القانونيه لمنازعات الضرائب المباشرة، ومن تم البحث عن الجهه القضائيه المختصه بالفصل في هذه المنازعات، فإذا كان المشرع الجزائري قد تبنى المعيار العضوي لتحديد الاختصاص، بحيث اسند اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية للجهات القضائية الإدارية، وهو ما يظهر من نص المادتين 800 و801 من القانون 09/08 الدي يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإداريه[167]، وتقابلها المادة 7 من قانون الإجراءات المدنيه الملغى[168]، فإن هناك من التشريعات التي خالفت هذه القاعدة، وعلى راسها المشرع الفرنسي، بحيث ميز بين منازعات الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وذلك ان اخضع الاولى لاختصاص القضاء الإداري والثانية لاختصاص القضاء العادي[169].

والمساله التي ستعالجها ضمن هدا المطلب تتمثل في مدى إمكانيه اعتبار النزاع الضريبي نزاعا إداريا، خاضعا لرقابة القاضي الإداري ومبررات دلك.

---

[167]- القانون 08 – 09، مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادرة في 23 أفريل 2008.

[168]- الأمر رقم 66 – 154، المؤرخ في 8 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات المدنية، الملغى.

[169] - Charles Debbasch , Jean- Claude Ricci, op.cit, p 305.

Voir aussi :

- Louis Trotabas , Jean- Marie Cotteret , Droit fiscal ,8° édition , DALLOZ , 1997, p 246 .

الفرع الاول

الطبيعه القانونيه للنزاع الضريبي

إن تحديد الطبيعه الإداريه التي يتميز بها النزاع الضريبي ينبني على مبداين اساسين؛ الاول يتمثل في انتماء القواعد الاساسية المنظمة للضرائب إلى القانون العام، وهو القانون المالي، بالإضافه إلى ان القانون المطبق هو القانون الجبائي الذي يعد فرعا من فروع القانون العام، الدي ينظم نشاط الدوله وعلاقتها بالفرد، حتى ولو اعترف الكثير من الفقهاء باستقلاليته، منهم الفقيه الفرنسي"Louis Trotabas"[170].

والثاني هو نتيجة للاول، وهو انتماء النزاع الضريبي إلى فرع من فروع المنازعات الإدارية وهو نزاع القضاء الكامل بالنظر إلى الاختصاصات الواسعة التي يتمتع بها القاضي الإداري حال نظره في الدعوى، بحيث لا يكتفي فقط بإلغاء القرار الغير المشروع وإنما يمكن له تخفيض الضريبه او إلغاؤها تماما وحتى الحكم بالتعويض احيانا.

اولا النزاع الضريبي نزاع إداري:

لقد ثار جدل كبير بين مختلف فقهاء القانون، بشان اعتبار النزاع الضريبي نزاع إداري ام نزاع دو طبيعة خاصة بالنظر إلى الاستقلاليه النسبية التي يتمتع بها، إلا انهم يتفقون مع الطبيعة الإدارية للمنازعة الضريبية ودلك لعدة اعتبارات اهمها:

إن القانون الضريبي باعتباره مجموعه من القواعد القانونيه المنظمه للعلاقه بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبه، هو فرع من فروع القانون العام، ومن تم تغلب عليه اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة واستخدام وسائل السلطة والقهر من ناحية وبين حماية حقوق المكلفين بالضريبة ومصالحهم من ناحية اخرى.

إن القانون الضريبي او القانون الجبائي كما يفضل اغلبه المؤلفين تسميته هو جزء من القانون الإداري، بحيث تعتبر فيه الإدارة الضريبية جزء من التنظيم الإداري للدوله، لها صفة السلطة العامة، وتتمتع بكافة الامتيازات المقررة للسلطات العامة في مزاوله نشاطها [171] ودلك على النحو الدي سبق عرضه.

---

[170] - Louis Trotabas, Jean-Marie Cotteret, op.cit, pp 11 – 13.

- أنظر كذلك :

- محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع القانونية، مصر 1998، ص ص 34 – 45.

[171]- محي محمد سعد، المرجع نفسه، ص 40.

إن القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبيه لها صفه القرار الإداري بحيث تتسم بطابعها التنفيدي بمجرد صدورها، وليس للتظلم الإداري او الطعن القضائي عادة وقف تنفيدها[172]، كما تعتبر سندا تنفيديا في اغلب الاحوال يخول الإدارة اللجوء إلى كل الوسائل الجبريه لتنفيده.

إن خضوع النزاع الضريبي إلى قواعد القانون الجبائي باعتباره فرع من فروع القانون العام، الدي يتصل اتصالا وتيقا بالقانون الإداري الدي ينظم العلاقه بين الدوله والفرد، بصفتها علاقه موضوعيه وليس علاقه شخصيه(علاقه الدائن بالمدين)[173]، يجعله خاضعا لرقابه القاضي الإداري وهو ما اكدته مختلف الاحكام العامه الواردة في قانون الإجراءات المدنيه والإداريه وكدا النصوص الخاصه الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثله وكدا قانون الإجراءات الجبائيه.

كما كرسته بعض القرارات الصادرة عن الغرفه الإداريه للمحكمه العليا متال دلك قرارها الصادر بتاريخ 1991/12/29، حيت جاء في حيتياته ما يلي:«...*من المقرر قانونا ان القرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب للولاية فيما يخص الشكايات النزاعيه والتي لم ترض المعنيين، وكدلك تلك القرارات المتخدة فورا فيما يخص نقل الحصة الضريبيه طبقا لاحكام المادة 404 ق ض م يمكن الطعن فيها امام الغرفه الإداريه التابعه للمجلس خلال اجل شهرين ابتداء من يوم استلام الراي المتضمن تبليغ القرار، ومن تم فإن قضاة المجلس الدين اصدروا القرار المطعون فيه القاضي بعدم الاختصاص من طلب الإعفاء الكلي من الغرامه المفروضه من مصلحه الضرائب اخطات في تطبيق القانون.*

ولما كان من الثابت في قضيه الحال، ان المادة المدكورة اعلاه حددت صراحه الجهه القضائيه وهي الغرفه الإداريه لدى المجلس القضائي للنظر في النزاعات المتعلقه بالقرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب، فإدن الاختصاص يعود إلى المجلس القضائي.

---

[172]- حيث أن منازعة إدارة الضرائب في تقديراتها الضريبية أو مباشرة إجراءات التحصيل لا يوقف التسديد، وبالتالي يكون لقابض الضرائب مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له القانون لاستيفاء ديون الخزينة العامة لدى الغير.
انظر:
أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 32.

[173]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 106.

-Voir aussi:
Slim KAMMOUN, La nature juridique du contentieux fiscal, Association Tunisienne de droit fiscal, http //www. Profiscal/com/. p 13.

فإن قضاة المجلس بقضائهم بعدم الاختصاص لم يطبقوا القانون تطبيقا سليما.

ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه...» [174].

فبالنظر إلى منطوق هدا القرار الدي يتضمن إخضاع القرار الصادر عن الإدارة الضريبيه لرقابه القضاء الإداري والمتمثل في الغرفه الإداريه للمجلس القضائي (المحكمه الإداريه حاليا)، يجعل من المنازعة الضريبية منازعة إداريه.

لكن الملاحظ في هدا الشان انه إدا كان اعتبار المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري منازعة إداريه تخضع لرقابة القضاء الإداري بالنظر إلى طبيعتها وكدا للنصوص القانونيه المختلفه التي تنظمها، نجد ان هناك من التشريعات التي خرجت عن هدا المبدا رغم تبنيها لنظام الازدواجية القضائيه، نذكر بالخصوص المشرع المصري والفرنسي.

فبالنسبة للتشريع المصري، فرغم اختصاص مجلس الدوله بالفصل في الطعون ضد القرارات النهائيه الصادرة عن الجهات الإداريه في منازعات الضرائب بموجب القانون التالت لمجلس الدوله رقم 165 لسنة 1955 الدي اقر دلك إلا انه لم يدخل حيز التنفيد، بحيث مازالت الجهات القضائيه العاديه تختص في نظر المنازعات الضريبيه بكل انواعها، رغم اعتراف المشرع المصري باحقيه مجلس الدوله بنظرها وارجع دلك إلى عدم جاهزيه القانون المنظم لها وهو ما نصت عليه المادة 73 من القانون رقم 55 لسنة 1951واستمر هدا الوضع حتى بعد صدور القانون الحالي لمجلس الدوله رقم 47 لسنة 1972[175].

لكن رغم عدم صدور قانون الإجراءات امام القسم القضائي لمجلس الدوله والدي على اساسه تم تعليق اختصاص مجلس الدوله بنظر المنازعات الضريبيه، اجتهدت محكمه القضاء الإداري نحو تقرير اختصاصها لنظر هده المنازعات لكي تكون شريكه للقضاء العادي في هدا المجال، ودلك تاسيسا على الطبيعة الإداريه لهده المنازعات، لكن كيف دلك؟

لقد وجدت محكمة القضاء الإداري ان ترك الاختصاص للقضاء العادي لا يمنع جهة القضاء الإداري في نظر بعض المنازعات المتعلقة بالضرائب ودلك في حاله عدم النص

---

[174] - المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 88444، بتاريخ 1991/12/29، (م و ق) ضد (و – إ)، المجلة القضائية العدد 2 لسنة 1993، ص ص 148 – 151.

[175]- إبراهيم عبد العزيز شيحا، القضاء الإداري، ولاية القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر 2006، ص 157.

أنظر كذلك:

- محمد عاطف البنا، الوسيط في القضاء الإداري، (تنظيم رقابة القضاء الإداري، الدعاوى الإدارية)، دار الفكر العربي، مصر، ب س ن، ص 90.

على عقد الاختصاص بشانها لجهة القضاء العادي، وبمعنى اخر ان محكمة القضاء الإداري قد استثنت من اختصاصها العام بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم ودلك في حالة عدم النص على عقد الاختصاص بشانها لجهة القضاء العادي، وبصيغة اخرى القضاء الإداري قد استثنى من اختصاصه العام بنظر المنازعات المتعلقه بالضرائب والرسوم تلك التي رسم لها المشرع طريقا خاصا للفصل فيها ودلك إعمالا للقاعدة الاصلية ان النص الخاص يقيد العام حتى ولو كان سابقا عليه.

وهدا ما دهبت إليه المحكمة الإدارية العليا بحكم حديث لها صدر في 1982/02/26، جاء فيه ما يلي:«..*إدا كان النص على ان ولايه محاكم مجلس الدوله بنظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الإدارة في منازعات الضرائب والرسوم رهينة بصدور القانون الدي ينظم نظر هده المنازعات فلا يمنع من هدا إختصاص تلك المحاكم سوى* بالفصل في كل *قرار إداري يتعلق بهده المنازعات ولا يتبع النص الدي يحدد إختصاص القضاء العادي ليشمله...*» [176].

اما ما يتعلق بالمشرع الفرنسي، فقد راى بان النزاع الضريبي هو نزاع دو طبيعة خاصة، بحيث اعتبر ان القرارات الإدارية المنفصلة الصادرة عن الإدارة الضريبية خاضعة لرقابه القاضي الإداري، سواء تعلق الامر بدعوى الإلغاء او دعوى التعويض، اما ما يتعلق بالقرارات الصادرة عن الإدارة الضريبيه والمتعلقه بتحديد وعاء الضريبه وتصفيتها وكدا تحصيلها، فإن المشرع الفرنسي اخضع منازعاتها إلى إجراءات خاصة خصوصا ما يتعلق بالاختصاص القضائي، بحيث اخضع كل القرارات المرتبطه بمنازعات الضرائب المباشرة وكدا الرسم على رقم الاعمال والرسوم المماثله إلى رقابه القاضي الإداري في حين اخضع المنازعات المرتبطة بالضرائب غير المباشرة إلى رقابة القاضي العادي[177].

ونظرا لكل هده الاعتبارات نجد ان المشرع الفرنسي حاول إضفاء نوع من الاستقلالية للنزاع الجبائي مقارنة بالمنازعة الإدارية العامة، وقد احسن فعلا بالنظر إلى الخصوصيات الفريدة التي يتمتع بها النزاع الضريبي سواء ما يتعلق بموضوع الدعوى او الإجراءات الخاصة المتبعة للفصل فيها امام الجهات القضائية المختصة.

[176]- إبراهيم عبد العزيز شيحا، المرجع السابق، ص 159 – 160.

[177] - Charles Debbasch, Jean-Claude Ricci, op.cit, p 905.

ثانيا النزاع الضريبي هو بالاساس نزاع القضاء الكامل:

لا شك ان اعتبار النزاع الضريبي نزاع إداري يؤدي بنا إلى ضرورة البحث عن اي نوع ينتمي إليه من بين انواع الدعاوى الإدارية المعروفة والمتمثلة اساسا في دعوى الإلغاء، دعوى تفسير وتقدير المشروعية وكذا دعاوى القضاء الكامل.

فإذا نظرنا في هذا المجال إلى السلطات المخوله للقاضي، طبيعتها ومداها اثناء نظره في النزاع الضريبي، يمكن تصنيف هذا النزاع ضمن دعاوى القضاء الكامل، حيث يخول للقاضي سلطات واسعة في الفصل في النزاع، ذلك انه يتعدى دوره من مجرد إلغاء القرار الإداري، إلى تعديله وإحلال غيره محله، بالإضافة إلى الحكم بالتعويض احيانا كثيرة [178].

وسوف نحاول البحث هنا، اولا عن مبررات انتماء النزاع الضريبي إلى دعاوى القضاء الكامل، ثم إلى النتائج المترتبة عن ذلك ثانيا.

1 – مبررات انتماء النزاع الضريبي إلى القضاء الكامل:

إن انتماء النزاع الضريبي لدعاوى القضاء الكامل يجد مبرره في طبيعة السلطات التي يتمتع بها القاضي الإداري اثنا نظره في الدعوى، حيث تكون سلطاته اقرب إلى الإدارة الجبائيه، فإذا كان قاضي المشروعيه لا يملك إلا إلغاء القرار الإداري غير المشروع كليه او جزئيا، دون إمكانية اتخاذ قرار اخر مكان القرار المطعون فيه، فإن القاضي الفاصل في النزاع الضريبي بإمكانه ان يذهب ابعد من ذلك، بحيث له سلطة تعديل قرار تحديد الوعاء الضريبي الصادر عن الإدارة، او بالاحرى إصدار قرار جديد يحل محل القرار الاول، فإذا كان دور قاضي الإلغاء ينصب فقط على إلغاء القرار غير المشروع، فإن القاضي الجبائي يمكن له النطق بإلغاء او تخفيض الضرائب المفروضة على المكلف إذا كانت غير مشروعة مع إمكانية الحكم بالتعويض[179].

إن القاضي الإداري اثناء نظره في النزاع الجبائي يقوم بفحص مشروعية القرارات الإداريه على غرار ما يقوم به قاضي تجاوز السلطه، لكنه يذهب إلى ابعد الحدود، وذلك بالنطق بالتعويضات وكذا الحفاظ على الحقوق الشخصية للمكلفين بالضريبة.

---

[178]- خرشي إلهام، المرجع السابق ، ص 94 .

[179] - Slim KAMMOUN, op.cit, p 06-07.

وفي هدا الإطار فقد حكم مجلس الدولة الفرنسي انه لا يمكن للمحكمة الإداريه التي عرض عليها النزاع حول مشروعيه الضرائب المفروضه من طرف الإدارة، ان تكتفي بإلغاء قرار مدير المصالح الجبائيه الفاصله في شكوى المكلف، بل تحيل هدا الاخير على الإدارة الجبائيه لتستخلص نتائج او اثار هدا الإلغاء او تكلفها بفرض ضريبه جديدة بالمطابقه مع قرارها[180]، وبعدها تقوم الإدارة الضريبية هنا بإصدار سند تحصيل الضريبة فقط.

هدا ما اقره ايضا المشرع الجزائري ضمن الفقرة الثانية من المادة 100 من ق إ ج[181] التي تنص على:«...*عندما تلغي المحكمة الإداريه قرار يتضمن إعفاء او تخفيضا في الضرائب المباشرة او الرسوم المماثله او تحمل مكلفا بالضريبه المصاريف، يضع مدير الضرائب بالولايه سند تحصيل يقوم بتحصيله قابض الضرائب المختلفه، ويستحق اداءه وفقا للإجراءات المطبقه في مجال الضرائب والرسوم* ...».

اما بالنسبة للاجتهاد القضائي الجزائري، فنجده غير صريح في هده المساله، إلا اننا يمكن استخلاص توجهه من خلال بعض القضايا التي عرضت على الغرفه الإداريه للمحكمه العليا[182] التي نقضت قرارات بعض الغرف الإداريه بالمجالس القضائيه، بسبب خطئها في تطبيق القانون عندما اعتبرت نفسها غير مختصه بالفصل في النزاع الضريبي، باعتبار ان دعاوى الإلغاء كانت من إختصاص الغرفه الإداريه للمحكمه العليا قبل صدور القانون 23/90 المعدل والمتمم لقانون الإجراءات المدنيه الملغى[183]، في حين ان الغرفه الإداريه كانت مختصه بالفصل في النزاع الضريبي بموجب المادة 396 من ق ض م الدي كان ساري المفعول، وهدا ما يدل على ان النزاع الضريبي ينتمي إلى دعاوى القضاء الكامل.

2 – النتائج المترتبه عن انتماء النزاع الضريبي إلى القضاء الكامل:

إن انتماء النزاع الضريبي لدعاوى القضاء الكامل تترتب عنه نتائج عمليه عديدة نختصرها فيما يلي:

---

[180] - Slim KAMMOUN, op.cit, p 07.

[181]- و تقابلها الفقرة الثانية من المادة 140 من القانون 21/01، الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2002، المرجع السابق.

[182]- ومن بينها قضية (Sieur , Y , M) ضد مدير الضرائب لولاية تيزي وزو، قرار رقم 92335، بتاريخ 1992/11/22. أنظر:

- Jurisprudence, B S F, N° 13, Décembre 1995, op-cit, pp 27-33.

[183]- القانون 90 23، المؤرخ في 18 أوت 1990، يعدل ويتمم الأمر رقم 66 154 المؤرخ في 8 جوان 1966، المتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج ر عدد 36، صادرة في 22 أوت 1990.

- توسيع سلطات القاضي الفاصل في النزاع الضريبي، إذ لا يكتفي فقط بإلغاء القرار الإداري المعيب، بل يذهب ابعد من ذلك، إذ بإمكانه ان يعدل القرار الذي اصدرته الإدارة الضريبية، تعديل التقديرات الموضوعة من طرف الإدارة[184]، تخفيض مبلغ الضريبة او تحديد مدى الالتزام الملقى على عاتق المكلف.

- إن المكلف بالضريبه الذي يختار هدا المسلك يكون مدعيا باتم معنى الكلمة، لا مجرد طاعن فقط، بحيث يستفيد من عدة مزايا، فإضافة إلى إلغاء القرار غير المشروع فإنه يستفيد من التخفيض الجزئي للضريبة او الإعفاء الكلي منها إذا كانت غير مشروعة، او لم تحترم فيها الإجراءات القانونية المرتبطة بتحديدها او تصفيتها، بل حتى تحصيلها، كما يمكن له الاستفادة من التعويض، إذا مسه ضرر من جراء القرار غير المشروع.

- إن انتماء النزاع الضريبي إلى دعاوى القضاء الكامل يؤدي إلى استبعاد القرارات المركبة والمتعلقة بالعملية الضريبية، من النزاع الضريبي باعتبارها قرارات إدارية منفصلة[185]، بحيث يمكن قبول دعوى الإلغاء ضدها امام جهات القضاء الإداري المختصة بدعوى الإلغاء، إذا ما طعن في مشروعيتها وذلك بصورة مستقله ومنفصله عن الدعوى الضريبيه الاصليه، مثل القرارات الإداريه المتعلقة بتنظيم المرافق والمؤسسات الضريبيه، او القرارات الوزاريه التي تتضمن تحديد ضريبه معينه وطرق تحصيلها، وبالتالي تكون إجراءات الطعن فيها مختلفه تماما عن إجراءات الطعن المتبعه بشان النزاع الضريبي حسب المفهوم الذي سبق عرضه.

لذلك فقد عرف النظام القضائي الجزائري نظرية القرارات الإداريه المنفصله، التي طبقها القضاء الإداري الفرنسي، باعتباره المصدر التاريخي والاصلي للنظام القانوني لدعوى الإلغاء، ومن اهم تطبيقاتها في مجال المنازعات الضريبيه حكم الغرفه الإداريه للمحكمه العليا الصادر بتاريخ 1966/06/24 في قضيه شركه "فريب"، اين اعتبرت الغرفه الإداريه

---

184 - Emmanuel Langavant , Marie – Christine Rouault, Le contentieux administratif, MASSON, Paris 1987, p 270.

185- تعتبر نظرية القرارات الإدارية المنفصلة أو القابلة للانفصال تطبيق من تطبيقات فكرة التمييز بين القرارات الإدارية البسيطة والقرارات الإدارية المركبة أو المختلطة .

راجع :

عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، نظرية الدعوى الإدارية، د م ج، الجزائر 1998 ، ص ص 436 449.

ان قرار إدارة الضرائب المتضمن طلب الاستفادة من تخفيض الرسوم الإجمالية قرارا إداريا مركبا ومتصلا بالعملية الإدارية الضريبية تطبيقا للمعيار الشخصي الداتي[186].

والنتيجة فيما يتعلق بتحديد الطبيعة القانونية للنزاع الضريبي انه مهما اختلف الفقهاء في إدخال المنازعه الضريبيه ضمن التصنيفات المختلفه للدعاوى الإداريه بصفه عامه، إلا ان الطعون في مادة النزاع الضريبي تبقى دات طبيعة مختلفه، إن لم نقل مبتكرة تجمع في دات الوقت بين دعوى القضاء الكامل ودعوى المشروعية (الإلغاء)، مع تغليب نزاع القضاء الكامل، ويظهر من كل ما سبق ان اي محاولة لإلحاق النزاع الضريبي ضمن تصنيف معين او فئه معينه من الدعاوى لن تكون ناجحه[187] فهو إن كان ينتمي لدعاوى القضاء الكامل فيما يتعلق بمدى سلطات القاضي لكنه يبقى نزاع موضوعيا وليس شخصيا لكونه يهدف مباشرة إلى ضمان مشروعية قرار فرض الضريبة ومطابقته للتشريعات الجبائية.

الفرع الثاني

تحديد الجهه القضائيه المختصه بالنزاع الضريبي

إن البحث عن الجهة القضائية المختصة بالفصل في منازعات الضرائب المباشرة امر بالغ الاهميه، بالنظر إلى طبيعه هده المنازعات، التي تمس من جهه مصالح الخزينه العموميه، ومن جهه اخرى مصالح الاشخاص القانونيه الطبيعيه او المعنويه الخاضعه للضريبة.

ونظرا للطبيعة الإداريه للنزاع الضريبي بالمفهوم الدي سبق عرضه، فمبدئيا يعود الاختصاص بالفصل فيه للقضاء الإداري، هدا ما اقره المشرع الجزائري كما سوف نرى لاحقا، لكن هناك من التشريعات التي خرجت عن هده القاعدة، ومنها بالخصوص التشريع الفرنسي الدي وزع الاختصاص في هدا المجال بين القضاء الإداري والقضاء العادي وكدا المشرع المصري الدي اخد بنظام خاص به حيت اسند إختصاص نظر هده المنازعات إلى القاضي العادي إلا ما استتني بنص خاص.

فما هي مبررات دلك وما هي المعايير المعتمدة وهل من الضروري إيجاد اجهزة خاصة بهدا النوع من المنازعة نتيجة لتقنيتها وصعوبة الفصل فيها وهو ما سوف نعالجه ضمن العناصر التاليه:

---

[186]- عوابدي عمار، المرجع السابق، ص 466.

[187] - Slim KAMMOUN, op.cit, p 19.

اولا الاختصاص الوحيد والاصيل للقاضي الإداري في نظر النزاع الضريبي في القانون الجزائري:

لقد منح المشرع الجزائري الاختصاص للفصل في منازعات الضرائب المباشرة لجهات القضاء الإداري، والمتمثلة اساسا في المحكمة الإدارية، طبقا للنصوص الخاصة المنظمة لهذه المنازعة، مثال ذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الإجراءات الجبائية، او الاحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية الملغى، معتمدا في ذلك على المعيار العضوي كاساس لذلك، حيث تم تكريسه بعد صدور القانون العضوي 01/98 الذي يحدد اختصاصات مجلس الدولة[188]، والقانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية[189]، وتم التاكيد عليه بعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية الحالي.

1- المعيار العضوي كاساس لاختصاص القاضي الإداري للفصل في منازعات الضرائب المباشرة:

لقد تم تبني هذا المعيار سابقا بموجب المادة 7 من ق إ م وذلك بنصها على إختصاص المجالس القضائية بالفصل ابتدائيا بحكم قابل للاستئناف امام المحكمة العليا في جميع القضايا ايا كانت طبيعتها، التي تكون الدولة او الولايات او البلديات او إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها، وهو نفس المعيار المكرس حاليا بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي ينص في المادة 800 منه على ان:« *المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، تختص بالفصل في اول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة او الولاية او البلدية او إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها*».

هكذا وقد جاءت المادة 801 من نفس القانون لتفصيل هذا المبدا، إذ نصت على إختصاص المحاكم الإدارية بالفصل في دعاوى القضاء الكامل وكذا القضايا المخولة لها

---

188 - القانون العضوي 01/98، المؤرخ في 31 ماي 1998، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر عدد 37، صادرة في 01 جوان 1998.

189- القانون 02/98 ، المؤرخ في 31 ماي 1998، يتعلق بالمحاكم الإدارية، ج ر عدد 37، صادرة في 01 جوان 1998.
والملاحظ بشأن المحاكم الإدارية أنها لم تنصب لحد اليوم رغم مرور عشر سنوات كاملة منذ تاريخ صدور القانون المتعلق بها، وهذا في رأينا سوف يعقد الأمور أكثر، خاصة بعد دخول قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد حيز التنفيذ، والذي جعل من المحاكم الإدارية جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية بموجب نص المادة 800 منه، هذا يعني أن الغرف الإدارية التي أسندت إليها بصفة انتقالية مهام المحاكم الإدارية، قد تم إلغائها بقوة القانون، بعد إلغاء قانون الإجراءات المدنية الذي كان ينظمها، بموجب المادة 1064 من ق إ م إ التي تنص على ما يلي:
" تلغى بمجرد سريان مفعول هذا القانون أحكام الأمر رقم 66 154 .....المتضمن قانون الإجراءات المدنية المعدل والمتمم ".

بموجب نصوص خاصه، وهدا ما نستشفه من نصوص قانون الضرائب المباشرة[190] وقانون الإجراءات الجبائيه بعد دلك[191].

إن الملاحظ بعد إطلاعنا على مختلف النصوص القانونية المنظمة للمنازعات الضريبية ان المشرع الجزائري قد اخضعها إلى رقابه القاضي الإداري دون التمييز بينها، سواء كانت متعلقة بالضرائب المباشرة او غير المباشرة، ودون التمييز إن كانت مرتبطه بالوعاء او التحصيل، على عكس المشرع الفرنسي الدي اعتمد معيارا فريدا من نوعه، كما سنرى لاحقا، بحيث قام بتوزيع الاختصاص بين القضاء الإداري والقضاء العادي، فأخضع منازعات الضرائب المباشرة إلى إختصاص القضاء الإداري، في حين اخضع منازعات الضرائب غير المباشرة لجهات القضاء العادي.

2 – تحديد مجال اختصاص المحكمه الاداريه:

يعتبر الاختصاص النوعي والإقليمي للمحكمة الإدارية من النظام العام ويجوز إثارة الدفع بعدم الاختصاص من احد الخصوم في اية مرحله كانت عليها الدعوى، كما يجب إثارته تلقائيا من طرف القاضي، هدا ما اكدته المادة 807 من ق إ م إ التي تنص على ان " *الاختصاص النوعي والاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية من النظام العام.*

يجوز إثارة الدفع بعدم الاختصاص من احد الخصوم في اية مرحلة كانت عليها الدعوى.

يجب إثارته تلقائيا من طرف القاضي".

ا – الاختصاص النوعي:

إنه بالرجوع إلى نص المادة 800 من ق إ م إ نجد ان المحكمة الإدارية هي صاحبة الولاية العامة في الفصل في المنازعات الإداريه، هدا ما جاء في نص المادة 801 من نفس القانون التي فصلت في هدا الاختصاص بنصها على إختصاص المحاكم الإدارية بدعاوى الإلغاء ودعاوى القضاء الكامل، اي انها مختصه بكل المنازعات الإداريه (إلغاءا وتعويضا)

---

[190]- حيث نصت المادة 337 منه على ما يلي:"يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن مديري الضرائب للولاية عن الاحتجاجات محل النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر وكذلك القرارات المتخذة بصفة .....أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي ".

[191]- حيث نصت المادة 82 منه، والمعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2008، على ما يلي :"...ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه....ويمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها ....أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه .

بينما لا يختص مجلس الدولة سوى بنوع معين من المنازعات وهو قضاء الإلغاء دون قضاء التعويض[192]، هدا ما نصت عليه المادة 09 من القانون العضوي 01/98 المتعلق بمجلس الدولة، وكدا المادة 901 من ق إ م إ.

هكدا وقد جاءت كل النصوص الخاصه المتعلقه بالضرائب، سواء تلك الواردة في قانون الضرائب المباشرة او قانون الإجراءات الجبائية متوافقة مع نص المادة 801 ق إ م إ، إد منحت اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية بصفة عامة إلى المحاكم الإدارية دون سواها، هدا ما نصت عليه المادة 82- 1 ق إ ج على النحو الاتي:"..*ترفع الدعوى امام المحكمه الإداريه في اجل اربعه (4) اشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار*....".

والجدير بالدكر بشان اختصاص المحاكم الإدارية ان قانون الإجراءات المدنية والإدارية لم يتبنى فكرة توزيع الاختصاص بين الغرف الإدارية المحلية والجهوية التي كانت سائدة في ظل قانون الإجراءات المدنية الملغى، بحيث اكتفت المادة 801 ق إ م إ بتحديد اختصاص المحاكم الإداريه، دون تحديد درجتها محليه او جهويه، على عكس ما تم دكره ضمن الفقرة الاولى من المادة 7 ق إ م الملغى، التي تنص على:" *تكون من اختصاص مجلس قضاء الجزائر ووهران وقسنطينة وبشار وورقله .... الطعون بالبطلان في القرارات الصادرة عن الولايات*....."

وبراينا فإن إخضاع النزاع الضريبي لاختصاص المحاكم الإداريه دون سواها امر منطقي نظرا للتطابق النسبي لعدد المديريات الولائية للضرائب على المستوى الوطني مع عدد المحاكم الإدارية (الغرف الإدارية) المنشاة لحد الان، وهو ما يضمن تقريب مرفق القضاء إلى المكلف بالضريبه وبالتالي ضمان حمايه حقوقه.

والحقيقة في هده المساله لا يكمن في توزيع الاختصاص بقدر ما يكمن في المحكمة في حد داتها كجهاز، إد انها لم تنصب بعد، رغم مرور إثنى عشرة (12) سنة كامله عن تاريخ صدور القانون المنظم لها، وهدا في راينا سوف يعقد الامور اكثر، خاصة بعد دخول قانون الإجراءات المدنيه والإداريه حيز التنفيد، والدي جعل من المحاكم الإداريه جهات الولايه العامة في المنازعات الإدارية بموجب نص المادة 800 منه، وهدا يعني ان الغرف الإدارية

[192]- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، نظرية الاختصاص، الجزء الثالث، الطبعة الرابعة، د م ج، الجزائر 2005، ص 457.

التي اسندت لها بصفة انتقالية مهام المحاكم الإدارية بموجب نص المادة 8 من القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية[193]، قد تم إلغائها بقوة القانون بعد إلغاء قانون الإجراءات المدنية الدي كان يحكمها، بموجب المادة 1064 من ق إ م إ[194]، وهدا يطرح إشكال قانوني يتعلق بمصير القرارات القضائيه الصادرة باسم الغرف الإداريه ومدى قانونيتها، باعتبار ان هده الغرف لم يعد لها اي سند قانوني او تشريعي، ورغم كل هدا ما زالت كل الوثائق القضائية وحتى الإدارية المتعلقة بالقضاء الإداري على مستوى القاعدة تصدر باسم الغرف الإدارية.

وتفاديا لهدا المازق كان بإمكان المشرع تدارك الموقف، كان يدخل بعض الاحكام يمدد بموجبها بصفة انتقالية نظام الغرف الإدارية إلى حين تنصيب المحاكم الإدارية بصفة نهائية، خاصة وان قانون الإجراءات المدنية والإدارية لم يدخل حيز التنفيد إلا بعد مرور عام كامل من تاريخ صدوره.

ب – الاختصاص الإقليمي:

إن القاعدة العامه التي تبناها المشرع الجزائري لتحديد الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية هو موطن المدعى عليه، وإن لم يكن له موطن معروف فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها اخر موطن له، وفي حالة اختيار موطن، يؤول الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار ما لم ينص القانون على خلاف دلك، وهو ما نصت عليه الفقرة الاولى من المادة 8 من ق إ م الملغى، وكدا نص المادتين 37 و38 من القانون 09/08 [195] مع اختلاف طفيف في الصياغة حيث اضافت المادة 38 حالة جديدة تتعلق بحالة تعدد المدعى عليهم، التي اسندت الاختصاص فيها إلى الجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن احدهم. إلا ان المشرع وضع بعض الاستثناءات على هده القاعدة، من بينها ما يتعلق بمنازعات الضرائب، حيث يؤول الاختصاص الإقليمي فيها إلى الجهة القضائية التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة او الرسوم، وهو ما

193- التي تنص على ما يلي :" بصفة انتقالية وفي انتظار تنصيب المحاكم الإدارية المختصة إقليميا، تبقى الغرف الإدارية بالمجالس القضائية وكذا الغرف الإدارية الجهوية مختصة بالنظر في القضايا التي تعرض عليها طبقا لقانون الإجراءات المدنية ".

194- وتنص :" تلغى بمجرد سريان مفعول هذا القانون أحكام الأمر رقم 154/66 المؤرخ في 08 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والمعدل والمتمم ".

195- أنظر نص المادة 803 من ق إ م إ.

نصت عليه المادة 804 من ق إ م إ التي تنص:«...*خلافا لاحكام المادة 803 اعلاه ترفع الدعاوى وجوبا امام المحاكم الإدارية في المواد المبينة ادناه ...في مادة الضرائب او الرسوم امام المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة او الرسم ..*».

للإشارة فإن المشرع الجزائري احسن فعلا عندما اورد الاستثناء المشار إليه اعلاه، لان ذلك من شانه تسهيل معرفة الجهة القضائية المختصة إقليميا في الفصل في النزاع مهما كانت طبيعته.

كما ان المشرع قد اقر ضمن قانون الإجراءات المدنية الملغى بان الاختصاص النوعي من النظام العام، طبقا لنص المادة 93 منه، دون التعرض لمساله طبيعه قواعد الاختصاص المحلي وهو ما تم تداركه مؤخرا بعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية عندما اعتبر ان الاختصاص النوعي والإقليمي للمحاكم الإدارية من النظام العام[196].

ثانيا- ازدواجيه العداله الضريبيه في فرنسا:

إن من بين الخصوصيات التي يتميز بها النزاع الضريبي في فرنسا، هو توزيع إختصاص الفصل فيه بين اجهزة القضاء العادي والإداري، وتم ذلك بموجب القانون 22 فريمر من السنة السابعة، بناءا على نص المادة 65 منه، وكذا المادة الرابعة من القانون 28 بلوفيوز من السنة الثامنة[197].

وبناءا على هدا التوزيع، تختص جهات القضاء العادي بالنظر في المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة والرسوم المماثله، من بينها الرسم على الشهر العقاري وكذا حقوق الطابع والتسجيل، في حين تختص جهات القضاء الإداري في النظر في المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة[198].

وقد حاول الفقه مند تبني المشرع في فرنسا لمبدا توزيع الاختصاص في الفصل في منازعات الضرائب بين القضاء العادي والإداري، إيجاد تبريرات قانونيه، بحيث كان البعض منهم يفسرون دلك بكون ان الضرائب المباشرة تفرض بواسطة الجداول الاسميه، وبالتالي فموضوع النزاع هو الطعن في هدا الجدول الدي يعتبر عملا من اعمال السلطة العامة، لدلك

196- أنظر نص المادة 807 من ق إ م إ.

197 - Louis Trotabas, Jean-Marie Cotteret, op.cit, p 247.

198 - Charles Debbasch, Jean-Claude Ricci, op.cit, p 905.

كان من الطبيعي ان تختص المحاكم الإدارية بنظره، اما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإنها لا تفرض بجداول اسمية، لذلك فإن منازعاتها خاضعة لرقابة القضاء العادي[199].

في حين انكر البعض منهم هذا التبرير، وارجعوا توزيع الاختصاص في هذا المجال إلى ظروف تاريخيه واسباب سياسيه، دعت إليها ضرورة إعادة فرض الضرائب غير المباشرة التي تم إلغاؤها بعد الثورة بسبب تنكر الفرنسيين لهذا النوع من الضرائب وكرههم لها بسبب ما تمثله لهم من ذكريات سيئة ترجع إلى عهد الملكية القديم، ومن اجل إدخال الطمانينة في نفوس دافعيها، كان لابد من إسناد الاختصاص للفصل في المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة للمحاكم العاديه التي كانت تمثل الضمانه الوحيدة للشعب وحاميه الحقوق والحريات كما حددها إعلان حقوق الإنسان في وقت لم تظهر فيه بعد، المحاكم الإداريه[200].

فمهما كانت مبررات هذا التوزيع، إلا ان تطبيقه جد معقد وغير واضح بالنظر إلى غياب معايير دقيقه لتحديد إختصاص كل جهه قضائيه في هذا المجال، بحيث حدث في النظام القضائي الفرنسي، ان انعقد اختصاص الفصل في المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة لجهات القضاء العادي، ومن جهة اخرى انعقد اختصاص النظر في بعض المنازعات المتعلقه بالضرائب المباشرة لجهات القضاء الإداري[201].

ونظرا لصعوبه إيجاد معيار محدد لتوزيع الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري، في المنازعات الضريبية كما هو معمول في النظام القضائي الفرنسي من جهة، وصعوبة التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة كما سبق وان تطرقنا لهذا الموضوع في بدايه بحثنا من جهه اخرى، يمكن القول ان المشرع الجزائري قد احسن فعلا عندما اسند إختصاص النظر في المنازعات الضريبية مهما كان نوعها سواء كانت متعلقة بالضرائب المباشرة او غير المباشرة إلى جهة قضائيه واحدة وهي المحاكم الإدارية، بحيث سهل بذلك المهمة امام المتقاضي وجنبه الدخول في متاهات البحث عن معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وكذا البحث عن الجهه القضائيه المختصه بالفصل

199 - Louis Trotabas, Jean-Marie Cotteret, op.cit, p 247.
200 - IBID, p. 247.
201 - IBID, p 248.

في دعواه، وعلى هذا الاساس يكون المتقاضي على علم منذ البداية باختصاص القضاء الإداري بنظر كل المنازعات المتعلقة بالضريبة.

المطلب الثاني

شروط قبول الدعوى

يقصد بشروط قبول الدعوى تلك الشروط الضروريه التي يجب توفرها لعرض قضيه ما على القاضي والتي تسمح له وتلزمه في نفس الوقت ان يفصل في موضوع النزاع، وينتج عن عدم احترام هده الشروط عدم قبول الدعوى، اي وبصفة مبدئية لا يتطرق القاضي لموضوع القضية حتى ولو تبين له ان طلب المدعي مؤسس[202]، هكدا وسبق لمجلس الدولة ان رفض بصرامه الدعاوى التي لم تستوف هده الإجراءات الجوهريه الواجبه التطبيق في المنازعات الضريبيه[203].

ويتعلق الامر في هدا الصدد بالشروط الواجب توافرها في الدعاوى بوجه عام، سواء كانت دعوى إداريه او مدنيه، وبعض الشروط الخاصه بالدعاوى الإداريه عموما وبالدعوى الضريبيه على وجه الخصوص.

ومن بين هده الشروط ما سنقتصر فيها على الإحاله إلى المواضيع والجوانب التي فصلنا فيها في المبحث التالث من الفصل الاول وهي: شرط التظلم الإداري السابق امام المدير الولائي للضرائب، الدي يعتبر شرطا إلزاميا ومن النظام العام[204]، وكدا الشروط

202- خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوى الإدارية، د م ج الجزائر 2004، ص 5.

203- «....وحيث أن القرار المستأنف الذي صرح بقبول الدعوى شكلا مناقشا موضوع الدعوى دون التحقق من مدى احترام الإجراءات الجوهرية الواجبة التطبيق في المنازعات الضريبية، يكون قد خالف القانون ويتعين بالتالي القضاء بإلغائه، وفصلا من جديد التصريح بعدم قبول الدعوى الأصلية شكلا....».

- مجلس الدولة(الغرفة الثانية)، القسم الأول، قرار بتاريخ 2007/02/14، رقم 032479، قضية (ب،ع) ضد مديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج، قرار غير منشور.

204- إن المشرع الجزائري اعتبر التظلم في مجال الضرائب المباشرة شرطا إلزاميا قبل اللجوء إلى القضاء، ومن النظام العام، حيث يترتب عن تخلفه عدم قبول الدعوى، أنظر:

- معاشو عمار، عزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، المرجع السابق، ص 34.
- وقد أكد مجلس ذلك صراحة في قرار له رقم 6325 بتاريخ 25 /2003/02، جاء في إحدى حيثياته ما يلي : "....حيث أن المستأنف انتظر اتخاذ إجراء غلق محله التجاري ، أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب ، وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 ق ض ، حيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام، إذ يمكن إثارته تلقائيا، يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا ..".

أنظر :

- مجلس الدولة، ملف رقم 6325 بتاريخ 2003/02/25، قضية (ش ع ب) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية بجاية، مجلة مجلس الدولة، العدد 3 لسنة 2003، ص 124 .

العامة الاخرى كالصفة والمصلحة التي لا يختلف موضوعها في الدعوى عن موضوعها في الشكوى الضريبية[205]، إضافة إلى الشروط الاخرى التي لها خصوصياتها في مجال الدعاوى الضريبية والمتمثلة اساسا في عريضة الدعوى وميعاد رفعها، وسوف نتناول هدين الشرطين الاخيرين في فرعين، يتضمن الاول الشروط المتعلقة بالعريضه والثاني شرط الميعاد.

الفرع الاول

الشروط المتعلقة بالعريضه

ترفع الدعوى الضريبية كسائر الدعاوى القضائية بموجب عريضة افتتاحية للدعوى، وتكون مستوفية لكل الشروط المنصوص عليها قانونا، سواء بمبادرة من إدارة الضرائب او من طرف المكلف بالضريبة.

فإذا كان قانون الإجراءات المدنيه والإداريه او الاحكام الخاصه الواردة في قانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية لم ينص على إفراغ عريضة إدارة الضرائب في شكل معين او تقديمها في اجل معين[206]، فإن عريضة المكلف بالضريبة قد استوجب القانون لقبولها عدة شروط سواء كانت تتعلق بشكل العريضه او بمحتواها.

اولا شكل العريضه:

إن عريضه افتتاح الدعوى الضريبيه كسائر العرائض الافتتاحيه الاخرى، يرتبط قبولها بمدى توافرها على الشروط الشكلية المنصوص عليها قانونا.

فبالإضافة إلى الشروط العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنيه والإدارية لا سيما المادة 15 منه [207] بعد الإحاله الواردة إليها بموجب المادة 816 من نفس القانون، المتعلقه بالدعاوى الإداريه، فقد خص المشرع عريضه الدعوى في مجال الضرائب المباشرة بشروط خاصة واردة في قانون الإجراءات الجبائية تبرز خصوصيه الدعوى الضريبيه، ومن بين هده الشروط: تحرير العريضه على ورق مدموغ، ضرورة توقيعها وإرفاقها بالقرار محل الطعن.

205- تنص المادة 1/83 ق إ ج على : " يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل، وتطبق أحكام المادة 75 أعلاه ...".

206- خاصة بعد تجريد المدير الولائي للضرائب من صلاحية عرض الشكاية النزاعية الصادرة عن المكلف، أمام المحكمة الإدارية مباشرة. أنظر :
نص المادة 79 ق إ ج المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2008، المرجع السابق.

207- وتقابلها المواد 12، 13، 14 من قانون الإجراءات المدنية الملغى.

1 – تحرير العريضه على ورق مدموغ:

ويقصد بدمغ العريضه، تحريرها على ورق عادي وعليه الطابع الضريبي (طابع الدمغة)، الخاضع لقانون الطابع [208].

ويعتبر شرط الطابع شرطا مميزا للدعوى الضريبية على الخصوص دون غيرها من الدعاوى الإداريه الاخرى، وقد نصت عليه الفقرة الاولى من المادة 338 من ق ض م ر م، تم جاءت المادة 123 من القانون 01/21 الدي يتضمن قانون الماليه لسنه 2002 بالمضمون نفسه، وتقابلها المادة 83 1 من ق إ ج قبل تعديلها بموجب قانون الماليه لسنه 2008، التي تنص على انه:« *يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ وتوقيعها من قبل صاحبها، عند تقديم هده الدعوى من قبل وكيل وتطبق احكام المادة 75 اعلاه* ...».

للإشارة فإن هدا الشرط كان ضروريا لقبول الدعوى الضريبية امام القضاء، بالنظر إلى الطابع الوجوبي للنصوص الجبائية التي وردت فيه، وطبقته الغرفه الإداريه للمحكمة العليا وكدا مجلس الدوله في مختلف قراراتهما الصادرة في هدا الشان، إلا انه يبدو لنا بان المشرع الجزائري قد تخلى عن هدا الشرط ودلك نظرا للتعديل الوارد على المادة 83 1 ق إ ج بموجب المادة 28 من القانون 12/07 المتضمن قانون الماليه لسنه 2008 السالف الدكر، التي نصت على انه تعدل احكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية وتحرر كما يأتي:« *يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها* ...(*الباقي دون تغيير*)...» .

وما يمكن استخلاصه من القراءة المتانيه لهده المادة، ان المشرع حدف عبارة (*يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ*) التي كانت واردة ضمن المادة 83 المدكورة سالفا قبل التعديل الوارد عليها.

وفي راينا يبدو ان المشرع تعمد الاستغناء عن هدا الشرط، وربما كان يقصد من وراء دلك تبسيط الإجراءات على المكلف بالضريبه، نظرا للإشكالات التي تعتريه، خاصة ما يتعلق بمدى اعتباره من النظام العام ام لا، وهو ما يفسر تضارب اراء الاجتهاد القضائي بشأنه، بحيث هناك من اعتبره من النظام العام، حيث ان غيابه يؤدي إلى رفض الدعوى شكلا، ومنها من افرت بإمكانيه تصحيحه بعد إيداع المدكرة الاولى وقبل وضع القضيه في

[208]- فنيدس أحمد، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، الجزائر 2005، ص 115.

المداولة، وهو ما تبنته الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1990/10/21 تحت رقم 73259 [209].

وفي قرار اخر لها صادر بتاريخ 1991/04/07، اقرت الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، بان استعمال الورق المدموغ لا يكون واجبا إلا في عريضه افتتاح الدعوى، ومن تم فالقضاء بغير ذلك يعتبر خطا في تطبيق القانون[210]، وقد جاء هدا على إثر محاولة البعض تعميمه حتى على المذكرات التعقيبية، وذلك من اجل إضفاء نوع من الجدية على الدفوع، بمعنى إقتناع كل طرف بجدية ما يقدمه من دفوع[211].

اما في فرنسا، فإلى غاية 1977 كانت كل العرائض الافتتاحيه للدعاوى خاضعه لرسم الدمغة، باستثناء بعض المجالات المتعلقة بالدعاوى المرتبطة بالمسائل الاجتماعية والمساعدات الطبية وكدا المنازعات الانتخابية، وبعد صدور القانون رقم 1352/93 المؤرخ في 1993/12/30 الدي يتضمن قانون المالية لسنة 1994، فقد عمم المشرع شرط رسم الدمغه، مقداره 100 فرنك فرنسي على كل العرائض الافتتاحيه للدعاوى بدون تمييز، مع إعفاء الإدارة الضريبية من هدا الشرط إدا كانت مدعيه، كما ان غياب هدا الشرط لا يؤدي إلى رفض الدعوى نهائيا وإنما اقر إمكانية تصحيحه اثناء نظر الدعوى[212]، وكان الغرض من هدا الشرط في النظام القضائي الفرنسي هو عدم إغراق الجهات القضائيه بالكم الهائل من الدعاوى[213].

2 – توقيع العريضه:

لقد اكد المشرع على ضرورة توقيع عريضة افتتاح الدعوى امام المحكمة الإدارية من قبل صاحبها، وهو ما يدل على ان المكلف تقدم إلى القضاء بإرادته الحرة، لدلك نجد ان قانون الإجراءات الجبائية قد نص على هدا الإجراء ضمن المادة 1/83 منه على النحو الاتي:« *يجب توقيع عريضه الدعوى قبل من صاحبها عند تقديم هده الدعوى من قبل وكيل، وتطبق احكام المادة 75 اعلاه ...*».

209- أمزيان عزيز، المرجع السابق، 71.

210- المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، قرار رقم 72087 بتاريخ 1991/04/07، قضية (إ م)ضد المفتش الفرعي للضرائب المباشرة سيدي بلعباس، المجلة القضائية، العدد الأول، سنة 1993، ص ص 150 152.

211- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 96.

212 - Charles Debbasch, Jean-Claude Ricci, op.cit, p 414 .

213 - IBID, p 414-415 .

غير ان الإشكال الدي يطرح نفسه بشان هدا الإجراء، هو هل غياب التوقيع هو من النظام العام يؤدي إلى رفض الدعوى شكلا ام يمكن تصحيحه؟

رغم ان قانون الإجراءات الجبائية لم يبين صراحة مصير العريضة غير الموقعة، إلا انه بالنظر إلى صيغه الوجوب الدي جاءت به الفقرة الاولى من المادة 83، يفهم منها رفض العريضة غير الموقعة، وهو ما ورد في مختلف النشرات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، التي اقرت بإمكانية تصحيح بعض العيوب الواردة على العريضة ما عدا التوقيع [214] واكدته الفقرة الرابعة من المادة 83 التي تنص على انه:«...*باستثناء عدم التوقيع على الدعوى الاوليه، يمكن ان تغطى العيوب الشكليه المنصوص عليها في المادة 73 اعلاه، في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية، ودلك عندما تكون قد تسببت في رفض الدعوى من قبل مدير الضرائب بالولاية*» وكل هدا عل عكس المشرع الفرنسي الدي اقر بإمكانية استدراك هدا العيب وتصحيحه[215].

إن ضرورة توقيع العريضه من طرف المكلف بالضريبه في حاله تقديمها بنفسه وفقا لنص المادة 1/83 من ق إ ج، يتعارض مع نص المادتين 815 و826 من ق إ م إ[216] الدي اكد على ضرورة توقيع العريضه المرفوعه امام المحكمه الإداريه من طرف محامي.

فإدا تمعنا النظر في مضمون المادة 815 ق إ م إ نجدها جاءت عامه تطبق على كل الدعاوى الإداريه المرفوعه امام المحكمه الإداريه، بدون استثناء، وبالتالي فإن الاعتماد على هده المادة سوف يفرغ المادة 83 من ق إ ج من محتواها، واما إدا طبقنا المبدا القائل بان الخاص يقيد العام، فيمكن في هده الحاله الخروج عن القاعدة الواردة في المادة 815 ق إ م إ، وحينداك تطبق احكام المادة 83 ق إ ج، وتكون بدلك العريضه الموقعه من طرف المكلف شخصيا قانونيه، ما لم يبادر المشرع بتعديل هده المادة.

وفي نظرنا كان على المشرع توضيح المساله، فإدا كان قصده تعميم المادة 815 ق إ م إ على كل الدعاوى الإدارية بدون استثناء، فكان عليه تدارك الامر اثناء مناقشة قانون الماليه لسنه 2009، وبالتالي المبادرة بتعديل المادة 1/83 من ق إ ج، اما إدا اتجهت إرادته

---

214 - Le contentieux devant la justice, B S F, N° 17 Décembre1996, p11.

215 - Charles Debbasch, Jean- Claude Ricci,, op.cit, p 413.

216 التي تنص على:"مع مراعاة أحكام المادة 127 أدناه، ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محام". وتضيف المادة 826 :" تمثيل الخصوم بمحام وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة ".

إلى الإبقاء على الخصوصيات التي تتميز بها بعض الدعاوى الإدارية الخاصة، فكان عليه إعادة صياغة المادة 815 من ق إ م إ، كان يقول مثلا:« بدون المساس ببعض الدعاوى التي تحكمها نصوص خاصة، ترفع الدعوى امام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محام».

وفي نظرنا فإنه يستحسن تعديل المادة 1/83 من ق إ ج وجعلها تتماشى ومضمون نص المادة 815 من ق إ م إ، ذلك ان المنازعات الضريبية من اعقد المسائل التي تعالجها المحاكم الإدارية، نظرا لإجراءاتها الخاصة، مما يجعل تاسيس محام في مثل هذه الدعاوى اكثر من ضرورة، ذلك ان المكلف في غالب الاحيان لا يستوعب كل هذه الإجراءات المعقدة، مما يؤدي إلى إهدار حقوقه.

اما ما يتعلق بعريضة الإدارة الضريبية فقد اكتفى المشرع بشأنها تطبيق احكام المادة 827 من ق إ م إ التي تنص على:« *تعفى الدولة والاشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 اعلاه من التمثيل الوجوبي بمحام في الإدعاء او الدفاع او التدخل. توقع العرائض ومذكرات الدفاع ومذكرات التدخل المقدمه باسم الدوله او باسم الاشخاص المشار إليهم اعلاه من طرف الممثل القانوني*» [217].

وبتطبيق هذه النصوص القانونية، تكون الإدارة الضريبية ممثلة في شخص المدير الولائي للضرائب، باعتباره ممثلا لوزير الماليه على المستوى المحلي.

3 – ضرورة إرفاق العريضه بالقرار المطعون فيه:

إن المبدا المكرس في النظام القضائي الجزائري، بشان الدعاوى الإداريه، ان الطعن امام المحكمة الإدارية لا يكون إلا ضد قرار إداري، وقد سبق للمشرع ان نص على ذلك بمقتضى احكام نص المادة 169 2 من ق إ م الملغى، وطبقه القضاء بصرامة، بحيث اصدرت الغرفة الإدارية العليا سابقا قرارا لها بتاريخ 1987/06/06 يكرس هدا المبدا، حيث جاء في إحدى حيثياته:«...*من المقرر قانونا ان الطاعن الدي برر استحاله حصوله* على نسخة *من القرار الإداري المطعون فيه يعفى من تقديمه، وكدا في حالة عدم تبليغه، ومن المقرر ايضا ان على القاضي المحقق وفي إطار السلطات المخوله له السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقه محل النزاع، ومن تم فإن القضاء بخلاف هدين المبدائين يعيب القرار بعدم الصحه القانونيه*.

[217]- ويقابلها نص الفقرة 3 من المادة 169 من قانون الإجراءات المدنية الملغى.

بما كان من الثابت في قضية الحال ان الطاعن استحال عليه الحصول على نسخة من قرار التقدير التلقائي، وان قاضي الموضوع لم يستعمل لسلطته بالسعي لدى الإدارة لتقديم الوثيقة محل النزاع، فإن قضاة المجلس الذين قرروا رفض عريضة الطاعن على الحالة المقدمه بها اعتمادا على عدم تقديم القرار المتنازع فيه، فإن قرارهم هذا كان مشوبا بعيب عدم الصحة القانونية، ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه...» [218].

هكذا وقد جاءت المادة 819 ق إ م إ، لتؤكد هذا المبدا بنصها على ما يلي:« *يجب ان يرفق مع العريضة الرامية إلى إلغاء او تفسير او تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول، القرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرر، وإذا تبت ان هذا المانع يعود إلى امتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه، امرها القاضي المقرر بتقديمه في اول جلسة، ويستخلص النتائج القانونية المترتبة على هذا الامتناع*».

لكن التساؤل الذي يطرح في مجال منازعات الضرائب المباشرة، هو ما المقصود بالقرار المطعون فيه، هل هو القرار الاصلي او القرار الذي تمت بمقتضاه عمليات المتابعات ام القرار السابق الناتج عن رد الإدارة الضريبية على تظلم المكلف بالضريبة؟

إن استقراء بعض النصوص الجبائية يظهر لنا بان القرار الواجب إرفاقه بالعريضه يكون احيانا القرار السابق الناتج عن رد الإدارة الضريبيه، واحيانا اخرى القرار الاصلي، ويختلف دلك باختلاف الضريبه المتنازع فيها، ونوع النزاع.

ففي مجال نزاع الوعاء فإن العريضة تكون مرفقة إما بـ:

- قرار مدير الضرائب الفاصل في شكوى المكلف طبقا لنص الفقرة الثانية من المادة 83 من ق إ ج، وسبق للمحكمه العليا ان اخذت بهدا المبدا في العديد من قراراتها، منها قرارها الصادر في 1990/04/07 تحت رقم 64255 [219].

---

[218]- المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 54003، بتاريخ 1987/06/06، المجلة القضائية، العدد 3 لسنة 1993، ص ص 198 201.

[219]- الذي جاء في إحدى حيثياته ما يلي:"...من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض الوسائل وعندما يكون تابع لقرار نائب مدير الضرائب يجب أن يكون مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعدّ خطأ في تطبيق القانون.
ولما كان من الثابت- في قضية الحال – أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطاعن رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار نائب مدير الضرائب قد خرقوا القانون، ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون...".
- المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) ملف رقم 64255، قرار بتاريخ 1990/04/07، قضية، وزير المالية، ضد (م م)، المجلة القضائية، العدد 04 لسنة 1991، ص 232.

- وصل إيداع او إرسال الشكوى في حالة سكوت مدير الضرائب بالولاية وعدم رده على شكوى المكلف، او اي وثيقة كتابية يمكن لها إثبات إيداع التظلم امام الجهة الإدارية حسب ما جاء في الفقرة الاخيرة من المادة 830 ق إ م إ التي تنص على انه:«...*يثبت إيداع التظلم امام الجهة الإداريه بكل الوسائل المكتوبه و يرفق مع العريضه*».
- القرار المبلغ للمكلف من طرف الإدارة بعد اخد راي لجان الطعن الإدارية على مستوى الدائرة او الولاية طبقا للفقرة الثانية من المادة 82 ق إ ج.
- وصل إيداع الطعن لدى هده اللجان في حالة سكوت هده الاخيرة خلال المدة القانونية الممنوحه لها[220].

اما في مجال نزاع التحصيل فالقرار الدي يرفق بالعريضة إما ان يكون:

- قرار رئيس المصلحة الفاصل في طلب المكلف، او وصل إيداع الطلب في حالة عدم رده على طلب المكلف، إدا كان النزاع متعلقا باسترداد الاشياء المحجوزة، وهدا ما يفهم من نص المادة 153 من ق إ ج.
- قرار مدير الضرائب إدا كان النزاع متعلق بالشرعية الشكلية لإجراء المتابعة، او في وجود الالتزام نفسه في الدعوى المرتبطة بالمتابعات[221] وفي حالة امتناعه عن الرد ترفق العريضه بوصل إيداع الطلب، عملا باحكام المادة 154 من ق إ ج.

وهكدا يتبين لنا ان القرار المرفق بالعريضه والدي يكون موضوع رقابه القاضي الإداري، يكون احيانا القرار السابق الصادر عن المدير الولائي للضرائب المتضمن رد على تظلم المكلف بالضريبه، واحيانا اخرى يكون القرار الاصلي ودلك في حالة غياب قرار المدير الولائي للضرائب او قرار اللجان الإداريه المختلفه.

ثانيا محتوى العريضه:

إدا كانت الشكليات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنيه والإداريه وكدا النصوص الجبائية المختلفه، عناصر جوهرية يجب ان تتضمنها العريضة الافتتاحية للدعوى الضريبيه، فإن موضوع الدعوى قد اخد حيزا هاما منها، فمن دون عرض لوقائع القضيه لا

[220]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 138.

[221] - DENIDENI YAHIA, Le contentieux fiscal, op.cit, p 31.

يمكن تقديم اسانيدها، إذ بواسطتها يستطيع اطراف الخصومة ان يحيطوا بعناصر النزاع ويحضروا دفاعهم، ويمكن القاضي بدوره في الفصل في القضية.

وعلى هدا الاساس فقد نصت المادة 83 من ق إ ج على ضرورة تضمين العريضة المقدمه إلى المحكمه الإداريه عرضا صريحا لطلبات المدعي ووسائل وحجج قانونيه تثبت صحة إدعاءاته، بحيث لا يكتفي المدعي في عريضته بالإشارة مثلا إلى عريضة اخرى اودعها غيره من المكلفين[222]، او اقتصاره على إبداء رغبته في إحالة النزاع امام المحكمة الإدارية لعدم قبوله لقرار مدير الضرائب بالولايه، او قرار اللجان المختصة، او تضمين عبارات التشكيك في صحه القرار المطعون او الاكتفاء بالإحاله على ما ورد في التظلم.

إن الاسباب والاسانيد القانونية التي تتضمنها العريضة في المجال الضريبي لها طابع خاص، بحيث تختلف فيما إذا كان صاحبها الإدارة الضريبية او المكلف بالضريبه، فإذا كانت الإدارة، فإن وضعها الممتاز يمنح لها الحرية في اختيار الاسانيد التي تراها مناسبة او استبدال الاوجه المتارة في النزاع، سواء كانت مدعيه او مدعى عليها، إذ انها تستطيع في اية مرحلة من مراحل الدعوى تغيير اوجه تاسيس طلباتها او دفاعها، حتى ولو كان الوجه الجديد المتار ليس من النظام العام[223].

اما المكلف بالضريبه فلا يمكنه الخروج في طلباته عن الإطار العام الدي رسمه وحدده في شكواه المقدمه لإدارة الضرائب.

وعلى هدا الاساس فإن المكلف بالضريبة في مجال نزاع الوعاء يكون ملزما بـــ:

- تجنب المنازعة امام المحكمة الإدارية في ضرائب تختلف عن تلك التي كانت موضوع شكواه امام مدير الضرائب بالولايه، وهدا ما اكده مجلس الدوله في قرار له بتاريخ 2006/07/12، حيث جاء فيه ما يلي:«...*حيث بالرجوع إلى العريضة الافتتاحية المسجلة*

---

[222]- حسن فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 92.

[223] - «...Il existe une différence considérable entre le contribuable et l'administration fiscal, cette dernière est d'une situation très privilégiée sans que cette inégalité soit justifiée .L'administration bénéficie du droit de libre mutabilité des moyens. Qu'elle soit demanderesse ou défenderesse, elle peut à tout stade de la procédure, changer de moyen pour fonder sa demande ou sa défens, alors même que le moyen nouvellement soulevé ne serait pas d'ordre public...».

Voir :

Charles Debbasch, Jean-Claude Ricci, op.cit, p 913.

- أنظر كذلك :

أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 73.

من المدعي امام الغرفة الإدارية بتاريخ 11/09/2004، نجده ينازع الضرائب الخاصة بالسنوات 2002، 2003 و2004، والتمس القول بان مستحقات مديرية الضرائب لسنوات 2003 و2004 غير مؤسسة.

حيث ان الإندار بالدفع الدي وضع للتحصيل بتاريخ 24/11/2002 يخص سنوات 98 – 2001، كما ان التظلم المسبق الموجه لمدير الضرائب بتاريخ 29/10/2003 يتعلق بالضريبة على الدخل اجور لسنوات 98، 99، 2000 و2001.

حيث ان المادة 83 من ق إ ج تنص على عدم جواز اعتراض المدعي امام الغرفة الإداريه على حصص ضريبيه غير تلك الموجهه إلى مدير الضرائب بالولايه.

حيث ان قضاة اول درجة قد اخطئوا في تطبيق القانون بقيامهم بإلغاء الإندار للجدول الفردي رقم 418/2002 المؤرخ في 24/11/2002 الخاص بضرائب 99 – 2001، بينما النزاع ينصب على الضرائب 2002، 2003 و2004، مما يعرض قرارهم للإلغاء والفصل من جديد بعدم قبول الدعوى شكلا ..» [224].

- تحديد طلباته امام المحكمه الإداريه بمقدار مبلغ التخفيض المطلوب او الإعفاء المحدد في شكواه المقدمه لمدير الضرائب، بحيث لا يمكن طلب إعفاءه من الضريبة بعد ان طلب التخفيض من مبلغها فقط والعكس صحيح.
- بإمكانه إضافه طلبات جديدة امام المحكمه الإداريه ما لم يسبق له تقديمها امام مدير الضرائب، بشرط ان يوضحها صراحة في عريضة افتتاح دعواه، طبقا لاحكام المادة 3/83 من ق إ ج، ومعنى هدا عدم إمكانيه إضافه طلبات اثناء تقديم مذكراته الجوابيه.

اما في مجال التحصيل، اين تتم المتابعات بحكم القوة التنفيديه الممنوحه للجداول، والمتمثله في إجراءات الغلق المؤقت للمحل المهني، والحجز طبقا لنص المادة 145 من نفس القانون[225]، يكون الامر كالاتي:

فبالنسبة لقرار الغلق، لا يمكن طلب وقف تنفيد قرار الغلق لانه اصلا قرارا مؤقتا، بل يمكن للمكلف طلب رفع اليد عن المحل بعريضه مقدمه إلى رئيس المحكمه الإداريه

224- مجلس الدولة، ملف رقم 29102، قرار بتاريخ 2006/07/12، قضية (ح- أ) ضد، مديرية الضرائب لولاية وهران غرب، غير منشور.

225- التي تنص على :"....وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول، من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع ...".

المختصة طبقا لنص الفقرة الرابعة من المادة 146 من ق إ ج[226]، اما طلب استرداد الاشياء المحجوزة، فإن إحالة الطلب امام القضاء لا يوقف الدفع طبقا لنص المادة 153 من ق إ ج التي تنص على:«...*ويجب ان يباشر هده الدعوى التي لا توقف الدفع* ..».

اما إدا تعلق الامر بالاعتراض على إجراءات التحصيل، فإن المحكمه الإداريه لا تبت إلا بعد الإطلاع على وسائل الإثبات المقدمة اصلا إلى رئيس مصلحة الضرائب، ولا يجوز لاصحاب الطلب ان يقدموا للمحكمة وسائل إثباتيه غير تلك التي استظهروها دعما لمدكراتهم امام المدير الولائي للضرائب[227].

الفرع الثاني

شرط الميعاد

إن المنازعة الضريبية كغيرها من المنازعات الإداريه، ترتبط الدعاوى المتعلقة بها بمواعيد محددة، وإلا تتعرض لعدم القبول، وسوف نتعرض فيما يلي إلى ميعاد رفع الدعوى الضريبية وكيفية حسابه وانتهاءه.

اولا تحديد ميعاد رفع الدعوى الضريبيه:

إدا كان قانون الإجراءات المدنية والإدارية ضمن المادة 829 منه قد حدد ميعاد رفع الدعوى امام المحكمة الإدارية باربعة اشهر[228]، وهو نفس الاجل المنصوص عليه في المادة 169 مكرر من ق إ م الملغى، فإن مختلف القوانين الضريبيه لم تخرج عن هده القاعدة، وهدا في مجال منازعات الوعاء، سواء تعلق الامر بالطعن القضائي ضد القرار المبلغ من طرف المدير الولائي للضرائب او ضد القرار الصادر عن مختلف اللجان الإداريه، هدا ما اكدته المادة 82 ق إ ج، إد حددت ميعاد رفع الدعوى باربعة اشهر، ابتداء من يوم استلام الإشعار الدي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب للمكلف بالضريبه، القرار المتخد بشان شكواه، سواء تم هدا التبليغ قبل او بعد الاجال المحددة في المواد 76 و77

226- التي تنص على :"...ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا.
لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت....".

227- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 74 .

228- وكل هذا على عكس الميعاد المعتمد من طرف المشرع الفرنسي، الذي حدده بمدة شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الرفض، أو اعتبارا من تاريخ فوات الميعاد المحدد للإدارة الضريبية للرد على شكوى المكلف بالضريبة، حسب نص المادة R-199-1 من كتاب الإجراءات الجبائية . أنظر :

- François Pillet, Eugène Bangoura, Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal, 3è édition, litec groupe lexis nexis, sans d'année d'édition, p 84.

من ق إ ج، او ابتداء من تاريخ تبليغ القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد اخذ راي لجان الطعن على مستوى الدائرة، الولاية واللجنة المركزية، المنصوص عليها على التوالي ضمن المواد 80،81 و81 مكرر من ق إ ج.

يمكن كذلك لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولايه في الاجال المنصوص عليها في المادتين 76 و77 ق إ ج، ان يرفع دعواه خلال الاشهر الاربعة الموالية للاجل المذكور اعلاه، وفي حالة عدم رد المدير الولائي على تظلم المكلف بالضريبة في الاجال القانونية والمحددة بستة اشهر عملا باحكام المادة 76 2 ق إ ج، فترفع الدعوى امام المحكمه الإداريه خلال اربعه (4) اشهر، تبدا من تاريخ انقضاء هده المدة.

اما ما يتعلق بنزاع التحصيل، فإن ميعاد رفع الدعوى القضائية يختلف تماما عن الميعاد المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا ذلك المعمول به في مجال منازعات الوعاء، ذلك انه يجب على المكلف بالضريبة ان يبادر تحت طائلة البطلان برفع طعنه القضائي على سند التحصيل في اجل شهر، اعتبارا من تاريخ تبليغ سند الإجراء من قبل رئيس مصلحة الضرائب[229]، هدا ما اقره مجلس الدولة في قرار له صادر في 2006 /07/12 [230].

فبالنسبه للطعن في إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات والاعتراض على الشرعية الشكليه لإجراءات المتابعه والاعتراض على التحصيل القصري طبقا لنص المادة 194 من ق إ ج، فيتم في غضون شهر من تاريخ انقضاء الاجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكوى، او خلال شهر من تاريخ تبليغ قرار المصلحه، ولا يتم قبول الدعوى المرفوعة قبل انقضاء الاجل المتاح لرئيس المصلحه للبت في الشكوى او تبليغ قراره[231].

إن ما يمكن ملاحظته في هدا الصدد ان ميعاد رفع الدعوى في منازعات الوعاء اطول بكتير، مقارنة منه بمنازعات التحصيل، فإدا كان الاجل القصير الممنوح في مجال التحصيل

229- انظر نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم.

230- جاء فيه: «...حيث يستخلص مما ذكر أعلاه أن النزاع الحالي يخص التحصيل وحسب المادة 153 ق إ ج، فإنه يجب على الطرف المعني بالحجز أن يرفع دعواه في أجل شهر من انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة البت.
حيث أن المستأنف قد طلب الاسترداد بتاريخ 2001/09/19 ثم رفع دعواه أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء غليزان بتاريخ 2002/05/04، حيث بالتالي فإن دعوى المستأنف جاءت خارج الآجال المنصوص عليها في المادة 153 الفقرة 3 ق إ ج، لذلك يتعين إلغاء القرار الصادر بتاريخ 2003/10/13، عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء باتنة....».
- مجلس الدولة(الغرفة الثانية)، قرار بتاريخ 2006/07/12، رقم 28833، بين(د أ) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة، قرار غير منشور.

231- هاملي محمد، المرجع السابق، ص 131.

له ما يبرره نظرا لخطورته، كان يمس مثلا قرار المتابعة غلق المحل المهني او التجاري للمكلف بالضريبة او حجز منقولات يحتاج إليها في العمل او سلع سريعة التلف، فإن الميعاد في مجال منازعات الوعاء ليس له ما يبرره باعتبار ان المكلف في الدعوى الضريبية ليس له الحق في إضافه وسائل جديدة للدفاع، عكس ما هو معترف به لفائدة الإدارة الضريبيه.

كما ان موضوع الدعوى المرفوعة امام المحكمة الإدارية لا يخرج عن نطاق موضوع الشكوى المرفوعة امام المدير الولائي للضرائب، لذلك كان على المشرع تبني اجال قصيرة خدمة لسرعة التقاضي، كان يمنح مثلا مهلة شهرين لرفع الدعوى مع إضافة شهرين اخرين كاحتياط بالنسبه للمناطق البعيدة نسبيا عن مكان تواجد المحاكم الإداريه، كما هو الشان للمناطق الصحراويه، وهو نفس الحل الذي تبناه المشرع الفرنسي بموجب المادة R 421-7 من قانون العداله الإدارية، بحيث منح اجل شهرين لرفع الدعوى مع إضافة مهلة مقدرة بشهرين، تدعى باجال المسافة المنصوص عليها في المواد 643 و644 من قانون الإجراءات المدنيه الفرنسي[232].

اما ما يتعلق بميعاد رفع الدعوى من طرف الإدارة، فإن المشرع قد منح لها شهرا واحدا للطعن ضد راي اللجان إدا كان غير مؤسسا، وهدا ما يتجلى من نص الفقرة الرابعة من المادة 81 من ق إ ج التي تنص على انه:«...*عندما يكون راي اللجنه غير مؤسس فإن مدير المؤسسات الكبرى، او المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجواري للضرائب يعلق تنفيد هدا الراي، على ان يبلغ الشاكي بذلك، وفي هده الحاله تقوم هده السلطات برفع طعن ضد راي اللجنه إلى المحكمه الإداريه في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار دلك الراي*».

للإشارة في هدا المجال انه ما عدا هده الحاله، لا يمكن للإدارة الضريبيه اللجوء إلى المحكمة الإدارية او عرض شكوى المكلف بالضريبه على العداله بعدما جردها المشرع من هده الصلاحية، بعد التعديل الوارد على نص المادة 79 من ق إ ج، بموجب القانون رقم 12/07 الدي يتضمن قانون الماليه لسنه 2008.

232 - François Pillet, Eugène Bangoura, op.cit, p 84.

ثانيا- **بدء سريان الميعاد وانتهائه:**

إذا كانت القاعدة العامه المطبقه في المنازعه الإداريه تقضي بان ميعاد الدعوى الإداريه يبدا من تاريخ النشر او تبليغ القرار المطعون فيه، حسب نص المادة 829 من ق إ م إ[233]، فإن بدء سريان الميعاد في منازعات الضرائب المباشرة يكتسي طابعا خاصا يتماشى وخصوصيتها، فهو مرتبط بنوع النزاع من ناحيه، واشتراط التظلم الإداري الإجباري امام الإدارة الضريبيه من ناحيه اخرى وكذلك مدى سلوك المكلف لإجراء التظلم الاختياري امام اللجان الإداريه المختصه، وسوف نحاول فيما يلي التطرق إلى بدء سريان الميعاد وكذا انتهاءه.

1 – بدء سريان الميعاد:

يبدا حساب ميعاد رفع الدعوى المتعلقة بمنازعات الضرائب المباشرة طبقا لنص المادة 82 من ق إ ج، إبتداءا:

- من تاريخ استلام المكلف بالضريبة الإشعار المتضمن القرار المتخذ من طرف المدير الولائي بشان شكواه.
- من تاريخ انتهاء المدة الممنوحه للإدارة الضريبيه للفصل في شكوى المكلف في حاله سكوتها، وهي شهرين بالنسبه للشكاوى المقدمه من طرف الخاضعين لنظام الضريبه الوحيدة، وستة اشهر للشكاوى العاديه التي لا يتجاوز مبلغها عشرون (20) مليون دينار، واخيرا مدة ثمانيه (08) اشهر بالنسبه للقضايا محل نزاع التي تتطلب اخذ الراي المطابق للإدارة المركزيه[234]، وهي القضايا التي يتجاوز مبلغها عشرون (20) مليون دينار.
- من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبه القرار الصادر عن لجنه الدائرة او الولايه وكذا اللجنه المركزيه، بشان طعنه المقدم امامها، وفقا لنص المادة 83 من ق إ ج.

غير ان الإشكال في هذا المجال تطرحه المادة 82 ق إ ج، التي تستوجب ان ترفع الدعوى امام المحكمه الإداريه في اجل اربعه اشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ

233- التي تنص على :" يحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة (04) أشهر، يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي، أو من تاريخ نشر القرار الإداري الجماعي أو التنظيمي".

234- حيث تنص الفقرة الثانية من المادة 76 من ق إ ج على ما يلي :"... يبت المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجواري للضرائب في الشكاوى المتعلقة بالاختصاص كل منهم في أجل ستة (6) أشهر، اعتبارا من تاريخ تقديمها، كما حدد الأجل إلى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية . ويقلص هذا الأجل إلى شهرين (2) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الوحيدة ...".

بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشان شكواه، سواء تم هدا التبليغ قبل او بعد انتهاء الاجال المحددة في المواد 2/76، 3/76 و77 من ق إ ج.

فحسب عبارات هدا النص يفهم بان المكلف بالضريبة يستطيع انتظار قرار المدير الولائي حتى بعد انقضاء اجل السته اشهر المقررة للبت في الدعوى، وهنا تكون دعواه مقبولة، وهدا ما جرى عليه قضاء مجلس الدولة في قرار له بتاريخ 2001/04/23 تضمن ما يلي:«...*حيث انه متى كان ثابتا بصفة قطعية ان هناك قرار مكتوب بالرفض مبلغ للمكلف فإن الاجل الدي يحسب من تاريخه يكون تطبيقا سليما للقانون، ويتعين تاييد القرار المستانف الدي طبق القانون..*»[235].

غير انه في قرار اخر فإن ذات المجلس سبق وان رفض دعوى المكلف لكونها رفعت خارج اجل الاربعة اشهر التالية لانتهاء المهلة المخصصة للبت في الشكوى، وهدا على الرغم من ان المدير الولائي للضرائب رد على هده الشكوى، بموجب قرار صادر بعد انقضاء اجل البت فيها [236].

وفي راينا حول هده المساله، فإن تدخل المشرع امر ضروري من اجل توضيحها ورفع الغموض الدي يكتنفها، ودلك بموجب قوانين الماليه اللاحقة، كل هدا من اجل ضمان حقوق المكلف بالضريبه امام الإدارة الضريبيه التي تتعمد تبليغ القرار المتضمن رفض شكواه بعد فوات المهله المحددة قانونا للبت فيها، تم تتمسك بعد دلك بتطبيق نص المادة 82 من ق إ، للرد على دعوى المكلفين بالضريبه، خاصة وانها عممت على مصالحها تعليمه بهدا الخصوص، بحيث تلزم المكلف بالضريبه بالطعن في قرار مدير الضرائب للولايه امام الغرفه الإداريه بالمجلس في اجل اربعه(4) اشهر تحسب من يوم استلام التبليغ[237].

اما ما يتعلق بنزاع التحصيل فيبدا حساب مدة الشهر للطعن القضائي من تاريخ تلقي رد رئيس المصلحة إدا تعلق الامر بطلب استرداد الاشياء المحجوزة، طبقا لنص المادة 153 من ق إ ج، او من تاريخ تبليغ المكلف بقرار مدير الضرائب بالولايه المختص في حاله

235- هاملي محمد، المرجع السابق، ص 131.

236- مجلس الدولة، ملف 185670، قرار صادر في 2000/06/12 . أنظر :

- أمقران عبد العزيز، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 28.

237- أمقران عبد العزيز ، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 43.

الاعتراض على الشرعية الشكلية لإجراءات المتابعة او التحصيل القسري، او من تاريخ انقضاء الاجل الممنوح للإدارة للرد على طلب المكلف وهو شهر واحد[238].

2 – انتهاء الميعاد:

ينتهي ميعاد رفع الدعوى القضائية بصفة عامة بانتهاء المدة الممنوحة للمدعي لتقديم طعنه امام القضاء، ويترتب عن هذا الامر سقوط حق المدعي في رفع دعواه، وبالتالي فإن ميعاد رفع الدعوى في مجال منازعات الضرائب المباشرة ينتهي بعد فوات مهله اربعه (4) اشهر المنصوص عليها في المادة 829 من ق إ م إ والمادة 82 من ق إ ج، هذا بالنسبه لنزاع الوعاء، وفوات مهلة الشهر المنصوص عليها في المواد 153 و154من ق إ ج، بالنسبه لمنازعات التحصيل.

ومهما يكن فإن شرط الميعاد في رفع الدعاوى القضائية بصفة عامة وفي منازعات الضرائب المباشرة بصفة خاصه، يعتبر من النظام العام، بحيث يمكن إثارته من طرف الخصوم او من طرف القاضي من تلقاء نفسه وفي اية مرحلة كانت عليها الدعوى، هذا وقد طبقته الغرفه الإداريه بالمحكمه العليا سابقا، ومجلس الدوله حاليا، ويتجلى ذلك في مختلف القرارات القضائية الصادرة عنهما، اين تقرر رفض الدعاوى المرفوعة خارج الاجال المحددة لها[239].

---

[238]- أنظر نص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم .

[239]- مجلس الدولة، (الغرفة الثانية)، ملف رقم 29738، قرار بتاريخ 2006/06/14، قضية (ط- ب) ضد مديرية الضرائب لولاية جيجل، غير منشور .

- مجلس الدولة، (الغرفة الثانية)، ملف رقم 28833، قرار بتاريخ 2006/07/12، قضية (د – أ) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة، غير منشور.
- مجلس الدولة، (الغرفة الثانية)، ملف رقم 32479، قرار بتاريخ 2007/02/14، قضية (ب- ع) ضد مديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج ، غير منشور.

المبحث الثاني

إجراءات سير الدعوى الضريبيه امام المحكمه الإداريه

إن إجراءات سير الدعوى الضريبية إلى غاية صدور حكم فيها لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية المعروضة على المحكمة الإدارية، باستثناء بعض الإجراءات الخاصه المنصوص عليها في القوانين الضريبيه، خاصه منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قانون الإجراءات الجبائية، والتي تجعل من الدعوى الضريبية مختلفه في بعض مراحلها عن الدعوى الإدارية عموما.

وبالرغم من دلك لا تختلف هده الإجراءات عن تلك المتبعه امام المحكمة الإداريه من حيت اعتبارها من الإجراءات الفاحصه او التحقيقيه التي يتمتع بها القاضي بدور توجيهي للدعوى وايضا الكتابه والطبيعه الحضورية والعلنية لجلساتها مع بروز دور المستشار المقرر والنيابة العامه[240].

وسوف نتعرض في هدا المبحث لسير إجراءات الدعوى الضريبية إلى غاية صدور القرار فيها بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائيه من جهه وقانون الإجراءات المدنيه والإدارية من جهة اخرى، من اجل الوقوف على بعض الخصوصيات التي تميز هده الدعوى، بحيث نتتبع إجراءات التحقيق والحكم في الدعوى(مطلب اول)، ثم مدى سلطات القاضي الإداري في الدعوى(مطلب تان).

المطلب الاول

إجراءات التحقيق والحكم في الدعوى

لقد نص المشرع الجزائري على مختلف الإجراءات المتبعة في المنازعة الإدارية ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مع الإحالة إلى بعض الاحكام العامة والقواعد الإجرائيه المتعلقه بمختلف الدعاوى القضائيه بصفه عامه والمتبعه امام الجهات القضائية العاديه.

وإجراءات سير الدعوى الضريبية إلى غاية صدور الحكم فيها لا تخرج عن سائر الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية المعروضة على المحاكم الإدارية، باستثناء

---

[240]- شيهوب مسعود، المنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، المرجع السابق، ص ص 243 251.
أنظر كذلك :
- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص ص 55 59.

بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في القوانين الضريبية منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الإجراءات الجبايه، ومع دلك فإن الاختلاف يكمن فقط في النصوص القانونية دون التطبيق العملي كما سنرى لاحقا.

الفرع الاول

إجراءات التحقيق في الدعوى

خلافا لإجراءات التحقيق العامة المتبعة في مجال المنازعة الإدارية عموما، والتي نص عليها المشرع الجزائري في الكتاب الرابع من القانون 09/08 الدي يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه في مجال منازعات الضرائب المباشرة فقد خصها المشرع بإجراءات خاصة، تتماشى والخصوصيات التقنية والفنية التي تميزها عن المنازعة الإدارية العامة.

اولا إجراءات التحقيق العامة:

طبقا للاحكام العامة المنصوص عليها في القانون 09/08 الدي يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإداريه[241]، فإنه فور إيداع عريضة افتتاح الدعوى امام المحكمة الإدارية يتم قيدها في سجل خاص يمسك بامانة ضبط المحكمة الإدارية، ويسلم للمدعي وصلا يثبت إيداع العريضة حسب ما تنص عليه المادتان 823 و824 من ق إ م إ، ويتم التبليغ الرسمي لعريضه افتتاح الدعوى ومدكرات الرد مع الوثائق المرفقه بها وفقا للأشكال المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة 838 من ق إ م إ، تم بعد دلك تحول إلى رئيس المحكمة الإدارية للإطلاع عليها، فإدا تبين له بان حل القضية مؤكد يجوز له ان يقرر بان لا محل للتحقيق ويرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته، عملا باحكام المادة 847 من ق إ م إ، وإدا حدث العكس، اي تبين له ضرورة إجراء التحقيق فإنه يعين التشكيله التي يؤول إليها الفصل في الدعوى ويقوم رئيسها بتعيين القاضي المقرر الدي يتولى الإشراف على التحقيق وفقا لما نصت عليه المادة 844 من ق إ م إ.

وفي خضم هده الإجراءات سوف نتعرض لدور القاضي في التحقيق اولا ثم لعبء الإثبات في الدعوى ثانيا.

241- قبل صدور هذا القانون فقد تعرض المشرع الجزائري لإجراءات التحقيق العامة في المنازعة الإدارية في المادة 170 مكرر من قانون الإجراءات المدنية الملغى، التي أحالتنا صراحة على الأحكام المتعلقة في الأصل بالمنازعات في المجال المدني أمام المحاكم، وفقا لما هو مقرر في المواد 121 إلى 125 من ذلك القانون.

1- دور القاضي الإداري في تسيير ملف القضيه:

إن الصفه التحقيقيه للمنازعه الضريبيه تدفع القاضي إلى لعب دور إيجابي في تسيير إجراءاتها، بحيث لا يكتفي فقط بما يعرض عليه من مستندات، بل يسعى إلى إثبات الوقائع بكل الطرق، لكن لا يستطيع في اغلب الاحيان فعل ذلك بمفرده لكون وسائل الإثبات غالبا ما تكون في يد الاطراف.

ا توجيه تبادل المذكرات بين الخصوم:

إن الطابع التحقيقي والاستقصائي الذي تتميز به المنازعه الضريبيه، تجعل القاضي المستشار سيد التحقيق في الدعوى ويتمتع بسلطة المبادرة وتسيير الدعوى، ومن بين هده السلطات؛ تبليغ العرائض إلى كل مدعى عليه في الدعوى مع إندارهم بإيداع مذكراتهم الجوابيه مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد الخصوم، وفي الاجال التي يحددها، وفي حالة تجاوز هده الاجال يمكن له إعلان اختتام التحقيق دون إشعار مسبق، وهو ما اكدت عليه المادة 3/840 التي تنص على ما يلي:«...*يشار في تبليغ العرائض والمذكرات إلى انه في حاله عدم مراعاة الاجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد يمكن اختتام التحقيق دون إشعار مسبق*». وبناءا على ذلك له استبعاد المذكرات والمستندات المودعه بعد انقضاء الميعاد المحدد لها من المرافعات.

كما انه على ضوء سلوك اطراف الخصومة يمكن للقاضي استنتاج مدى تمسكهم او تنازلهم عن الدعوى، فإذا تهاون المدعي في تقديم ما يطلب منه من الوثائق وفي الاجال المحددة يعد متنازلا عن الدعوى[242]، اما إذا لم يقدم المدعى عليه رغم إعداره ايه مذكرة يعتبر قابلا بالوقائع الواردة في العريضه[243].

ب تسيير عمليات البحث عن الادله:

يلعب المستشار المقرر دورا اساسيا في تكوين الدليل لحل القضيه، ويكون تدخله ضروريا في كون وجود الإدارة كطرف في النزاع، وغالبا ما تكون مدعى عليها، وتحوز على وسائل الإثبات اللازمه، وبالتالي فإن تدخل القاضي لمساعدة المدعي، ضمانة فعالة بقصد إعادة تحقيق التوازن في الدعوى بين الطرفين.

---

[242]- تنص المادة 850 ق إ م إ على :" إذا لم يقدم المدعي رغم الإعذار الموجه له، المذكرة الإضافية التي أعلن عن تقديمها، أو لم يقم بتحضير الملف يعتبر متنازلا".

[243]- تنص المادة 851 ق إ م إ على أنه: "إذا لم يقدم المدعى عليه، رغم إعذاره، أية مذكرة يعتبر قابلا بالوقائع الواردة في العريضة".

ومن اجل التحكم في عملية البحث عن الادلة يملك القاضي الإداري سلطة الضغط على طرفي الخصومة قصد الحصول على الوثائق التي يبني عليها قناعته[244]، ومن اجل ذلك نجد انه للمستشار المقرر في المحكمة الإدارية ان يامر بتقديم المستندات التي يراها ضروريه للتحقيق في القضية، إذ سمحت له المادة 860 ق إ م إ، سماع ماموري الإدارة او طلب حضورهم امامه لتقديم الإيضاحات، ويجوز له كذلك طبقا للفقرة الثانية من نفس المادة، الامر بموجب امر شفوي بحضور احد ممثلي الإدارة شخصيا لإجراء الاستجواب او تقديم اية وثيقة يراها القاضي ضرورية للفصل في النزاع المعروض عليه.

وتظهر كذلك صلاحيات القاضي في عمليه البحث عن الادله في إمكانيه استنباطه للقرائن القضائية لصالح المدعي، ومثال ذلك غياب الإدارة عن الجلسة او عدم تقديمها لمذكرة جوابية رغم استدعائها، والذي يعد قرينة على قبولها لطلبات المدعي[245].

وفي راينا حول هذه المساله فإن الصلاحيات الواسعة التي يتمتع بها القاضي الإداري في تسيير إجراءات الدعوى الإداريه بصفه عامه والدعوى الضريبيه بصفه خاصه، والإشراف عليها امر جد منطقي، ذلك ان تدخله يعتبر ضروريا من اجل تحقيق التوازن بين طرفي الخصومه، والذي غالبا ما تكون فيها الإدارة في موقع ممتاز بالنظر إلى امتيازات السلطه العامه التي تتمتع بها، على عكس ما هو معمول به في الدعوى المدنيه اين لا يظهر فيه دور القاضي، باعتبارها ملك للخصوم، وحكم القاضي متوقف على ما يقدمه الاطراف من مستندات وادلة تدعيما لدعواهم.

2- عبء الإثبات في الدعوى:

إذا كانت القاعدة العامة تقضي تحميل الطرف المدعي عبء الإثبات، عملا بمبدا الإثبات لمن ادعى، فإن الامر يختلف في مجال المنازعات الإداريه نظرا لانعدام التوازن في المراكز القانونيه بين طرفي الدعوى، وهذا ما يدفعنا إلى البحث على من يقع عليه عبء الإثبات في المنازعة الضريبيه، فهل تطبق القاعدة العامة المتمثلة في "الإثبات لمن ادعى"، ام ان سلطة القاضي تفرض عليه الضغط على الطرفين من اجل إثبات كل إدعاءاتهم.

---

[244] - Sophie LAMBERT-WIBER, Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal, Thèse de doctorat, université de ROUEN, 1996,p377.

[245]- لحسين بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2005، ص 141.

ا عبء الإثبات في المنازعه الإداريه عموما:

إن تحديد الطرف الدي يقع عليه عبء الإثبات امام القضاء الإداري يفرض علينا الوقوف على العلاقة الموجودة بين الطرفين في مواجهة القاضي الفاصل في النزاع.

فوجود الإدارة كطرف في الدعوى الإداريه والتي عادة ما تكون في مركز المدعى عليه، وهي تحوز على ادله الإثبات، يجعلها في موقع ممتاز في مواجهه الفرد الدي يكون في اغلب الاحيان اعزل منها او قد لا يعلم عنها شيئا، وهو ما يظهر انعدام التوازن بينهما، الامر الدي يجعل من العدل والمساواة توزيع عبء الإثبات بين طرفي الخصومه[246]، حيث يقوم كلا منهما بتدعيم إدعاءاته بالحجج المختلفه المؤيدة لمختلف عناصر الإثبات المتاحه، في حين يلعب القاضي الإداري دور الموازنه والترجيح بين ادله كل طرف والربط بين الوقائع واستخلاص الحقائق مع توجيه كل طرف، وهدا يتماشى مع السلطات الواسعة التي يتمتع بها باعتبار ان إجراءات الدعوى الإداريه إجراءات استقصائيه، تحقيقية، عكس القاضي المدني الدي يتمتع بصلاحيات محدودة، في توجيه الدعوى، بحيث يكتفي بما يعرض عليه من مستندات دون الضغط على الاطراف لإثبات إدعاءاتهم.

فعلى هدا الاساس فإن القاضي الإداري يتمتع بسلطة إلزام الإدارة بتقديم ما يتوفر لديها من مستندات لازمة لحل القضية المعروضة عليه إعمالا لسلطاته التحقيقية والاستقصائية قصد تحقيق التوازن بين الطرفين، وهدا ما اكده الاجتهاد القضائي الإداري الجزائري في عدة قرارات، منها القرار الصادر عن الغرفه الإداريه للمحكمه العليا رقم 117973 بتاريخ 1994/07/24، جاء في إحدى حيثياته ما يلي:«...*إن قضاة الدرجة الاولى المقتنعين باستحاله تقديم المقرر المطعون فيه من طرف الطاعن لعدم تبليغه له، هم المخولون بإجبار الإدارة مصدرة القرار على تقديم نسخة منه وكدا استخلاص النتائج الواجب استخلاصها عند الاقتضاء...*» [247].

اما من حيث طرق الإثبات فهي اكثر مرونة في الدعوى الإداريه مقارنة بالدعوى المدنيه، فإدا كان يجوز للقاضي العادي التفرقة بين الوقائع القانونيه والوقائع الماديه في الإثبات، بحيث يجوز إثبات الوقائع الماديه بجميع طرق الإثبات والوقائع القانونيه بالمستندات

---

[246] - Charles Debbasch, Jean-Claude Ricci, op.cit, p 537.

[247]- المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف 117973، قرار صادر في 1994/07/24. أنظر:
أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 75.

الكتابيه، فإنه لا تفرقة بين الوقائع الماديه والقانونيه عند إعمال الإثبات الإداري امام القضاء الإداري، إذ انه يجوز إثباتها كلها بجميع الطرق المقبولة امام القضاء الإداري على الوجه الدي يقتنع به القاضي دون اشتراط دليل معين[248].

ب خصوصيه عبء الإثبات في المنازعه الضريبيه:

لقد جاءت النصوص الضريبيه فقيرة من احكام صريحه تحدد الطرف الدي يقع عليه الإثبات كقاعدة عامه باستثناء بعض النصوص المتفرقه، مثل ما نصت عليه المادة 9/44 من ق إ ج[249]، والتي الزمت صراحة المدعي (المكلف بالضريبة) الدي ينازع في الضريبة التي فرضت عليه تلقائيا بان يثبت بانها مبالغ فيها.

هدا ما يوحي ان عبء الإثبات يقع على عاتق المكلف بالضريبه دون الإدارة، وهو ما يعتبر إجحافا في حقه، وعلى المشرع الضريبي التدخل لإحداث التوازن بين اطراف الخصومة الضريبية عن طريق تحميل عبء الإثبات على الطرفين بصورة يحدد فيها مجال الإثبات لكل طرف، على غرار ما قام به المشرع الفرنسي بموجب التعديلات التي ادخلها على قانون الإجراءات الجبائيه بموجب القانون 08 جويليه 1987، الدي ادى إلى تحويل عبء الإثبات على الإدارة، في حاله التزام المكلف بواجباته التصريحيه[250].

اما ما يتعلق باجتهاد القضاء الإداري في هدا المجال، فيظهر من خلال بعض القرارات الصادرة عن الغرفه الإداريه للمحكمة العليا، انه ساير موقف المشرع الفرنسي، بحيث اقر بان عبء الإثبات يتقاسمه اطراف الدعوى، فتارة يقع على المكلف بالضريبه وتارة اخرى يقع على إدارة الضرائب، وفي هدا الاتجاه جاء القرار رقم 64747 الصادر عن الغرفه الإداريه للمحكمة العليا بتاريخ 1990/02/10، ليلقي عبء الإثبات على المكلف بالضريبه، بحيث جاء في حيثياته ما يلي:«...*من المقرر قانونا انه في ميدان الضرائب المكلف بالضريبه هو الملزم بتقديم الدليل لتبرير مزاعمه، ومن تم فإن النعي على القرار المطعون فيه غير مؤسس*.

248- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 74 .

249- تنص المادة 9/44 من ق إ ج على :"....في حالة الاختلاف مع المفتش، لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على الإعفاء من المساهمة التي حددت له أو تخفيضها دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها".

250 - Sophie LAMBERT-WIBER, op.cit, 233.
Voir aussi : Louis Trotabas, Jean-Marie Cotteret, op.cit, p 264.

ولما كان من الثابت في قضية الحال ان الطاعن يحتج على السعر المرجعي للبيع الذي اسست عليه إدارة الضرائب لتسديد الضريبة دون ان يقدم اي دليل قطعي لإثبات العكس، فإن قضاة المجلس برفضهم الدعوى التي اقامها الطاعن ضد إدارة الضرائب طبقوا القانون تطبيقا صحيحا، ومتى كان كذلك استوجب تاييد القرار المطعون فيه..» [251].

وفي قرار اخر لها صادر بتاريخ 1997/04/27 تحت رقم 117973، نجد انها القت عبء الإثبات على إدارة الضرائب، حسب ما جاء في الحيثيات التالية:«...*حيث انه إذا كان المكلف بالضريبة ملزما بالإتيان بالدليل المثبت لرقم الاعمال المصرح به، فإن إدارة الضرائب ملزمه هي الاخرى بنفس الإلتزام في حاله رفع رقم الاعمال المصرح به خاصه إذا كان هذا الرقم يفوق عشر(10) مرات الرقم المصرح به كما هو الحال في قضية الحال.*

حيث انه في هذه الحالة بالتحديد وبوضعهم عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة وحده فإن قضاة الدرجة الاولى يكونوا قد اساءوا تفسير وقائع الدعوى وهذا يستوجب قرارهم الإلغاء ...» [252].

وهكذا نجد ان اجتهاد القضاء الإداري الجزائري قد اقر بضرورة توزيع عبء الإثبات بين اطراف الخصومه، وهو مبدا املته القيمه القانونيه التي يكتسبها التصريح الضريبي الواجب على المكلف بالضريبه القيام به، دلك ان هدا التصريح مقترن دوما بقرينه الصحه، فالمكلف الدي يفي بكل التزاماته وفي الاجال المحددة قانونا، غير مطالب بتقديم دليل يؤكد مزاعمه، بل دلك العبء يقع على إدارة الضرائب في حاله التشكيك في تصريحاته.

اما في حاله تقاعسه عن التصريح وفقا للإجراءات المنصوص عليها قانونا، فإن قرينه الصحه تستبعد، ويتحمل بدلك وحده عبء الإثبات[253].

واخيرا نستخلص ان عبء الإثبات في المنازعة الضريبيه، يتقاسمه كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، وهو ما اكده الاجتهاد القضائي، إلا ان دلك غير كاف بالنظر للخصوصيات التقنيه التي تتميز بها المنازعة الضريبيه، ومواضيعها المتشعبة التي تختلف باختلاف النزاع، مما يؤدي إلى تضارب الاجتهاد القضائي في هده المساله، الشيء الدي

---

[251]- المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) ملف رقم 64747، قرار بتاريخ 1990/02/10، أشارت إليه: خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 156.

[252]- المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 116250، قرار بتاريخ 1997/04/27، أشار إليه: أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 76.

[253]- أمقران عبد العزيز، المرجع نفسه، ص 76.

يستوجب تدخل المشرع الضريبي من اجل تحديد الوقائع القانونية الواجبة على كل طرف تحمل عبء إثباتها ،من اجل تحقيق التوازن بين اطراف الخصومة.

ثانيا- **إجراءات التحقيق الخاصه:**

إن الخصوصية التقنية لمنازعات الضرائب المباشرة وتعقد عناصرها، تجعل مهمة القاضي اكثر تعقيدا، لإيجاد حل يرضي اطراف الدعوى، مما يدفعه إلى إتباع إجراءات اخرى للتحقيق تمكنه من اداء دوره على اكمل وجه، وعليه ففي حاله عدم كفايه إجراءات التحقيق العامة على النحو الدي سبق عرضه، يلجا إلى إجراءات التحقيق الخاصه التي يجوز الامر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال.

وتتمثل هده الإجراءات حسب ما نصت عليه المادة 1/85 من ق إ ج في التحقيق الإضافي، مراجعه التحقيق التي تتم على يد احد اعوان مصلحة الضرائب غير دلك الدي قام بالتحقيق الاول[254]، واخيرا يمكن ان تامر المحكمة الإداريه بالخبرة، إما تلقائيا وإما بناءا على طلب المكلف بالضريبه او المدير الولائي للضرائب.

1- التحقيق الإضافي:

لقد تناولت الفقرة التانيه من المادة 85 من ق إ ج هدا الإجراء، على النحو الاتي:«...*يكون التحقيق الإضافي إلزاميا، كلما قدم المكلف بالضريبه وسائل جديدة قبل الحكم، وعندما يحصل بعد إجراء تحقيق إضافي، ان يتدرع مدير الضرائب* بالولايه *بوقائع او اسباب لم يسبق للمكلف بالضريبه علم بها يجب ان يخضع الملف لإيداع جديد طبقا للفقرة 2 من المادة 84 2 اعلاه*»[255].

فخلافا للقاعدة المعمول بها في مجال التحقيق في المنازعات الإداريه عموما، التي يكون فيها الامر بإحدى إجراءات التحقيق جوازيا، متوقف على السلطة التقديريه للقاضي[256]، فإن إجراء التحقيق الإضافي في مجال منازعات الوعاء في مادة الضرائب

254- فنيش كمال، المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2007، ص 13.

255- إن نص العبارة الأخيرة من هذه الفقرة التي تشير إلى المادة 84 من ق إ ج غير منطقي في رأينا، نظرا لإلغاء المادة 84 أصلا بموجب القانون 12/07 المؤرخ في 2007/12/30، الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2008، وعلى المشرع الجبائي تدارك هذا الأمر في التعديلات اللاحقة، حرصا على تحقيق التكامل والانسجام بين النصوص القانونية.

256- مثال ذلك ما نصت عليه المادة 863 ق إ م إ على النحو الآتي : "يجوز لرئيس تشكيلة الحكم تعيين أحد أعضائها للقيام بكل تدابير التحقيق غير تلك الواردة في المواد 858 إلى 861 أعلاه".

- كذلك ما جاءت به المادة 75 من نفس القانون بنصها على :" يمكن للقاضي بناءا على طلب الخصوم أو من تلقاء نفسه أن يأمر شفاهة أو كتابة بأي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون".

المباشرة إلزامي مفروض على المحكمة الإدارية، كلما قدم المكلف وسائل جديدة مهما كانت قيمتها قبل صدور الحكم في الدعوى او قبل تهيئة القضية للفصل فيها، وهدا ما يفهم من الصيغة الإلزامية التي جاء بها نص المادة 2/85 من ق إ ج.

وهدا في راينا يعتبر ضمانة اساسيه لحقوق المكلف بالضريبه، من شانها تحقيق نوع من التوازن امام الإدارة الضريبية التي لها الحرية في تغيير اوجه تاسيس طلباتها او دفاعها، حتى ولو كان الوجه الجديد المثار ليس من النظام العام[257]، وإدا تدرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع او اسباب لم يسبق المكلف بالضريبة العلم بها، يتم إعلام المكلف بالضريبة بدلك.

2- مراجعه التحقيق:

ويتم الامر بهدا الإجراء طبقا لنص المادة 3/85 من ق إ ج بعد إجراء التحقيق الإضافي وكلما تبين للمحكمة الإدارية عدم اكتمال العناصر المعلوماتية الكافية لتقرير مدى صحة إدعاءات المكلف والتي تسمح بالفصل في القضيه، وفي نظرنا فإن هدا الإجراء جوازي، خاضع للسلطه التقديريه للقاضي، بالنظر إلى العبارة التي استعملها المشرع في المادة 3/85 من ق إ ج«...*في حاله ما إدا رات المحكمة الإداريه ضرورة الامر بمراجعة التحقيق* ...»، وكل هدا ما يؤكد السلطات التحقيقية التي يتمتع بها القاضي الإداري في الدعوى الضريبية.

ووفقا لما جاء في نص المادة 85 3 من ق إ ج، فإن إجراء مراجعه التحقيق يتم على النحو الاتي:

- تتم عملية مراجعة التحقيق على يد احد اعوان مصلحة الضرائب غير الدي قام بالتحقيق الاول، المتمثل في التحقيق الإضافي الدي تم بعد إحالة الملف إلى مديرية الضرائب في المرة الاولى إثر رفع القضية.
- تتم عملية مراجعة التحقيق بحضور المشتكي او و كيله، وفي هدا ضمانة حقيقية لحقوق المكلف، مع إمكانية حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي او عضوين اثنين من اعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة، في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من ق إ ج.

257 - Charles Debbasch, Jean-Claude Ricci, op.cit, p 913 .

- يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضرا ويضمنه ملاحظات المشتكي، وعند الاقتضاء ملاحظات المجلس الشعبي البلدي، ويبدي هو بدوره رايه في الموضوع.
- وفي الاخير يقوم المدير الولائي للضرائب بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.

3- إجراء الخبرة:

إن الطابع الفني والمحاسبي للنزاع الضريبي يجعل القاضي الفاصل في الدعوى الضريبيه عاجزا في اغلب الاحيان عن إيجاد حل عادل، حتى بعد استنفاد الإجراءات السابقة والمتمثلة في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق، مما يدفعه إلى اللجوء إلى إجراء الخبرة كإجراء اخر في التحقيق، خصوصا ما يتعلق بالمسائل الفنيه، وفقا لما نصت عليه المادة 125 من ق إ م إ[258]، دون المسائل القانونيه كمساله الإثبات مثلا، وهدا ما اكده مجلس الدولة في قراره الصادر في 2007/02/14 [259] حيث جاء فيه ما يلي:« ...وحيث *ان طلب المستانف بإجراء خبرة للبحث عن مدى قانونية الضرائب المفروضة عليه غير مؤسس بدوره طبقا للمادة 86 من ق إ ج، لان الخبرة تدبير من تدابير التحقيق يامر بها القاضي للفصل في مساله فنية ولا يلجا إليها في المسائل القانونيه كمساله الإثبات.*

حيث ان القرار المستانف برفض الدعوى لعدم التاسيس يكون قد اصاب إذن في تطبيق القانون ويتعين بالتالي تاييده ...».

وتعتبر الخبرة القضائيه طريقا من طرق الدعوى الفرعيه، وجودها يتوقف على وجود دعوى قضائية اولى مرفوعة، فالطلب القائم في الاساس على تعيين خبير يكون من حيث المبدا غير مقبول[260].

وقد ورد تعريفها في القهرس التطبيقي "دالوز" على انها«*العملية المسندة من طرف القاضي إما تلقائيا، إما بناء على اختيار الاطراف، إلى اناس دوي خبرة في حرفه او فن او علم او لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض الوسائل، ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع والتي لا يمكن الإتيان بها بنفسه*»[261].

---

[258]- التي تنص على :" تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية ، تقنية أو علمية محضة للقاضي".

[259]- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، ملف رقم 32694، قرار في 2007/02/14، قضية، (ك- ر) ضد مديرية الضرائب لولاية سطيف، (قرار غير منشور).

[260]- كوروغلي مقداد، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول 2001، ص 43.

[261]- كوروغلي مقداد، المرجع نفسه، ص 42.

لقد ورد النص على هدا الإجراء في مجال المنازعات الإدارية ضمن المادة 858 من ق إ م إ التي احالتنا على المواد 125 إلى 145 من نفس القانون[262]، واما في مجال منازعات الضرائب المباشرة فقد ورد النص عليها ضمن المادة 86 من ق إ ج، وعلى ضوءها سوف نتعرض إلى كيفيه تعيين الخبير وتحديد مهمته ثم إلى سير عمليه الخبرة ونتائجها.

ا – كيفية تعيين الخبير وتحديد مهمته:

إن إجراء الخبرة في مجال منازعات الضرائب المباشرة يكون، إما بامر من المحكمة تلقائيا او بطلب من الخصوم، وهدا ما اقرته المادة 86 البند الاول ق إ ج، التي تنص على:«...*يمكن ان تامر المحكمه الإداريه بالخبرة، ودلك إما تلقائيا و إما بناء على طلب من المكلف بالضريبه او مدير الضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهدا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء ...*».

ونلاحظ على هده المادة انها جاءت اكثر توافقا مع ما نصت عليه المادة 126 من ق إ م إ، والتي تنص على انه :« *يجوز للقاضي من تلقاء نفسه او بطلب احد الخصوم تعيين خبير او عدة خبراء من نفس التخصص او في تخصصات مختلفة*». وكل هدا على خلاف ما نصت عليه المادة 48 من ق إ م الملغى[263].

وما يمكن استنباطه من هده النصوص القانونيه ان الخبرة تتميز بالطابع الاختياري، بحيث يمكن ان تامر بها المحكمه تلقائيا او بطلب من طرف الخصوم، وهو ما اكدته الغرفه الإدارية للمحكمة العليا في قرار لها بتاريخ 1990/02/10، جاء فيه ما يلي :«...*من المقرر قانونا انه يمكن ان تامر الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي بإجراء الخبرة إما تلقائيا وإما بناء على طلب المكلف، وإما بناء على طلب المدير ومن تم فإن القضاء بما يخالف هدا المبدا يعد مخالفا للقانون...*»[264].

لكن رغم هدا الحق الدي منحه المشرع الجبائي لاطراف الدعوى من اجل الاستعانة بخبير، إلا انه لا يمكن اعتباره حقا مطلقا، دلك ان قبول هدا الطلب من عدمه خاضع للسلطة

262- أما في قانون الإجراءات المدنية الملغى فقد تم النص على هذا الإجراء ضمن المواد 47 إلى 55 مكرر منه.

263- التي تنص على :" يعين القاضي الخبير من تلقاء نفسه أو بناءا على اتفاق الخصوم ".

264- المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 62731، قرار في 1990/02/10، قضية (ر – س) ضد المدير الفرعي للضرائب المباشرة سطيف، المجلة القضائية العدد 04 لسنة 1991، ص 224.

التقديرية للقاضي، فإذا راى ضرورة في ذلك استجاب له، وإذا تبين له العكس رفضها، وهذا منطقيا بالنظر إلى المجال المحدد للخبرة في المجال الضريبي والطابع التقني والفني المحض الذي تتميز به الدعوى الضريبية.

اما فيما يتعلق بعدد الخبراء المكلفين بإعداد الخبرة، فحسب نص المادة 86 2 ق إ ج هو خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية مبدئيا، إلا انه يمكن إسنادها إلى ثلاثة خبراء إذا طلب احد الخصوم ذلك، وفي هذه الحالة كل طرف يعين خبير والثالث تعينه المحكمة الإدارية.

واختيار الخبير يتم من ضمن قائمة الخبراء المعتمدين[265]، وحسب ما جاء المادة 86 3 ق إ ج فإنه لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تاسيس الضريبه المعترض عليها ولا الاشخاص الذين ابدوا رايا في القضية المتنازع فيها او الذين تم توكيلهم من احد الطرفين اثناء التحقيق[266].

وإذا كان لاطراف الخصومة الحق في طلب ندب خبير، فلهم ايضا الحق في رده، سواء ذلك المعين من طرف المحكمه الإداريه تلقائيا، او ذلك المطلوب من طرف الخصم الاخر، وهذا في مدة اقصاها تمانية (8) ايام، وهذا ما نصت عليه المادة 86 4 ق إ ج[267]، مع ضرورة تسبيب طلب الرد، وفقا للإجراء المنصوص عليه في المادة 133 2 ق إ م إ، التي تنص على:«...*لا يقبل الرد إلا بسبب القرابه المباشرة او القرابه غير المباشرة لغاية الدرجه الرابعه، او لوجود مصلحه شخصيه او لاي سبب جدي اخر*».

للإشارة فإن الحكم الصادر والمتضمن تعيين خبير لا يلزم هذا الاخير، إذ يمكن له طلب إعفاءه من المهمه، إذا تعذر عليه ذلك، او استبداله إذا قبلها ولم ينجز عمله او لم يودع تقريره في الاجال القانونيه مع تحمل مسؤوليته في ذلك وفق ما نصت عليه المادة 132 ق إ م إ[268]، وهذا ما اغفلته المادة 86 5 ق إ ج، التي اكتفت فقط بتحديد شروط

265- حول شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين، أنظر:
- المرسوم التنفيذي رقم 95 – 310 المؤرخ في 10 أكتوبر سنة 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفيا ته، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج ر عدد 60، صادرة في 15 أكتوبر سنة 1995.

266- ونفس الشيء نصت عليه المادة R200-10 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي، أنظر:
- François Pillet, Eugène Bangoura, op.cit, p93.

267- التي تنص على :"*لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية، وخبير الطرف الآخر، ويتولى مدير الضرائب* بالولاية الرد باسم الإدارة...".

268- التي تنص على أنه :"إذا رفض الخبير إنجاز المهمة المسندة إليه أو تعذر عليه ذلك أستبدل بغيره بموجب أمر على عريضة صادر عن القاضي الذي عينه .
إذا قبل الخبير المهمة ولم يقم بها أو لم ينجز تقريره أو لم يودعه في الأجل المحدد جاز الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، وعند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية، ويمكن على ذلك استبداله".

استبدال الخبير دون التطرق إلى جزاء عدم اداء مهمته، وكان على المشرع سد هدا الفراغ، بإضافة اسباب قيام مسؤولية الخبير، ودلك بموجب التعديلات التي يدخلها ضمن قوانين المالية اللاحقة لان انعدام تلك الضوابط يؤدي إلى تهاون الخبراء في اداء المهام الموكلة إليهم، بما يؤدي إلى إهدار حقوق المكلف بالضريبه.

ب – سير عمليه الخبرة ونتائجها:

إن الطابع التقني والفني المحض للخبرة تجعل القاضي الإداري الدي امر بها ملزم بتحديد الهدف المتوخى منها، لدلك عليه ان يحدد بدقة المهام التي تسند للخبير عملا باحكام المادة 86 1 ق إ ج، وكدا نص المادة 128 ق إ م إ التي تنص على:« *يجب ان يتضمن الحكم الامر بإجراء الخبرة كما ياتي:*

- *عرض الاسباب التي بررت اللجوء إلى الخبرة وعند الاقتضاء تبرير تعيين عدة خبراء.*
- *بيان اسم و لقب وعنوان الخبير / او الخبراء المعينين مع تحديد التخصص.*
- *تحديد مهمة الخبراء تحديدا دقيقا.*
- *تحديد اجل لإيداع تقرير الخبرة بامانه الضبط*».

ومهما يكن، فللقاضي السلطة التقديرية المطلقة في تحديد مهمة الخبير، من اجل رفع الغموض عن بعض المسائل التقنية في سبيل تنوير المحكمه، وإيجاد حل عادل للقضية المعروضة عليه.

وتنجز الخبرة بصفه عمليه تحت رئاسه الخبير المعين من طرف المحكمه الإداريه، الدي يقوم بتحديد يوم وساعة بدا العمليه، ويعلم بدلك المصلحة الجبائية المعنية وكدلك المكلف بالضريبه، وإدا اقتضى الامر الخبراء الاخرين، بعشرة ايام على الاقل قبل بدا العمليات[269].

وفي القانون الفرنسي، فإن رئيس المحكمه الإداريه هو الدي يحدد تاريخ وساعه بدا العمليات ويخطر بدلك الخبراء واطراف الدعوى، وإدا اقتضى الامر رئيس البلدية وممتلي اللجنة البلديه[270].

[269]- أنظر نص المادة 86 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

[270] - Louis Trotabas, Jean-Marie Cotteret, op.cit , p 264.

ويتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة، بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك المشتكي او ممثله، وإذا اقتضى الامر ذلك يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، حيث يقومون بتادية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية وفقا لنص المادة 86 7 ق إ ج، إلا ان هذا الإجراء غير مطبق حاليا من طرف ايه جهه قضائيه[271].

ووفقا لنفس المادة، يتولى عون الإدارة تحرير محضر ويضمنه رايه، و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة.

ونحن نتساءل هنا عن الجدوى من قيام عون الإدارة الضريبية بكتابة تقرير يضمنه رايه، ما دام الخبراء المعينون يقومون بإعداد تقاريرهم بخصوص المهام المسندة إليهم، وما موقف القاضي من هذا الراي؟.

وفي راينا فإن هذا الإجراء ليس له اية فعاليه، ما دمنا نعلم مسبقا بان راي هذا العون باعتباره ممثلا لمصلحة الضرائب ويعمل تحت سلطة المدير الولائي للضرائب، وبالتالي فإنه من المستبعد جدا ان يكون رايه في صالح المكلف بالضريبه.

وبالتالي فإن تدخل المشرع الجبائي امر ضروري لتدارك هذا النقص، وإعادة النظر في هذا الإجراء لاحقا، خاصه إذ علمنا ان الخبير ملزم بتسجيل اقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم، وفقا لما نصت عليه المادة 138 ق إ م إ، وبالتالي فلا فائدة ترجى من المحضر الذي يعده ممثل الإدارة الضريبيه.

بعد ان يخطر الاطراف بمحضر الخبرة الموضوع لدى كتابة الضبط بالمحكمة الإداريه للإطلاع عليه في اجل عشرين(20) يوما، وفقا لنص المادة 86 8 ق إ ج، يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضروريه إلى كتابه الضبط في شكل تقرير، ويقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبدي بخصوصها ملاحظاته[272]، غير انه وفي جميع الحالات إذا رات المحكمة الإداريه ان الخبرة غير سليمة او غير كاملة، فلها ان تامر بإجراء خبرة تكميليه تسند إلى خبراء جدد وتتم ضمن الشروط السالفة الذكر[273]، وهذا يدل على ان تقرير الخبرة غير ملزم للقاضي وله اتخاذ الإجراءات الضروريه اللازمه من اجل استكمال التحقيق، إذا ما راى ان تقرير الخبير غير وافي بالقدر المطلوب.

271- كوروغلي مقداد، الخبرة في المجال الإداري، المرجع السابق، ص 50.

272- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 83 .

273 - Louis Trotabas, Jean-Marie Cotteret, op.cit, p 265.

ولا يفوتنا في هدا المجال الإشارة إلى انه رغم الصلاحيات والسلطة التقديرية الواسعة التي يتمتع بها القاضي الجبائي في تسيير إجراءات الخبرة، باعتبارها الإجراء التحقيقي الوحيد الدي يعتمد عليه في المجال الضريبي، إلا ان دلك لم ينر القاضي بالقدر الكافي، دلك ان اغلبيه الخبراء المعينين في هدا المجال هم خبراء محاسبين، ليست لديهم درايه كافيه بالميدان الجبائي، الدي يتطلب الإلمام بالجانبين المحاسبي والقانوني معا، وكل هدا يدفعنا إلى ضرورة التفكير في تعميق البحث في المجال الضريبي، وفرض تكوين متخصص لفائدة الخبراء والقضاة على السواء.

الفرع الثاني

قرار المحكمه الإداريه

يعتبر القرار الصادر عن المحكمة الإدارية هو النهاية الطبيعية للمنازعة الإدارية بصفة عامة، ومنازعات الضرائب المباشرة بصفه خاصه، وتمر عمليه إصدار القرار إجرائيا بمرحلة المداوله، كما هو الشان بالنسبة لكل الدعاوى القضائية بغض النظر عن المدة التي تستغرقها هده المداوله[274]، وبصفة عامة فإن عمليه إصدار القرار في مجال منازعات الضرائب تتم بنفس الاحكام المنظمه للمنازعه الإداريه العامه، المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنيه والإدارية.

على هدا الاساس فإن إجراءات إصدار القرار تخضع للاحكام المنصوص عليها في المواد 270 إلى 298 من ق إ م إ، و دلك بموجب الإحاله الواردة في نص المادة 888 من نفس القانون، التي تحدد محتواه(اولا) تم إجراءات تبليغه والاثار المترتبه عليه(ثانيا).

اولا محتوى القرار:

بصفة عامة يصدر القرار في جلسه علنيه[275]، إلا إدا رات المحكمه ان في العلنيه خطر على النظام العام، مع حضور قضاة التشكيلة الدين تداولوا في القضية وعددهم ثلاثه حسب ما نصت عليه المادة الثالثه من القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإداريه، التي تنص

---

[274]- وقد كتب الأستاذين " Charles Debbasch et Jean-Claude Ricci" ما يلي :

«…Après la fin de l'audience, la juridiction entre en délibéré, hors de la présence des parties, le délibéré est obligatoire; il n'y a pas de jugement sans un délibéré. Il peut être plus au moins long ; il peut même intervenir sur <le siège>, c'est-à-dire dans la salle même de l'audience après un bref aparté entre les juges demeurant assis sur leurs sièges, d'où l'expression…».

Contentieux administratif, op.cit , p 589.

[275]- انظر نص المادة 272 ق إ م إ، وتقابلها المادة 137 ق إ م الملغى.

على انه:« *يجب لصحة احكامها ان تتشكل المحكمة الإدارية من ثلاثة(3) قضاة على الاقل من بينهم رئيس و مساعدان اثنان (2) برتبة مستشار*»[276].

ويجب ان يتضمن قرار المحكمة الإدارية تحت طائلة البطلان مجموعة من البيانات، على غرار الاحكام والقرارات الصادرة في المواد المدنيه، ووفقا لما هو منصوص في قانون الإجراءات المدنية والإداريه[277]، وتتضمن اساسا بيانات متعلقة بالجهة القضائية التي اصدرت القرار واسماء القضاة الذين شاركوا في إعداده، بالإضافة إلى اسماء والقاب اطراف الدعوى وصفاتهم ومهنتهم وإن اقتضى الامر المحامين الموكلين لفائدتهم.

كما يشترط ان يتضمن القرار ما يفيد بانه صدر علانيه، وكذا تاشير المحكمه الإداريه على جميع المستندات والوثائق المقدمة من الخصوم ومحاضر إجراء التحقيقات التي تكون قد تمت، مع ذكر طلبات النيابة العامة (محافظ الدولة).

وبالإضافة إلى كل هده البيانات فإنه يجب ان يتضمن هدا القرار في سبيل تسبيبه مجموعه من المستندات والحجج القانونيه التي استندت عليها المحكمه الإداريه في تكوين اقتناعها، وفي نظرنا فإن كل هده البيانات ضروريه، بحيث تسمح لقاضي الدرجة الثانية من مراقبتها إدا شابها عيب من العيوب.

واخيرا يجب ان يتضمن الحكم منطوقه، وهي النتيجه التي ينتهي إليها القضاة في مداولاتهم في الخصومه، ودلك بالاستجابه للطلبات الكليه للمكلف بالضريبه او قرار تخفيض مناسب للضرائب المتنازع عنها، او رفض طلباته كليه.

وحتى يكون القرار الصادر عن المحكمة الإدارية صحيحا ومنتجا لاثاره، يجب ان يتم التوقيع على اصل الحكم من طرف الرئيس وامين الضبط والقاضي المقرر عند الاقتضاء[278].

---

[276]- راجع القانون 02/98 المؤرخ في 1998/05/30، المتعلق بالمحاكم الإدارية، ج رعدد 37، صادرة في 1998./06/01.
- وهي نفس التشكيلة التي تنظر في النزاع الضريبي في القانون الفرنسي، أنظر في ذلك:
- Jaques ARRICHI DE CASANOVA, Savoir lire et décoder les décisions du juge administratif .Le contentieux fiscal..Sous concours, Gilles BACHELIER, Edition Formation Entreprise .Paris 1994, p138.

[277]- أنظر المواد 275، 276، 277، 278 ق إ م إ، وتقابلها المادة 144 ق إ م الملغى.

[278]- أنظر المادة 278 ق إ م إ، وتقابلها الفقرة 4 من المادة 144 ق إ م الملغى .

ثانيا تبليغ القرار:

يعتبر هذا الإجراء ضروريا حتى ينتج الحكم او القرار اثاره القانونيه، ويتم تبليغ الاحكام الصادرة من المحكمة الإدارية في مجال منازعات الضرائب، بنفس الاشكال المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وعلى هذا الاساس فقد نصت المادة 894 من ق إ م إ، على ان يتم التبليغ الرسمي للاحكام والاوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي، هذا كمبدا عام، إلا ان المادة 895 من نفس القانون اجازت وبصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية، ان يامر بتبليغ الحكم او الامر إلى الخصوم عن طريق امانة الضبط[279]، وفي راينا، فإن نص هده المادة جاء ناقصا، بحيث انه لم يحدد ما هي الحالات الاستثنائيه التي يمكن فيها تبليغ الاحكام عن طريق امانه الضبط، لان هدا سوف يطرح إشكالا فيما يتعلق بحساب ميعاد الطعن بالاستئناف، في حالة ما إدا تم التبليغ بالطريقتين معا، وفي اعتقادنا، فإن العبرة في حساب الميعاد في الشان بالتبليغ الحاصل عن طريق المحضر القضائي باعتباره الاصل.

إلا ان الاجتهاد القضائي الجزائري يرى بان العبرة في حساب المواعيد باسبقيه التبليغ مهما كان مصدره، هدا ما اكده مجلس الدولة في قرار له صادر بتاريخ 2003/04/01 تحت رقم 13164، حيث جاء في إحدى حيثياته ما يلي:«... *حيث يلاحظ مجلس الدولة على هدا الدفع انه لا يستند على اي اساس قانوني باعتبار ان قانون الإجراءات المدنية لم يفرق إطلاقا كما يزعم المدعي بين التبليغ التلقائي وتبليغ الاطراف وجعل من التبليغ الدي تقوم به كتابات ضبط الغرفة الإدارية بالمجالس القضائية وثيقة دات قوة ثبوتية مطلقة يعول عليها في حساب مواعيد الطعن وانه في حالة وجود تبليغ اخر صادر من محضر قضائي فإن العبرة تكون باسبقية تاريخ التبليغ مهما كان مصدره.*

حيث يتعين بالنتيجه رفض هدا الدفع ومن تم رفض طلب تصحيح الخطا المادي لعدم التاسيس...»[280].

---

[279]- وهذا على خلاف ما نصت عليه المادة 171- 4 من ق إ م الملغى التي أكدت على ضرورة تبليغ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية بمعرفة قلم كتاب الضبط، وذلك بنصها على : «...تبلغ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية أو الصادرة في المواد المستعجلة بقوة القانون بمعرفة قلم الكتاب إلى جميع أطراف الخصومة وذلك دون الإخلال بحق الخصوم في تبليغ هذه الأحكام والقرارات بالأوضاع المنصوص عليها في المادة 147».

[280]- أنظر: بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص 226.

ويبلغ القرار إلى مديرية الضرائب التي دخلت في النزاع، اما بالنسبة للمكلف، فإن حكم المحكمة الإدارية يبلغ إلى موطنه الحقيقي الدي اختاره، وإدا كان المكلف بالضريبة شركة فيجب ان يكون تبليغ الحكم إلى مقرها الرئيسي[281].

وفور تبليغ هدا الحكم، فإنه يحوز قوة الشيء المقضي فيه في مواجهه اطراف الدعوى، فإدا كان ضد إدارة الضرائب فعلى مدير الضرائب بالولاية تنفيد الحكم ودلك بان يضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التخفيضات المعلن عنها، ولا يحق له التنصل عن نتائجه[282].

وإدا كان لصالح إدارة الضرائب فعلى المكلف بالضريبه تنفيد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، وبدلك تكون الإجراءات التي باشرتها الإدارة الضريبية لتحصيل ديون الخزينة العمومية صحيحة.

ويمكن لكلا الطرفين الدي لم يرضيه حكم المحكمة الإدارية، الاستئناف امام مجلس الدوله، إلا ان دلك لا يغير من الامر شيئا، دلك ان هدا الاستئناف لا يوقف تنفيد الحكم الصادر عن المحكمة الإداريه وهدا ما نصت عليه المادة 908 من ق إ م إ[283].

المطلب الثاني

مدى سلطات القاضي الإداري في الدعوى

لقد تعرضنا ضمن المطلب الاول من هدا المبحث إلى اهم الاطوار التي تمر بها الدعوى الضريبيه ومختلف الإجراءات القانونية المتبعة في سبيل إيجاد حل عادل يعيد التوازن بين المكلف بالضريبه والإدارة معتمدين في دلك على اهم الوسائل القانونيه التي وفرها المشرع، تتماشى والطبيعة الخاصة للمنازعة الضريبية، وسوف نبين فيما يلي اهم السلطات المخولة للقاضي الإداري للفصل في الدعوى ومداها، في خضم الإجراءات السابق عرضها.

281- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 108.
282- فريجة حسين، المرجع نفسه ص 109.
283- وتقابلها المادة 171 3 ق إ م الملغى .

الفرع الاول

سلطات القاضي الإداري في الدعوى

وسوف نحاول في هدا المجال الحديث قدر الإمكان عن السلطات التي يملكها القاضي الإداري من اجل اداء مهامه كاملة وإلى اي مدى تمكنه من التوفيق بين طلبات المكلفين بالضريبة من جهة، وحقوق الخزينة العمومية في استيفاء ديونها لدى الغير من جهة اخرى.

اولا سلطه القاضي في إجراء الصلح:

في ظل قانون الإجراءات المدنية الملغى كان الصلح إجراء جوهري، في مجال المنازعات الإداريه بصفه عامه، وكان اول عمل يقوم به القاضي المقرر قبل مباشرته إجراءات التحقيق، عملا باحكام نص المادة 3/169 منه التي جاءت على النحو الاتي:«...*ويقوم القاضي بإجراء محاوله الصلح في مدة اقصاها ثلاثه (3) اشهر*.

في حاله ما إدا تم الصلح يصدر المجلس قرار يثبت اتفاق الاطراف ويخضع هدا القرار عند التنفيد إلى الإجراءات المنصوص عليها في هدا القانون.

وفي حاله عدم الوصول إلى اتفاق يحرر محضر عدم الصلح وتخضع القضيه إلى إجراءات التحقيق المنصوص عليها في هدا القانون ».

لهدا فقد سبق للقضاء الإداري ان ابدى صرامة شديدة في تطبيقه، إد جعله إجراء جوهري يؤدي غيابه إلى بطلان الإجراءات، وهدا ما قرره مجلس الدوله في قراره رقم 196095 بتاريخ 2001/07/16 [(284)].

وبعد صدور القانون رقم 09/08، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإداريه اصبح هدا الإجراء جوازي بموجب احكام المادة 970 منه التي تنص على:« *يجوز للجهات القضائيه الإداريه إجراء الصلح في مادة القضاء الكامل*».

وفي المادة الضريبية وفي غياب نص تشريعي خاص يقضي بخلاف ما نصت عليه المادة 970 ق إ م إ، وبقاء الإحاله المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائيه على قانون الإجراءات المدنيه فيما يتعلق بإجراءات سير الدعوى يبقى الصلح إجراء جوازي.

---

[284]- جاء فيه ما يلي :"..وإذا تبين لمجلس الدولة ودونما حاجة لإثارة دفوع الأطراف ومناقشتها خرق المجلس للقواعد الأساسية والجوهرية في إجراءات الدعوى والمتعلقة بإجراء الصلح في المادة الإدارية(المادة 169 3) إذ أنه ثبت من خلال أوراق ومستندات ملف الدرجة الأولى خلوه من محضر الصلح وهو إجراء وجوبي وكذا عدم الإشارة له في القرار المستأنف مما يجعل الإجراء معيب و يترتب عليه البطلان، فيتعين بذلك إلغاء القرار المستأنف وإحالة القضية والأطراف إلى مجلس قسنطينة للفصل فيها طبقا للقانون.." أنظر:

- بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص 188.

وفي راينا فإن هدا الإجراء يثير عدة إشكالات من الجانب العملي مما يجعل وجوده غير مجدي حتى وإن كان جوازيا، ودلك للاعتبارات التالية:

- إن إجراء الصلح لا يمكن العمل به في المادة الضريبية من الناحية العملية، دلك ان موضوع المنازعه الضريبيه هو تحصيل مبالغ ماليه تعتبر ديونا للخزينه العموميه وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب ان تتصالح بما يمس هده الديون، وهو ما دكرت به المديرية العامة للضرائب اعوانها في مختلف تعليماتها بإقرارها ما يلي:«...وما دامت المساله تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير انه يجب مع دلك على المصالح الضريبيه الاستجابه لإستدعاءات القاضي بدون الالتزام باي شيء »[285].

- إن المكلف بالضريبة يملك الوسائل القانونية التي تسمح له بتسديد الديون المفروضة عليه وفقا لظروف ملائمة، متال دلك طلب إرجاء الدفع[286].

- إن إجراء الصلح استحدث بعد إلغاء شرط التظلم في دعاوى الإلغاء المرفوعة امام المحاكم الإداريه بعد تعديل قانون الإجراءات المدنيه بموجب القانون 23/90 [287]، وبالتالي هدا الإجراء في المنازعة الضريبية ليس له ما يبرره باعتبار ان التظلم الإداري إجراء وجوبي لقبول الدعوى امام المحكمه الإداريه، وعليه فإن المرحله الإداريه في المنازعه الضريبيه هي التي توفر الجو المناسب للتصالح بين الإدارة الضريبيه والمكلف، نظرا لاستمرار الحوار بينهما طوال المدة الممنوحه للمدير الولائي للضرائب للرد على شكوى المكلف، ويتعزز اكتر هدا الحوار إدا اختار المكلف اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية إدا لم يفده قرار مدير الضرائب.

- إن الصلح نادرا ما يتم العمل به في المنازعات الإداريه، نظرا لتغيب الإدارة العامه عن جلسة الصلح، خاصة في دعاوى الإلغاء، دلك ان موضوعها يتمثل في سحب الإدارة للقرار المطعون فيه، وبالتالي فمن غير المنطقي تصور إشراف القاضي المقرر على صلح بين الطرفين يخرق مبدا المشروعية وسيادة القانون[288]، اضف إلى دلك عدم بروز سلطة

---

[285] - «.. S'agissant des intérêts de trésor il ne peut y avoir de conciliation , toutefois les services devront répondre à la convocation du magistrat sans pour autant s'engager ».
Voir : DENIDENI YAHIA, Le contentieux fiscal, op.cit, p 34 .

[286]- أنظر نص المادة 74 ق إ ج المعدل والمتمم.

[287]- القانون 90 23، يعدل ويتمم قانون الإجراءات المدنية، الملغى، المرجع السابق.

[288]- بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري ، دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص 191.

القاضي الإداري في جلسة الصلح، إلى درجة ان دور القاضي الشخصي اضحى إيجابيا اكثر من القاضي الإداري، ودلك ادى إلى إضعاف سلطته في حفظ التوازن بين مصالح الافراد وسلطة الإدارة ويبعده عن الدور المنوط به في الحفاظ على مبدا سيادة القانون، وعن دوره التحقيقي الدي يماثل في دلك دور قاضي التحقيق في المجال الجزائي[289]، ونحن نامل ان تتوسع سلطته في ظل القانون الحالي الدي جعل من الصلح إجراء جوازي[290] الشيء الدي يمنحه سلطة تقديرية واسعة في مدى إعمال هدا الإجراء من عدمه، بالشكل الدي يصون به مبدا المشروعية.

وربما بكل هده الاعتبارات هي التي دفعت المشرع إلى إعادة النظر في هدا الإجراء اثناء إصداره لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد ضمن المادة 970 منه، وقد احسن فعلا عندما جعله جوازيا، بحيث يلجا إليه بمبادرة من القاضي او من طرف الخصوم إدا طلبوا منه دلك، شريطة ان لا يؤثر على مبدا المشروعية المنصوص عليه دستورا، كان يتم اللجوء إليه متلا في المسائل المتعلقه بالتعويض عن نزع الملكيه من اجل المنفعه العامه.

ثانيا سلطه القاضي في تسيير إجراءات التحقيق:

إن سلطة القاضي الإداري في الدعوى الإدارية كاصل عام تتجلى في هيمنته على كافة مراحل الدعوى التي ينظرها، بما في دلك الإجراءات السابقة للدعوى، كما هو الشان بالتظلم الإداري او الشكوى النزاعية في مجال منازعات الضرائب المباشرة، وهدا على عكس القاضي المدني الدي لا يفرض سيطرته على الدعوى، بل تكون موجهه من طرف الخصوم.

وعلى هدا الاساس فإن الدور الإيجابي للقاضي الإداري في تسيير إجراءات الدعوى الضريبية يتجلى عموما في البحث والتحقيق في مدى صحة إدعاءات اطراف الخصومة، وكدا مراقبة إجراءات تسيير الخبرة.

1 – سلطه القاضي في البحث عن الادله:

إن الصفه التحقيقيه للمنازعه الإداريه بصفه عامه والمنازعه الضريبيه بصفه خاصه، تدفع القاضي الإداري إلى لعب دور إيجابي، بحيث لا يكتفي فقط بما يعرض عليه من مستندات، بل يسعى إلى إثبات الوقائع بكل الطرق، حتى وإن اقتضى الامر إجبار الإدارة

289- بوضياف عمار، المنازعات الإدارية في القانون الجزائري بين إجراء التظلم المسبق والصلح، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، التواصل عدد 15، ديسمبر 2005، ص 169.

290- أنظر نص المواد 970 إلى 974 من ق إ م إ.

على تقديم بعض الوثائق الإدارية التي يراها ضرورية لحسم النزاع والتي يتعذر على المكلف بالضريبة تقديمها، كما هو الشان بالنسبة للقرار الإداري موضوع دعوى الإلغاء، الواجب إرفاقه بالعريضة الافتتاحية للدعوى وهدا ما يظهر من نص الفقرة الثانية من المادة 819 من ق إ م إ التي تنص على انه: «..*وإذا ثبت ان هدا المانع يعود إلى امتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه، امرها القاضي المقرر بتقديمه في اول جلسة ويستخلص النتائج القانونية المترتبة على دلك*».

وعلى هدا الاساس جاء الاجتهاد القضائي متوافقا مع هدا المبدا، إذ سبق للغرفة الإداريه بالمحكمه العليا ان اثارت دلك، في قرار لها بتاريخ 1987/06/06، جاء فيه ما يلي:«....*من المقرر ايضا ان على القاضي المحقق وفي إطار السلطات المخوله له السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع ، ومن تم فإن القضاء بخلاف هدا المبدا يعيب القرار بعدم الصحة القانونية* ...»[291].

2 – سلطه القاضي في اتخاد الإجراءات التحقيقيه المناسبه:

لقد الزمت النصوص الخاصه بمنازعات الضرائب المباشرة القاضي الإداري اتخاد إجراءات إضافيه إدا ما راى ضرورة لدلك من اجل تعميق التحقيق، ومثال دلك الامر بإجراء تحقيق إضافي عملا باحكام نص المادة 85 2 من ق إ ج، وكدا الامر بمراجعة التحقيق وفقا لما نصت عليه احكام المادة 85 3 من نفس القانون، بالإضافه إلى مانصت عليه احكام قانون الإجراءات المدنيه والإداريه، مثال دلك جواز قيام القاضي في حاله الضرورة بالامر بإعادة السير في التحقيق حسب نص المادة 855 ق إ م إ، او اتخاد تدابير تحقيقيه اخرى كما هو الشان بالنسبة لسماع الشهود او استدعاء بعض الاطراف لسماعهم، بما فيهم اعوان الإدارة[292].

3 – سلطه القاضي في مراقبه إجراءات الخبرة:

وتظهر عموما سلطات القاضي الإداري في هدا المجال في الامر بإجراء الخبرة، حسبما نصت عليه المادة 126 من ق إ م إ، ويكون دلك إما تلقائيا او بطلب من اطراف الخصومه إدا ما فشلت التدابير السابقه، خصوصا ما يتعلق بالمسائل الفنيه والتقنية، وفقا لما

---

[291] - المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 54003، قرار بتاريخ 1987/06/06، المجلة القضائية، العدد 03 لسنة 1990، ص 201.

[292] - أنظر المواد 858 إلى 864 من ق إ م إ.

نصت عليه المادة 86 م ق إ ج، وفي حالة تعدد الخبراء فتكون إجراءات الخبرة تحت إشراف الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، وهذا ما يدل على حرص القاضي الإداري على لعب دوره على اكمل وجه.

كما تتجلى ايضا سلطه القاضي في تحديد مهمه الخبير، والجوانب التقنيه الواجب البحث عنها من اجل تنوير المحكمة بالقدر الكافي حتى يتسنى لها اتخاذ القرار المناسب في موضوع الدعوى،اما ما يتعلق بنتائج الخبرة، فإن القاضي غير ملزم بما ورد فيها، وله كل السلطة التقديرية من اجل استنباط الوقائع والنتائج التي يبحث عنها، وفي حالة العكس فله اتخاذ الإجراءات الضروريه من اجل استكمال التحقيق، وإن اقتضى الامر، له ان يامر بإجراء خبرة تكميلية تسند إلى خبراء جدد[293].

الفرع الثاني

محدوديه سلطات القاضي الإداري في الدعوى الضريبيه

قد تبدو لنا للوهلة الاولى ان سلطة القاضي اثناء نظره في الدعوى الضريبية واسعة مقارنة بسلطات قاضي المشروعية، نظرا لكون ان النزاع الضريبي ينتمي إلى القضاء الكامل، إلا ان الامر غير دلك، لان القاضي يصطدم بضوابط معينه تحد من سلطته تجاه الإدارة التي تعمل جاهدة على مقاومه رقابه القضاء في ظل مبدا الاستقلاليه عن السلطه القضائيه، لانه مع واجب تخويل القضاء رقابه اعمال الإدارة، يتعين بالمقابل الا تعتبر سلطة القاضي مطلقة، إذ بإطلاق هده السلطة من شانه ان يؤدي إلى الاستبداد[294].

على هدا الاساس فإنه يتعدر على القاضي الإداري الجزائري ان يصدر امرا للإدارة لإرغامها على القيام بعمل او الامتناع عنه او حملها على الالتزام بقراراته، لانه لا يمكن له التدخل في شؤون التسيير الإداري، وينتهي دوره في الدعوى بمجرد النطق بالحكم، تفاديا للمساس بمبدا الفصل بين السلطات المعترف به دستوريا[295].

---

[293]- راجع نص المادة 85 إلى 10 من ق إ ج.

[294]- بوبشير محند أمقران، عن انتفاء السلطة القضائية في الجزائر، رسالة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2005 إلى 2006، ص 229 .

[295]- لقد أكد النظام القضائي الجزائري صراحة على وصف القضاء بسلطة وذلك بموجب المادة 129 من دستور 1989 والمادة 138 من دستور 1996، بعدما كانت تصفه في ظل دستور 1976 بالوظيفة، لكن دون أن يصاحبه في ذلك تعزيز صلاحيات القاضي الإداري في مواجهة السلطة الإدارية.

- من اجل تفاصيل أكثر راجع : بوبشير محند أمقران، عن انتفاء السلطة القضائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 293 إلى 294.

وامام غياب نص صريح خاص في القوانين الضريبية يبيح للقاضي الفاصل في الدعوى تجاوز هده الحدود، فإننا نكتفي بما هو وارد في الاحكام العامة المتعلقة بالمنازعة الإدارية عموما، لدلك سوف نبحث فيما يلي عن حدود سلطة القاضي في الدعوى الضريبية.

اولا – لا يمكن للقاضي الحلول محل الإدارة:

يعتبر الحلول وسيله رقابه إداريه يمارسها الرئيس على مرؤوسيه بناءا على نص صريح، ويشترط ممارستها ان يكون العضو مندمجا في الإدارة لا اجنبيا عنها[296]، ولما كان القاضي اجنبيا عن الإدارة سواء من الناحية العضويه او الوظيفيه، فإن عدم حلول القاضي محل الإدارة لا يعدو إلا ان يكون امرا طبيعيا، ولا يمكن ان يحل قراره محل قرار الإدارة او القيام بالاعمال الإداريه بدلا منها[297].

فإدا كان عدم حلول القاضي الإداري محل الإدارة في دعوى الإلغاء لا يثير اي إشكال، باعتباره لا يملك إلا إلغاء القرار غير المشروع، دون تعديله او إحلال قرار اخر محله، فإن الامر يختلف فيما يتعلق بدعوى القضاء الكامل، بما في دلك الدعوى الضريبيه، فهل القاضي الدي ينطق متلا بإلغاء الضريبه إن كانت غير مشروعه او تخفيضها جزئيا او إعادة تقييمها يعتبر حلولا محل الإدارة؟

إن مراقبة القاضي الإداري لاعمال المصالح الضريبية فيما يتعلق بتحديد الوعاء الضريبي او تحصيله إنما ينصب على مدى احترام الإدارة الضريبية للإجراءات القانونية المنظمه لهده العمليه، وبالتالي فلا يمكن اعتبار هده الرقابه حلولا.

وتتجلى محدودية سلطة القاضي في مواجهة الإدارة الضريبية من عدة جوانب؛ فالقاضي لا يمكن له ان يفصل في النزاع من تلقاء نفسه[298]، فهو مقيد بطلبات الاطراف، فالقاضي الدي طلب منه تخفيض الضريبه لا يحكم بإلغائها تماما، كما انه لا يمكن الحكم بإعفاء المكلف بضريبه تتعلق بسنه ماليه لم تكن محل الطلب حتى وإن كانت غير مشروعه، اضف إلى دلك لا يمكن له النظر في نزاع حول ضريبه قدم بشانها المكلف طلبا ولائيا امام

296- حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، دراسة تطبيقية مقارنة للنظم القضائية في مصر وفرنسا وفي الجزائر، عالم الكتب، القاهرة 1981، ص 339.

297- بوبشير محند أمقران، عن إنتفاء السلطة القضائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 296.

298- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 102.

الإدارة الضريبية، معنى ذلك انه لا يمكنه إقحام نفسه في النزاع القائم بين الفرد والإدارة إلا إذا طلب منه ذلك.

ثانيا – لا يمكن للقاضي توجيه اوامر للإدارة:

إذا كان القاضي لا يستطيع الحلول محل الإدارة في القيام بعمل إداري ما، فمن باب اولى الا يجوز له ان يوجه لها اوامر[299]، وهذا يعني انه لا يمكن له تقرير غرامات تهديديه ضدها لإلزامها بالقيام بعمل ما، وهذا إن حصل فهذا يعني انه بإمكانه الحلول محلها في تنفيذ الاوامر الموجهه إليها، ويكون بذلك قد مس بمبدا الفصل بين السلطات المكرس دستوريا.

وعلى هذا الاساس فلا يمكن للقاضي ان يامر مثلا الإدارة الضريبيه بإتباع اساس معين لفرض الضريبه او سلوك إجراء معين قصد تحصيلها.

لكن بعد صدور القانون 09/08 الذي يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فعلى ما يبدو فإن المشرع حاول تجاوز هذه العقبة، بان اعطى للجهة القضائية الإدارية، ممثلة في القاضي الإداري، سلطة توجيه اوامر للإدارة، من اجل إلزامها باتخاذ تدابير لتنفيذ الامر او الحكم او القرار الصادر ضدها، كما يمكن ان تامرها ايضا بإصدار قرار إداري جديد في الاجل المحدد من اجل تنفيذ الالتزام الواقع عليها بموجب امر او حكم او قرار صادر ضدها[300].

وفي راينا فإن هذه الاحكام تعتبر استجابة لرغبة القاضي الإداري في التوسيع من سلطاته في مواجهه تعسفات الإدارة الناتجه عن تهاونها وتماطلها في تنفيذ الاوامر والقرارات القضائية الصادرة لفائدة الافراد، وهذا في حد ذاته يعد ضمانة حقيقية لحقوق المكلف بالضريبة.

اما ما يتعلق بالغرامات التهديدية فإلى غاية صدور القانون 09/08 الذي يتضمن قانون الإجراءات المدنيه والإداريه، فإن القضاء الجزائري استقر على عدم جواز إصدار غرامات تهديدية ضد الإدارات العمومية، وهذا ما اكدته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 2000/04/24، حيث جاء في إحدى حيثياته ما يلي:«...*حيث ان*

---

[299]- هكذا وقد قضى مجلس الدولة الجزائري في قرار له بتاريخ 2002/07/15 أنه ليس بإمكان القضاء الإداري أن يصدر أوامر أو تعليمات للإدارة، ولا يستطيع أن يلزمها بالقيام بعمل، راجع مجلة مجلس الدولة، العدد 3 لسنة 2003، ص 161.

[300]- راجع نص المادتين 978 و 979 من القانون 09/08، الذي يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

البلدية إدارة عمومية لا يمكن لها ان تكون محلا لامر بالاداء، وبالتالي فقضاة المجلس لما طبقوا على البلدية المادة 340 من قانون الإجراءات المدنية المتعلقة بالتهديدات المالية، اخطئوا في تقدير الوقائع وفي تطبيق القانون ...»[301].

لكن رغم هدا، فإنه في إطار تنفيد قرارات قضاء التعويض المتضمنه التزاما ماليا، فقد تدخل المشرع بموجب القانون رقم 02/91، الذي يحدد القواعد المطبقة على بعض احكام القضاء[302]، الذي بموجبه يمكن للمكلف استيفاء حقه من الخزينة العمومية، بموجب عريضة موجهة إلى امين الخزينة بالولاية، مرفقة بإثباتات تفيد عدم جدوى كل طرق التنفيد العادية.

لكن بعد صدور القانون 09/08 المدكور اعلاه يبدو ان المشرع تدارك الامر، إد سمح بالنطق بالغرامات التهديدية ضد الإدارات العمومية من اجل إلزامها على تنفيد حكم او قرار قضائي، وفقا لما نصت عليه المواد 980 إلى 986 ق إ م إ، وكل هدا في انتظار ما ستستقر عليه التطبيقات القضائية مستقبلا.

ثالثا – لا يمكن للقاضي الحكم بالتعويض للمكلف بالضريبه:

قد يتبادر إلى الادهان ما دمنا بصدد دراسه الدعوى الضريبيه باعتبارها من دعاوى القضاء الكامل، حيث يتمتع القاضي فيها بسلطات تتجاوز تلك التي يتمتع بها قاضي الإلغاء، بان المكلف بالضريبة الدي يطالب في دعواه التخفيض او الإلغاء الكلي للضريبة يمكن له المطالبة بالتعويض عن الضرر الدي الحقته به الإدارة الضريبية، غير ان مجلس الدولة الفرنسي رفض كل طلب تعويض ملحق بالدعوى الاصليه، بحيث اشترط ان يكون موضوع دعوى منفصله[303].

لكن مجلس الدولة الجزائري قرر استثناءا، في قرار له صادر في 2003/03/18، الخروج عن هده القاعدة، إد قبل الطلبات المرفقة بالدعوى، غير تلك المتعلقة بالتخفيض او الإلغاء الكلي للضريبه والتي تخضع للشكوى المسبقه، والمتمثله اساسا في منازعات الوعاء والتحصيل، متلا في دعوى استرجاع المبالغ المدفوعة خطا[304].

---

[301]- لحسين بن شيخ أث ملويا، دروس في المنازعات الإدارية، "وسائل المشروعية "، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2006، ص 445.

[302]- القانون رقم 02/91 المؤرخ في 1991/01/08، الذي يحدد القواعد الخاصة المطبقة على بعض أحكام القضاء، ج ر عدد 02، صادرة في 08 يناير 1991.

[303]- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 103.

[304]- خرشي إلهام ، المرجع نفسه ، ص 32 .

المبحث الثالث

إجراءات الاستئناف امام مجلس الدولة

إن القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة قابلة للاستئناف امام مجلس الدولة[305]، وهدا ما نصت عليه المادة 10 من القانون العضوي 01/98 الدي يتعلق باختصاصات مجلس الدولة[306]، واكدت عليه المادة 90 ق إ م[307].

وتستمد قاعدة استئناف القرارات القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية روحها من مبدا درجتي التقاضي، الدي يعتبر من المبادئ الاساسية التي نظمها المشرع الجزائري، حماية للقاضي والمتقاضي على السواء، إعمالا لمبدا المشروعية والمساواة المنصوص عليه في الدستور الجزائري[308].

ونظرا لكون الاستئناف امام مجلس الدولة هو الطريق الطبيعي لمراجعة قرارات المحاكم الإداريه، وهو يسمح لمجلس الدولة ان يضع يده على كامل إجراءات الدعوى وان يحسمها قانونا وواقعا، ارتاينا في بحتنا ان نتناوله دون غيره من طرق الطعن الاخرى[309].

المطلب الاول

شروط قبول الاستئناف

لقد نص المشرع الجزائري على اختصاصات مجلس الدولة بصفة عامة ضمن احكام القانون 01/98 السالف الدكر، واما ما يتعلق بإجراءات سير الدعوى امامه، فقد احالتنا المادة 40 منه على قانون الإجراءات المدنية، ومع إلغاء هدا الاخير فنطبق احكام القانون 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنيه والإداريه.

وعلى ضوء هده النصوص القانونية المتشعبة، سوف نحاول ضمن هدا المطلب التعرض إلى شروط قبول الاستئناف امام مجلس الدولة.

305- باعتباره هيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية بموجب نص المادة 152 من الدستور الجزائري لسنة 1996، المعدل والمتمم.
- ومن أجل تفاصيل أكثر فيما يتعلق باختصاصاته، أنظر:
- معاشو عمار، تشكيل واختصاصات مجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد 05 لسنة 2005، ص ص 51 61.

306- القانون العضوي رقم 01/98،المؤرخ في 30 ماي 1998، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر عدد 37، صادرة في 01 جوان 1998.

307- حسب التعديل الوارد عليها بموجب قانون المالية لسنة 2008، المرجع السابق.

308- أنظر المواد 150،147،140 من الدستور الجزائري لسنة 1996، المعدل و المتمم ، المرجع السابق.

309- مثال ذلك، المعارضة، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، الطعن لصالح القانون، والتماس إعادة النظر.

الفرع الاول

الشروط المتعلقه باشخاص الخصومه

يشترط في اشخاص الخصومه، المستانف والمستانف عليه وفقا لاحكام المادة 13 من ق إ م إ[310]، الصفه والمصلحه، وعدم توافرها يترتب عليه عدم قبول الدعوى، لذلك سنبحث عن هده الشروط ومدى توافرها في اشخاص الاستئناف.

اولا الصفه:

إن معنى شرط الصفة في الاستئناف، اضيق من معناه في الدعاوى الابتدائيه، إذ يعني في هده الاخيرة ان يكون صاحب الحق محل الاعتداء هو الدي يباشر الدعوى، اما الصفه في الاستئناف فإلى جانب قيامها على المفهوم السابق، فهي تقتضي ان يكون الحق في هدا الطعن مقتصرا على من كان خصما في الدعوى الابتدائيه، سواء حضرها بصفته الشخصيه او كان ممتلا فيها[311]، ويقتضي في دلك اتحاد اطراف الخصومتين، الابتدائيه والاستئنافيه ودلك من اجل ضمان احترام مبدا التقاضي على درجتين من جهه ومراعاة قاعدة نسبيه اتر الاحكام من جهه اخرى[312].

وما تجدر الإشارة إليه في هدا الشان، ان تمتيل الخصوم امام جهة الاستئناف في المواد الإداريه، حسب قانون الإجراءات المدنيه والإداريه، يختلف عن التمتيل امام المحكمه الإداريه، بحيت ان المكلف بالضريبه لا تقبل عريضه استئنافه إلا إدا كانت موقعه من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدوله، وهو ما نصت عليه المادة 905 ق إ م إ[313]، وقد سبق وان طبق هدا الشرط بصرامه من طرف الغرفه الإداريه للمحكمه العليا سابقا في قرار لها صادر بتاريخ 1991/03/10 تحت رقم 75631، جاء في إحدى حيتياته ما يلي:«...*من المقرر قانونا ان الاصل في إجراءات التداعي امام المحكمه العليا، ان تكون بالكتابه، والنيابه عن الخصوم لا تكون إلا بواسطه محام مقبول امامها، ونيابه المحامي وجوبيه وإلا كان*

310- وتقابلها نص المادة 459 من ق إ م الملغى.

311- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 92.

312- بعلي محمد الصغير، دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص 239.

313- التي تنص على ما يلي :" يجب أن تقدم العرائض والطعون ومذكرات الخصوم تحت طائلة عدم القبول من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة، بإستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 800 أعلاه ".وتقابلها المادة 239 ق إ م الملغى.
وتجدر الإشارة إلى أن القانون 09/08 المتضمن لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وسع من مجال تطبيق هذا الشرط، إذ أوجب اعتماد المحامي حتى بالنسبة للعرائض المودعة أمام المحاكم الإدارية، أنظر المادة 815 من هذا القانون، أما ما يتعلق بالدعوى الضريبية، فإذا طبقنا مبدأ الخاص يقيد العام، تبقى العريضة التي يوقعها المكلف بالضريبة صحيحة ما لم يبادر المشرع بتعديل المادة 83 من ق إ ج.

الطعن غير مقبول، ومن تم فإن عريضة الطعن - في قضية الحال – الممضاة باسم الطاعن وبدون توكيل محامي معتمد لدى المحكمة العليا تعد غير قانونية، ومتى كان كذلك استوجب عدم قبول الطعن شكلا ...»[314].

واما ما يتعلق بالإدارة الضريبيه، فهي ممثله في شخص المدير الولائي للضرائب الذي كان طرفا في الخصومة المرفوعة امام المحكمة الإداريه، وبالتالي فهو من له صفة التقاضي امام مجلس الدوله الذي ينظر في الاستئناف المرفوع إليه، كما يجوز كذلك للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإداريه الصادر في المنازعات التي تدخل في مجال اختصاصه[315].

اما بالنسبه لشرط توكيل المحامي، فإن الإدارة الضريبيه معفاة منه، بموجب المادة 905 ق إ م إ التي استثنت الاشخاص المذكورة في المادة 800 من نفس القانون، والمتمثله اساسا في الدوله، الولايه او البلديه او إحدى المؤسسات العموميه ذات الصبغة الإداريه، فلا شك ان إعفاءها من هدا الشرط امام مجلس الدوله باعتباره اعلى هيئه في القضاء الإداري، يقتضي منطقيا إعفاءها ايضا امام المحكمة الإداريه، وهو ما تاكد فعلا بموجب الفقرة الاولى من المادة 828 من ق إ م إ، التي تنص على انه:« *تعفى الدوله والاشخاص المعنويه المذكورة في المادة 800 اعلاه من التمثيل الوجوبي بمحام في الادعاء او التدخل*».

ثانيا المصلحه:

وفيما يخص شرط المصلحه لقبول الدعوى امام مجلس الدوله، فهو امر بديهي، دلك انه مطلوب في جميع الدعاوى القضائية، وابعد من دلك فهي شرط لقبول اي طلب او دفع او طعن قضائي، ولا يكفي مجرد المصلحه، بمعنى الفائدة العمليه لقبول الدعوى، وإنما يجب ان تكون للمدعي حاجة مشروعة إلى الحمايه القضائيه، ويتحقق دلك حين تكون مصلحته قانونيه وقائمة[316]، و بالتالي فلا شك ان المكلف بالضريبه يرى مصلحته في إعفائه من الضريبة او تخفيضها، اما الإدارة الضريبيه فتهدف من وراء دعواها استيفاء ديون الخزينة العموميه لدى الغير.

---

[314]- المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 75031، قرار في 1991/03/10، المجلة القضائية عدد 02 لسنة 1993، ص 146.

[315]- أنظر نص المادة 91 ق إ ج ، حسب التعديل الوارد عليها بموجب قانون المالية لسنة 2008 .

[316]- بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، نظرية الدعوى- نظرية الخصومة – الإجراءات الاستثنائية، د م ج، الجزائر 2001، ص 16 و 17.

الفرع الثاني

الشروط المتعلقة بالحكم المستانف

يمكن استخلاص هذه الشروط بالرجوع إلى نص المادة 902 ق إ م إ التي تنص على انه:« *يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف الاحكام والاوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، كما يختص ايضا كجهة استئناف بالقضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة*».

وعلى هدا الاساس، جاء قانون الإجراءات الجبائية متوافقا مع نص المادة 902 من ق إ م إ، بحيث نصت على انه يمكن الطعن في الاحكام الصادرة عن الجهات القضائيه الإداريه امام مجلس الدوله عن طريق الاستئناف، ضمن الشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنيه والقانون العضوي 98 01 المنظم لاختصاصات مجلس الدوله وعمله[317].

ومن خلال هده النصوص نستنتج ان الحكم المستانف امام مجلس الدوله، يجب ان تتوفر فيه الشروط التاليه:

اولا ان يكون قضائيا:

فالمشرع الجزائري قد حسم الامر في هده المساله، عندما اشترط في المواد 902 من ق إ م إ والمادة 90 من ق إ ج[318]، على ان يكون الحكم المستانف صادر عن جهة قضائيه إداريه والمتمثله في المحاكم الإداريه، كما حدد ايضا بموجب المادة 80 من ق إ م إ، موضوع القضايا التي تفصل فيها هده المحاكم والقابلة للاستئناف امام مجلس الدوله، وعلى هدا الاساس تستبعد القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب او عن لجان الطعن الإداريه الفاصله في التظلم الإداري المرفوع إليها من طرف المكلف بالضريبه، باعتبارها قرارات إداريه وليست قضائيه.

ثانيا- ان يكون صادرا عن المحكمه الإداريه:

فطبقا لنص المادة 801 من ق إ م إ، فإن المحاكم الإداريه هي المختصه كقاعدة عامه بالنظر في المنازعات الإداريه، بما فيها المنازعات الضريبيه، واحكامها قابله للاستئناف امام مجلس الدوله، وهدا ما يؤدي إلى استبعاد الاحكام الصادرة عن الجهات القضائيه الاخرى،

317- أنظر المادة 90 من ق إ ج، حسب التعديل الوارد عليها بموجب قانون المالية لسنة 2008.

318- المعدلة بموجب القانون رقم 12/07 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، إذ ألغت شرط تحرير عريضة المكلفين بالضريبة المقدمة أمام مجلس الدولة على ورق مدموغ، وهو الشرط الذي كان معمولا به سابقا.

كالقرارات الصادرة عن مجلس الدولة اثناء فصله في الطعون المرفوعة ضد القرارات الصادرة عن السلطات المركزيه، او الاحكام الصادرة عن المحاكم العادية اثناء فصلها في القضايا الجزائيه، والمتمثله اساسا في الاحكام الصادرة بشان التهرب والغش الضريبيين.

اما ما يتعلق بالمجال الجبائي فإن الاحكام الصادرة عن المحاكم الإداريه والفاصله في منازعات الضرائب المباشرة، هي وحدها الجديرة بالاستئناف امام مجلس الدولة وفقا للإجراءات السالفة.

ثالثا- **ان يكون ابتدائيا:**

إذا كان الاستئناف لا ينصب إلا على الاحكام القضائيه فهذا لا يعني ان اي حكم قضائي يمكن استئنافه، بل يجب ان يكون هذا الحكم ابتدائيا، فبخصوص منازعات الضرائب المباشرة، تختص المحاكم الإداريه بالفصل فيها بحكم قابل للاستئناف امام مجلس الدولة.

وبالتالي فإن إعمال هذا الشرط، يهدف إلى استبعاد الاحكام التحضيريه من هذا الإجراء، كالاحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق تحضيرا للفصل في الموضوع، او الاحكام التمهيديه القاضيه بتعيين خبير في القضيه.

الفرع الثالث

الشروط المتعلقه بالعريضه

لقد احالتنا المادة 904 من ق إ م إ على المواد 815 إلى 825 من نفس القانون فيما يتعلق بالشروط الواجب توافرها في عريضه الاستئناف لقبولها شكلا، وتتمثل اساسا في استيفاء العريضة لبعض البيانات وتقديمها ضمن إجراءات ومواعيد محددة قانونا[319]، نستعرضها بإيجاز على النحو التالي:

اولا بيانات عريضه الاستئناف:

يجب لقبول عريضه الطعن بالاستئناف، ان تكون مستوفيه لمجموعه من البيانات نص عليها المشرع في المادة 15 من ق إ م إ، وهي تقريبا نفس الشروط الواجب توافرها في كل العرائض الافتتاحيه للدعاوى، ومن بين ما جاء فيها ان تتضمن عريضة الاستئناف اسماء والقاب ومهن وصفات ومحل لإقامه اطراف الخصومه، كما يجب ان تتضمن ملخصا للوقائع

[319] - وهي نفس الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية الملغى، أنظر في ذلك ما نصت عليه المواد 241 – 277 من نفس القانون .

والوسائل التي بني عليها الطعن، مع ضرورة إرفاقها بالقرار القضائي الاصلي محل الاستئناف، وليس صورة طبق الاصل، وإلا ترفض الدعوى شكلا[320].

اما ما يتعلق بضرورة تقديم العريضة على ورق مدموغ، فإننا لاحظنا ان المادة 90 من ق إ ج قد الغت هذا الشرط بعد التعديل الوارد عليها بموجب قانون الماليه لسنه 2008، شانها في ذلك شان العرائض المودعة امام المحكمة الإداريه، كما اكتفت فقط بالإحالة على الاحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية وكذا القانون العضوي 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة بشان الشروط الاخرى.

إلا ان الاجتهاد القضائي اتجه سابقا إلى اعتبار تقديم العرائض في ورق مدموغ، هو شرط ضروري لقبولها، وهذا ما اقرت به الغرفة الإدارية للمحكمة العليا سابقا، في قرارها الصادر بتاريخ 1991/04/07[321]، مع إعفاء الإدارة من هذا الشرط[322]، واكد عليه مجلس الدولة حاليا، في قراره الصادر في 2001/07/30، والذي جاء فيه ما يلي:«...حيث انه وفقا لاحكام المادة 344 قانون الضرائب المباشرة فإنه يجب لزوما ان تكون عريضة الاستئناف مدموغة بطابع الدمغة، وانه خلافا لذلك تعد عريضة الاستئناف غير مقبولة وانه بالرجوع إلى عريضة الاستئناف الحالي فإنها غير مدموغة بطابع الدمغة، مما يجعلها غير مقبوله ...»[323].

وامام استغناء المشرع الجبائي على هذا الشرط يمكن القول انه ساهم بقدر معين على التخفيف من بعض العقبات الإجرائية التي كانت عائقا امام المكلف بالضريبة في إعمال حقه في اللجوء إلى القضاء من اجل طلب الحماية القانونية لحقوقه.

ثانيا – توقيع عريضه الاستئناف من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدوله:

إن توكيل محامي معتمد لدى مجلس الدولة من اجل توقيع العرائض المتضمنة استئناف القرارات الصادرة عن المحاكم الإداريه هو شرط ضروري لقبول الدعوى شكلا، وهو ما اكدته المادة 905 من ق إ م إ بنصها على ما يلي:« يجب *ان تقدم العرائض والطعون*

320- معاشو عمار، تشكيل واختصاصات مجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 61.
321- المحكمة العليا(الغرفة الإدارية)، ملف رقم 72087، قرار في 1991/04/07، المجلة القضائية العدد الأول لسنة 1993، ص 150.
322- فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص 154.
323- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، ملف رقم001903، قرار في 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة عدد خاص 2003، ص 94.

ومذكرات الخصوم تحت طائلة عدم القبول من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة باستثناء الاشخاص المذكورة في المادة 800 اعلاه».

ومن خلال هذه المادة يتضح لنا، ان شرط توكيل محامي معتمد لدى مجلس الدولة في مجال منازعات الضرائب المباشرة مطلوب فقط بالنسبه للمكلفين بالضريبه، سواء كانوا اشخاص طبيعية او معنوية، مع إعفاء الإدارة الضريبية من هدا الشرط، باعتبارها شخص من الاشخاص العامة الواردة في المادة 800 من ق إ م إ، والتي تطبق بشانها احكام المواد 827 و828 من نفس القانون.

وهدا على عكس ما دهب إليه المشرع الفرنسي الدي جعل هده النيابه جوازيه، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة ان يستعين بمحام معتمد لدى المجلس او يباشر دعواه بنفسه[324].

إن موقف المشرع الجزائري يبدو اكثر منطقيه، بالنظر إلى المحدوديه المعرفيه للمكلفين بالضريبة، في المجال القانوني، وبالتالي فإن الاستعانة بمحام امر ضروري من اجل تفادي رفض الدعاوى امام القضاء، ومساعدة المتقاضى في تجاوز الإجراءات الفنيه والتقنيه المعقدة التي تتميز بها المنازعه الضريبيه، وهدا بخلاف الإدارة الضريبيه التي تزخر بكفاءات علميه عاليه على مختلف مستوياتها تمكنها من التحكم في إجراءات التقاضي.

اما ما يتعلق بإجراءات سير دعوى الاستئناف امام مجلس الدوله فإنها لا تخرج عن نطاق تلك المتبعه امام المحكمه الإداريه، من حيث كونها تتميز بالطابع الكتابي الدي يعد اكثر تلاؤما مع القضايا الإداريه التي غالبا ما تتعلق بمواضيع معقدة لا تجدي معها المنافشات الشفويه[325]، اضف إلى دلك الدور التوجيهي الدي يقوم به العضو المقرر في سبيل تسييرها، باعتبار ان موضوعها يتعلق بالمصلحه العامه، الامر الدي يفرض عدم تركها للخصوم يوجهونها كما يشاءون.

ثالثا- تقديمها في الميعاد المحدد:

لقد اعاد المشرع النظر في ميعاد رفع الاستئناف ضد القرارات القضائيه الصادرة عن المحاكم الإداريه، ودلك بموجب القانون 09/08 المتضمن لقانون الإجراءات المدنية والإداريه، إد نص في المادة 950 منه على ما يلي:«*يحدد اجل استئناف الاحكام بشهرين*

[324]- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 95.
[325]- أمزيان عزيز، المرجع نفسه، ص 95 .

(2) ويخفض هذا الاجل إلى خمسة عشرة (15) يوما بالنسبة للاوامر الاستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة.

تسري هذه الاجال من يوم التبليغ الرسمي للامر او الحكم إلى المعني وتسري من تاريخ انقضاء اجل المعارضه إذا صدر غيابيا».

وكل هذا خلافا لما كان منصوصا عليه في قانون الإجراءات المدنية الملغى، الذي تم تحديده بشهر واحد فقط يمكن تمديده وإيقافه وفقا للشروط المنصوص عليها في المادتين 104 و105 من نفس القانون[326]، وبهذا يكون المشرع الجزائري قد ساير نظيره الفرنسي، الذي حدد ميعاد الاستئناف بشهرين كاملين من يوم التبليغ، حيث نصت عليه الفقرة الثانيه من المادة R811 من قانون القضاء الإداري[327].

وفي اعتقادنا فإن مهلة الشهرين الممنوحة للاستئناف، لها فائدة عملية، خاصة للمكلفين بالضريبة، ذلك سيسمح لهم بإعادة ترتيب وتحضير اسانيد دفاعهم، خاصة إذا كان المكلف قد كلف محاميا معتمدا لدى المجلس للدفاع عن حقوقه، وبالتالي فإن الاستئناف الذي يشترط تقديمه من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة، يتطلب وقتا طويلا من اجل إعداده.

وتجدر الإشارة إلى ان ميعاد الاستئناف في المنازعات الإداريه قابل للتمديد، وهذا خلافا لما هو معمول به في مجال الضرائب المباشرة ، التي تطبق بشانها المعطيات الواردة في قانون الإجراءات الجبائيه، مثال ذلك ما نصت عليه الفقرة الرابعه من المادة 75 من ق إ ج، على النحو الاتي:« ... *ويجب على كل مشتك او صاحب طعن مقيم بالخارج ان يتخد موطنا له في الجزائر».*

وكذا الفقرة 2 من المادة 99 من ق إ ج، التي تنص على انه:«...*وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني، مع مراعاة جميع الإجراءات الخاصة الاخرى».*

وما يمكن استنتاجه من هدين، النصين وجوب اختيار موطن في الجزائر ووجوب التبليغ في الموطن المختار، وبالتالي فلا مجال لتطبيق الاحكام الواردة في قانون الإجراءات المدنية في مجال منازعات الضرائب المباشرة ومنه عدم إمكانية تمديد اجال الاستئناف.

326- أنظر نص الفقرة الثانية من المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية الملغى.

327 - François Pillet, Eugène Bangoura, op.cit, p 101.

المطلب الثاني

اثار الاستئناف

إن استئناف القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية امام مجلس الدولة، تعتبر إعمالا لمبدا درجتي التقاضي المنصوص عليه قانونا، وبمجرد استيفاء الاستئناف لكل الشروط الشكليه المطلوبه قانونا ،تنقل المنازعه برمتها إلى الجهه الاستئنافيه من اجل إعادة النظر فيها، وفقا للسلطات المخوله لها قانونا(فرع اول)، ودون التقيد بالاسباب التي تناولتها المحكمة الإدارية، بحيث يمكن المصادقة عليها او تعديلها او إلغائها(فرع ثان).

الفرع الاول

سلطات مجلس الدوله

لا شك ان الهدف من الاستئناف هو إعادة النظر في القرار المستانف، وهدا يعتبر ضمانة حقيقية لحقوق الافراد، تسمح بمراجعة القرار الصادر عن المحكمة الإدارية من كل الجوانب، وسوف نتعرض فيما يلي إلى اهم السلطات التي يتمتع بها مجلس الدوله اثناء نظره في الدعوى المعروضة امامه.

اولا الفصل في النزاع من جديد:

إن الطعن بالاستئناف امام مجلس الدولة في قرارات المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية للمجلس القضائي)، يسمح له بالفصل فيها من جديد، سواء من حيث الوقائع او من حيث القانون، وهو ما يعرف بالاثر الناقل للطعن بالاستئناف[328]، وهدا إعمالا لمبدا درجتي التقاضي الدي يعتبر من اهم المبادئ الاساسية التي يقوم عليها القضاء الجزائري.

ويكون هدف المستانف في دلك إلغاء قرار المحكمة الإدارية الدي صدر ضده او التعديل في منطوقه، مع التقيد بالطلبات الواردة في الاستئناف، وملتمسا من مجلس الدولة إعادة فحص المسائل التي سبق عرضها على المحكمة الإدارية دون تقديم طلبات جديدة.

والجدير بالدكر فيما يتعلق بمنازعات الضرائب المباشرة، وعلى غرار المنازعه الإدارية العامة، ان الاستئناف لا يوقف التنفيد، وهو ما نصت عليه احكام المادة 908 من ق إ م إ، التي تنص على ان : «*الاستئناف امام مجلس الدولة ليس له اثر موقف*»[329].

328- فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص 155.

329- وهو ما نصت عليه كذلك المادة 171- 3 ق إ م الملغى، التي تنص على :" ولا يوقف الاستئناف ولا سريان ميعاده ، ولا المعارضة عند الاقتضاء، تنفيذ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية ".

هدا كقاعدة عامة، إلا انه يحق للمستانف طلب وقف تنفيد القرار المستانف في حالات معينة وفي إطار إجراءات خاصة بوقف تنفيد الاحكام القضائية، ويشترط على قاضي الإستعجال الإداري ان يتاكد من وجود دعوى بطلان مرفوعة في الموضوع ضد القرار المطلوب وقف تنفيده بصفة مؤقته[330].

لدلك فإن طلب وقف تنفيد القرار المستانف يجب ان يكون مؤسسا على اوجه جدية، وهدا ما اكده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2002/04/30، جاء في إحدى حيثياته ما يلي :«...حيث *ان وقف التنفيد ينبغي ان يؤسس على اوجه جدية من شانها ان تحدث شكوكا فيما يخص الفصل النهائي في النزاع وكدلك فيما يخص جسامه واستحاله إصلاح الاضرار التي يمكن ان تنجر عن تنفيد القرار* ...»[331]، وهي نفس الاعتبارات التي اعتمد عليها المشرع، وهو ما ترجمته المواد 911 – 914 من ق إ م إ.

ثانيا- عدم قبول طلبات جديدة:

إن سلطة مجلس الدولة تكون مقيدة في حدود طلبات المستانف الواردة في عريضة الدعوى المرفوعه امام المحكمه الإداريه، موضوع الاستئناف، باستثناء إدا ما تعلقت الخصومة بالنظام العام، حيث يمكن له التصدي لها من تلقاء نفسه، حتى ولو لم يطلب منه دلك من طرف الخصوم.

ومبرر تقييد سلطة مجلس الدولة، بالطلبات الواردة في الاستئناف، نابع من المبدا القائل بان دور قاضي الاستئناف يقتصر على مراقبه عمل قاضي اول درجه او على الاكثر تصحيح هدا العمل، دون قبول طلبات جديدة، لان دلك يعتبر إخلالا لمبدا التقاضي على درجتين[332]، وعلى هدا الاساس فلا يقبل طلب المكلف بالضريبة الطاعن بالاستئناف امام مجلس الدولة، الرامي إلى إلغاء الضريبة المفروضة عليه بصفة كلية، إدا كان طلبه امام المحكمه الإداريه مقتصرا على طلب تخفيضها فقط.

ثالثا- التحقيق في الدعوى:

إن السلطات التحقيقية والاستقصائية التي يتمتع بها القاضي الإداري بصفة عامة اتناء نظره في الدعوى، تجعل من المستشار المقرر في مجلس الدولة متمتعا بنفس السلطات

330- فريجة حسين، الاستعجال الإداري في أحكام القضاء الإداري الجزائري، مجلة إدارة، العدد 2 – 2003، ص 15.
331- فنيدس أحمد، المرجع السابق ، ص 157.
332- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 123.

التحقيقية المعمول بها امام المحكمة الإدارية، وهدا ما يتضح لنا من خلال نص المادة 915 من ق إ م إ التي تنص على ما يلي:« *تطبق الاحكام الواردة في المواد 838 إلى 873 اعلاه المتعلقة بالتحقيق امام مجلس الدولة* »، وعلى هدا الاساس فإدا تبين لمجلس الدولة ان التحقيق الدي اجرته المحكمه الإداريه غير كاف، فيجوز له ان يامر بإجراء التحقيق اللازم او اي إجراء اخر يساعده على بناء اقتناعه.

الفرع الثاني

قرار مجلس الدوله

إن اخر إجراء يقوم به مجلس الدولة اثناء نظره في الدعوى المعروضة عليه، والمتعلقة باستئناف القرار الصادر عن المحكمة الإدارية هو الفصل فيها، ولا يتم دلك إلا بموجب قرار نهائي يكون حائزا لحجية الشيء المقضي فيه.

اولا شكل القرار ومحتواه:

بصفه عامه يصدر قرار مجلس الدوله بنفس الإجراءات والاشكال المتبعه امام المحكمه الإدارية، وهدا وفقا لما نصت عليه المادة 916 من ق إ م إ، التي تنص:«...*تطبق احكام المواد 874 إلى 900 اعلاه، المتعلقة بالفصل في القضية امام مجلس الدولة*».

وعلى هدا الاساس يصدر قرار مجلس الدولة متضمنا اسماء ومهن الاطراف المتنازعه، مع الإشارة إلى اسماء المستشارين الدين حضروا المداوله، وكدلك المواد والتنظيمات القانونية المطبقة، والاسباب التي بني عليها القرار، بالإضافة إلى محضر الخبرة وتقارير الخبراء إن وجدوا وكدلك التقارير والملاحظات المقدمة من طرف مصلحة الضرائب، مع تدوين ملاحظات المحامين الدين رافعوا في القضية مع الإشارة إلى طلبات محافظ الدوله وملاحظاته، **عملا** باحكام المادة 900 من ق إ م إ[333].

وعقب المداوله يتم النطق بالقرار في جلسة علنية[334] بحضور جميع القضاة الدين اشتركوا في المداوله، مع التوقيع على اصل القرار من طرف الرئيس والعضو المقرر وكاتب الجلسه[335].

333- التي تنص على:" يجب أن يشار في أحكام المحكمة الإدارية بإيجاز إلى طلبات محافظ الدولة وملاحظاته والرد عليها ".

334- وفقا لما نصت عليه المادة 272 ق إ م إ، وتقابلها المادة 258 من ق إ م الملغى.

335- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، 124.

اما ما يتعلق بمضمون او محتوى قرار مجلس الدولة عند نظره في الاستئناف المرفوع إليه، فلا يخرج عن إحدى الاحتمالات التالية:

- فإما ان يؤيد القرار المستانف إذا جاء متفقا مع صحيح القانون او الواقع[336].
- إما إلغاء القرار المستانف متى تبت لمجلس الدولة ان هناك قصور شاب القرار المطعون فيه.
- او تعديل القرار المستانف، وذلك في حالة كون العيب الذي لحق بالقرار المطعون فيه لا يصل إلى درجة إلغاءه كلية وإنما يحتاج إلى تعديل يتفق وصحيح القانون.

ثانيا- تبليغ القرار:

تبلغ قرارات مجلس الدولة بواسطة كتابة الضبط بكتاب موصى عليه بعلم الوصول إلى اطراف النزاع او محاميهم، دون تحديد المهلة القانونية التي يتم خلالها هذا التبليغ، فلا يوجد اي نص سواء في قانون الضرائب المباشرة او قانون الإجراءات الجبائية او قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يحدد المدة التي يجب ان تبلغ فيها قرارات مجلس الدولة بعد إصدارها، مما يجعل تدخل المشرع امر ضروري لإعادة النظر في هذا المجال، ضمانا لحقوق المكلف.

كما تبلغ القرارات من طرف مجلس الدولة إلى الجهة القضائية التي اصدرت القرار المطعون فيه[337] وهذا من اجل إطلاعها بالاجتهادات التي توصل إليها مجلس الدولة، بصفته الهيئة المقومه لاعمال الجهات القضائيه الإداريه عملا باحكام المادة 152 من الدستور الجزائري لسنة 1996، وهكذا يكون مجلس الدولة بقراره هذا قد وضع حدا للمنازعة الضريبية.

---

[336]- فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص 160.

[337]- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة،المرجع السابق، ص 125.

خاتمة

إن الاهمية القصوى للضريبة بصفتها المورد الاساسي لخزينة الدولة في العصر الحديث، ادى بمختلف التشريعات العالمية من بينها التشريع الجزائري إلى تنظيم هذا المجال من اجل تحقيق المساواة بين الافراد في تحمل الاعباء العامه، وفقا لمبادئ قانونيه تحقق العدالة الضريبية، بحيث يساهم الفرد في تمويل الخزينة العمومية بحسب مقدرته التكليفية ووفقا للنصوص الدستورية المختلفة التي عرفتها الدولة الجزائرية منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، والتي كانت دوما تؤكد على هذه المبادئ من اجل تحقيق هدفين اساسين؛ يتعلق الاول بضمان تمويل الخزينه، والثاني ضمان حقوق الافراد في مواجهه تعسفات الإدارة سواء تعلق الامر بتحديد الوعاء الضريبي او تحصيله، مما يعزز العلاقة بين الدولة والفرد.

ومن اجل تحقيق الاهداف المرجوة من الضريبة لاحظنا ان المشرع الجزائري احاط عملية تحديد الوعاء الضريبي، والإجراءات المتبعة من اجل تحصيلها، بموجب نصوص القانون الضريبي المختلفة، المتمثلة اساسا في قانون الضرائب المباشرة والرسم على القيمه المضافة، كما نظم واطر نظام المنازعات المرتبطة بها بموجب قانون الإجراءات الجبائية كمبدا والإحالة إلى الاحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية الملغى سابقا، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية حاليا، فيما يتعلق بالإجراءات القضائية المتبعة في سبيل حسن توجيه الدعوى الضريبيه امام جهات القضاء الإداري المختصه اصلا في الفصل في منازعات الضرائب المباشرة.

ولاحظنا في إطار هذه الدراسة ان منازعات الضرائب المباشرة على خلاف المنازعة الإدارية عموما تخضع لإجراءات خاصة معقدة تتماشى والخصوصيات التقنية والفنية التي يتميز بها موضوعها، وكذا عدم استقرار وتبات النصوص القانونيه المنظمه لها نظرا للتعديلات التي تطرا عليها من حين إلى اخر بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية المتعاقبة، مما اثر سلبا على حقوق اطراف العلاقة الضريبية، سواء ما يتعلق بحقوق المكلف بالضريبة او حقوق الخزينة العمومية، وذلك الصعوبة التحكم في الكم الهائل للنصوص القانونيه المنظمه لهذا المجال كما سبقت الإشارة إليه.

عموما فإن المنازعة الضريبية تمر بمرحلتين اساسيتين:

المرحله الاولى: إدارية تتمثل فيما يصطلح عليه إداريا بالتظلم الإداري المسبق امام المدير الولائي للضرائب، وجبائيا بالشكوى النزاعية، تكون جد حاسمة تسعى فيها الإدارة

الضريبية لإثبات احقيتها في تحصيل الديون المستحقة لدى المكلفين بها، وتحاول جاهدة التاكيد على ان الإجراءات التي باشرتها في سبيل تحديد الوعاء الضريبي وتحصيله قانونية، في حين ان المكلف بالضريبة كطرف ضعيف يسعى دائما إلى المطالبة بإلغاء الضريبة المفروضة عليه، وفي احسن الاحوال المطالبة بتخفيضها، إذا راى بانها غير مشروعة او لا تتناسب مع قدرته التكليفية، وهذا يدل على الحساسية التي تتسم بها العلاقة بين الإدارة الضريبة والمكلف بالضريبة.

ومهما يكن، فالعلاقة غير متوازنة بين اطراف المنازعة، بالنظر إلى الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة للنظر في موضوع النزاع، سواء في مرحلة التظلم الإجباري امام المدير الولائي للنظر في الشكوى، إذ نادرا ما تعترف الإدارة باخطائها وتعيد النظر في التقديرات التي قامت بها، او التظلم الإختياري امام لجان الطعن الإدارية المختلفة في منازعات الضرائب، والتي نادرا ما تكون محايدة في النزاع نظرا للطابع الإداري الذي يغلب على تشكيلتها، في غياب ممثلين عن المكلف يسعون إلى إعادة التوازن في هذه العلاقة.

وعلى هذا الاساس تكون الإدارة طرف وحكم في نفس الوقت في مواجهة طرف ضعيف لا يملك إلا حماية القانون.

المرحلة الثانية: قضائية يسعى فيها المكلف إلى المطالبة بحقوقه بموجب دعوى قضائية يرفعها امام جهات القضاء الإداري، إعمالا لمبدا المشروعية وسيادة القانون المنصوص عليهما دستورا، الذي يسمح للقضاء بمراقبة اعمال الإدارة، طمعا في الحياد المفترض فيه والضمانات القانونية التي يقدمها في سبيل تحقيق مرافعة عادلة.

ففي المرحلة الإدارية لاحظنا سيطرة الإدارة الضريبية على مختلف إجراءات المنازعة منذ رفع التظلم الإداري الإجباري امام المدير الولائي للضرائب إلى غاية صدور القرار الذي يتضمن الفصل فيه، بالنظر إلى الصلاحيات التي تتمتع بها في سبيل التحقيق في الشكوى المرفوعة من طرف المكلف، مما يجعل العلاقة بينه وبين الإدارة غير متوازنة، إذ تملك الإدارة كل الوسائل الكفيلة بإستيفاء ديونها لدى الغير على عكس المكلف الذي لا يملك حتى حق تاجيل الدفع إلا نادرا، باعتبار ان الشكوى الضريبية ليس لها اثر موقف، وبالتالي فعلى المكلف دفع كل الديون المستحقة دون تاخير وإلا تعرض إلى عقوبات مالية تتمثل في غرامات التاخير في التسديد، وكل هذا رغم محاولة المشرع الجبائي لإعادة

التوازن عندما انشا لجان الطعن الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إلا ان ذلك لم يفد المكلف كثيرا، بالنظر إلى الطابع الإداري الذي يغلب على تشكيلة هذه اللجان.

كما ان عدم استقرار نصوص القانون الجبائي، اثرت على حقوق المكلف، بسبب عدم الإلمام والتحكم في إجراءات سير المنازعة الجبائية بسبب التعديلات الواردة عليها بموجب قوانين المالية المتعاقبة، على عكس الإدارة الضريبية التي تجد نفسها في مركز ممتاز في تحصيل الضرائب المستحقة، باعتبار ان المنازعة في إجراءات تحديد الوعاء الضريبي وتحصيله لا يوقف التنفيذ، كما ان المواعيد المعتمدة في كل إجراء من إجراءات سير المنازعة جد طويلة مقارنة مع المواعيد المعتمدة في المنازعة الإدارية العامة، فإذا افترضنا ان كل إجراء يتم استنفاده كلية فإن الحل النهائي للمنازعة لن يتم في اقل من خمس سنوات.

ومن اجل هذا نرى ضرورة تعزيز الاجهزة الإدارية المختصة بمعالجة هذا النوع من المنازعات، وتزويدها بالإمكانيات الضرورية لعملها سواء تعلق الامر بالجانب الهيكلي او بالمؤهلات البشرية، ولا يتم ذلك إلا بإنشاء مديريات فرعية للضرائب على مستوى الولايات من اجل تخفيف الضغط على المدير الولائي المختص حاليا بالفصل في الشكاوى المرفوعة إليه، وكل ذلك من اجل النظر في القضايا المعروضة عليه ودراستها في اجال معقولة، مع منحها صلاحيه استدراك الاخطاء البسيطه المرتكبه في حساب الضريبه بصورة تلقائيه دونما حاجة إلى اللجوء إلى القضاء ربحا للوقت والجهد، حفاظا على الحقوق المالية للمكلف بالضريبة، الذي غالبا ما يكون غير مطمئن عليها.

اما ما يتعلق بالجانب القضائي فلاحظنا ان الإجراءات المتبعة امام الجهات القضائية المختصة بنظر منازعات الضرائب المباشرة لا تختلف كثيرا من الناحيه العمليه عن تلك المتبعة في إطار الفصل في المنازعة الإدارية العامة، رغم ان المشرع افردها ببعض الإجراءات الخاصة، تتماشى وخصوصياتها التقنية والفنية كما سبقت الإشارة إليه.

إن عدم اتخاذ المشرع موقف صريح من بعض الإجراءات، يدفع بالقضاء إلى تطبيق الاحكام العامه الواردة في قانون الإجراءات المدنيه والإداريه، الذي لا يتماشى مع الخصوصية المفترضة للنزاع الضريبي، كما هو الشان بالنسبة لإجراء الصلح وكذا ميعاد رفع الدعوى.

فبالنسبة لإجراء الصلح فكان من المفروض عدم اللجوء إليه اصلا في الدعوى الضريبية نظرا لوجوب إجراء التظلم الإداري امام المدير الولائي للضرائب، مما يستوجب النص صراحة على عدم إعماله في الدعوى الضريبية، حتى وإن جعله المشرع ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الحالي، جوازيا.

اما ما يتعلق بميعاد رفع الدعوى والمحدد باربعة اشهر، ففي راينا فإنه مفيد جدا المكلف بالضريبة نظرا للإجراءات المعقدة التي يتميز بها النزاع الضريبي، وهو ما سيسمح له بإعداد ملفه، وإن اقتضى الامر ترجمة بعض الوثائق الإدارية حتى لا ترفض دعواه شكلا بموجب احكام نص المادة الثامنة من ق إ م إ، او تاسيس محام للدفاع عن حقوقه، خاصة وان العرائض المقدمة امام المحاكم الإدارية يجب ان تكون موقعة من طرف محام، تحت طائلة عدم القبول وفقا لما نصت عليه المادة 815 ق إ م إ، رغم انه يمكن اعتبار الامر جوازي إذا طبقنا مبدا الخاص يقيد العام، بالنظر إلى نص المادة 83 ق إ ج، التي تجعل من العريضة التي يوقعها المكلف بنفسه صحيحة، ما لم يبادر المشرع بتعديل احكامها.

إن عدم مبادرة المشرع بتعديل بعض النصوص الضريبية الخاصة وجعلها تتماشى مع الاحكام العامة يفقد الانسجام بينها، ويجعل المكلف بالضريبة يتيه في خضمها للبحث عن الإجراء المناسب لمباشرة دعواه، وقد فوت المشرع على نفسه فرصه تدارك هدا الامر اثناء إعداده لقانوني المالية لسنة 2009 و2010، خاصة وان قانون الإجراءات المدنية والإدارية الصادر في 2008 لم يدخل حيز التنفيذ إلا بعد مرور عام كامل من تاريخ نشره.

ومقابل عجز المكلف بالضريبة عن الدفاع عن حقوقه امام إدارة قوية بامتيازاتها، نجد ان المشرع عزز من دور القاضي الإداري الفاصل في الدعوى الضريبية، بفضل السلطات والصلاحيات الاستقصائية والتحقيقية التي يتمتع بها، بموجب نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وفي كافة إجراءات سير المنازعة الضريبية، بداية من رقابة الإجراءات الاولية المتمثلة في التظلم الإداري، مرورا بالإجراءات القضائية، خاصة التحقيقية منها التي تظهر في صورة الضغط على الإدارة الضريبية لدفعها إلى تقديم كل الوثائق التبوتية اللازمة للفصل في الدعوى، لتمتد إلى إرغامها بتنفيذ القرارات القضائية الصادرة في حق المكلف بالضريبة، بفضل السلطات التي يتمتع بها بموجب نص المواد 978 إلى 986 ق إ م إ.

ورغم هذه الصلاحيات الواسعة نسبيا، التي يتمتع بها القاضي الإداري إلا انه و للاسف لم يصاحبه إصلاح للهياكل القضائية، ذلك ان الاجهزة القضائية المختصة بنظر المنازعات الإدارية بصفة عامة، بما فيها منازعات الضرائب المباشرة، حسب التنظيم القضائي الحالي، لا يمكن لها استيعاب كل هذا الكم الهائل من المنازعات، مما يستدعي الإسراع في تنصيب المحاكم الإدارية، والتي تم النص عليها قانونا منذ عشر سنوات كاملة، على ان يتم إنشاء اقسام فيها، يختص كل منها بنوع معين من المنازعات الإدارية، منها ما يتعلق متلا بمنازعات الضرائب، نزع الملكية للمنفعة العامة، الصفقات العمومية، مع تزويدها بالكفاءات البشرية اللازمة، الشيء الذي يساعد على التحكم في هذه المنازعات والفصل فيها في اجال معقولة ضمانا لحقوق المتقاضيين.

بالإضافة إلى كل هذا يجب إعادة النظر في تقسيم المديريات الولائية، وجعلها تتناسب والاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية، دلك انه هناك مديريات تتقاسم محكمة إدارية واحدة، في حين انهما من الناحية العضوية تابعة إلى مديريات جهوية مختلفة، وكل هذا يؤثر سلبا على عمل هذه الهيئات ويعقد من ماموريتها، خاصة في المناطق الصحراوية.

ومهما قيل عن الصلاحيات التي يتمتع بها القاضي الإداري في النزاع الضريبي إلا انها محدودة نوعا ما بالنظر إلى التكوين القانوني البحت للقاضي الإداري من جهة وطبيعه المنازعة الضريبية المتميزة بتشعب وتعقد العمليات القانونية والحسابية المرتبطة بها من جهة اخرى مما يدفع القاضي في اغلب الاحيان إلى اللجوء إلى الخبرة، وهذه الاخيرة غالبا ما تعجز عن تنويره بالقدر الكافي، نظرا لان القائم بها هم خبراء مختصين في المجال المحاسبي اكتر منه من الجانب الجبائي.

وكل هذا يفتح المجال واسعا امام هيمنة الإدارة الضريبية على كل إجراءات سير المنازعة الضريبية، ذلك اننا لاحظنا تواجدها في كل مراحل تطورها، سواء ما يتعلق بالمرحلة الإدارية او القضائية، خاصة في مرحلة التحقيق في الدعوى، إذ يتجلى دورها اتناء إجراء التحقيق الإضافي او مراجعة التحقيق وكدا اتناء إعداد الخبرة، دلك ان راي اعوان الإدارة الضريبية لا يمكن الاستغناء عنه وهدا ما اتضح لنا من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية، لا سيما المواد 85،86 و88 منه.

واخيرا فإن ما يمكن ان ننتهي إليه في بحثنا هو إثارة انتباه المشرع الجزائري فيما يتعلق باهمية توخي الحذر والدقة في صياغة النصوص القانونية من اجل ضمان استقرارها، لا سيما ما يتعلق بالجانب الإجرائي، لان ذلك يؤدي إلى تسهيل فهمها وبالتالي تطبيقها تطبيقا سليما سواء من طرف الإدارة او المكلف بالضريبة، كما يسهل من مهمة القاضي في تفسيرها، وإذ اثرنا هذه النقطة فلاننا لاحظنا كثرة التعديلات المرتبطة بموضوع الضرائب، بموجب قوانين المالية المتعاقبة، مما اثر على درجة استيعابها، وغياب الانسجام بين النصوص القانونية، إذ غالبا ما يتم إحالتنا على نصوص قانونية وهي ملغاة اصلا بموجب نفس القانون كما هو الشان بالنسبة للمادة 84 ق إ ج، واحيانا اخرى يحيلنا على نصوص لا علاقة لها بالموضوع المراد تنظيمه، كما هو الشان بالنسبة للإحالة الواردة من الفقرة 6 من المادة 44 ق إ ج إلى المادة 31 من نفس القانون، وكل هذا دون الإنتباه إلى ذلك، او العمل على استدراكها اثناء إعداد قوانين المالية التكميلية او السنوية اللاحقة.

انـــــــــــــــتـــهى

تم بـــــــــــــــعـــون الله

الملاحق

INISTERE DES FINANCES

IRECTION GENERALE DES IMPOTS

RECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE : .....

Affaire suivie par :

.....

.....

.....

A. R

AVIS DE REJET

par le Directeur des Impôts de Wilaya
d'une demande en décharge ou réduction

M .....

.....

.....

NIF : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_| |_|_|_|_|

A ....., **le** .....

Madame, Monsieur,

vous m'avez adressé une réclamation concernant l'impositon visée ci-contre.

Après examen contentieux, j'ai décidé de rejeter dans sa totalité, votre réclamation pour les motifs indiqués au verso.

Si vous le souhaitez, vous pouvez obtenir des précisions sur cette décision auprès de l'agent chargé d'instruire votre affaire.

Cette démarche ne saurait cependant suspendre le délai dont vous disposez pour saisir la Commission de Recours ..... ou le Tribunal Administratif.

En effet, vous avez la possibilité d'adresser dans un délai de **deux (02) mois** à partir de la réception du présent avis, une demande sur papier libre à Monsieur le Président de la commission de recours compétente à déposer auprès de la Direction des Impôts

Si vous entendez contester cette décision de rejet partiel devant le juge, il vous appartient de produire au greffe du Tribunal Administratif de ....., une demande motivée sur papier timbré dans un délai de **quatre (04) mois** à partir de la réception du présent avis, qu'il faut joindre à votre demande.

Je vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération.

Le Directeur des Impôt de Wilaya

férence :.....

de décision :.....

ıte de décision :.....

'..... **du Registre.**

Impôts ou taxes

.....

ôle n° ....., art.....)

vis de mise en recouvrement,

.....

.....

mande en restitution.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE : .....

Affaire suivie par :
.....
.....
.....

A. R

AVIS DE REJET D'UN RECOURS

M .....
.....
.....

NIF: |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_| |_|_|_|_|

A ....., le .....

Madame, Monsieur,

vous avez adressé au **Président de la Commission de Recours** ....., un recours concernant l'impositon visée ci-contre.

Après examen, la Commission compétente a émis en date du ..... un avis de **rejet total** du recours pour les motifs indiqués au verso.

Si vous le souhaitez, vous pouvez obtenir des précisions sur cette décision auprès de l'agent chargé d'instruire votre affaire.

Cette démarche ne saurait cependant suspendre le délai dont vous disposez pour saisir le Tribunal Administratif.

Si vous entendez contester cette décision de rejet partiel devant le juge, il vous appartient de produire au greffe du Tribunal Administratif de ....., une demande motivée sur papier timbré dans un délai de **quatre (04) mois** à partir de la réception du présent avis, qu'il faut joindre à votre demande.

Je vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération.

Le Directeur des Impôts de Wilaya

Référence :.....

N° de décision :.....

Date de décision :.....

N°..... **du Registre.**

Impôts ou taxes

.....

(Rôle n° ....., art.....)

Avis de mise en recouvrement,

N°.....

Du .....

Demande en restitution.

ENAG - ULC Algéria (2007)

Série I., N° 25 (1994) - (Ex. U., N° 11)

MINISTERE DES FINANCES

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS
DE LA WILAYA

d _____

INSPECTION

d _____

N° _____

du registre n° 5 (ex. 508) de 19__

AVIS DE DEGREVEMENT

IMPOTS ET TAXES

_____

_____

Art. _____ du rôle de 19__
Art. _____ du rôle de 19__
Art. _____ du rôle de 19__

Admission partielle, par le Directeur d'une demande en décharge ou réduction

M._____ _____

_____

_____

_____

A _____, le _____ 19__

M. _____

J'ai l'honneur de vous faire connaitre que, par une décision du _____, j'ai statué au point de vue contentieux sur la réclamation que vous m'avez adressée au sujet d_____cotisation____ visée _____ci-dessus, les dégrèvements accordés et les motifs de cette décision sont indiqués au verso de la présente lettre.

Le receveur des Impôts de votre résidence pourra vous rembourser tout ou partie de la somme allouée en dégrèvement si vous avez soldé L _____imposition_____ dont il s'agit et si vous n'êtes redevable d'aucune somme sur les rôles actuellement émis-un avis ultérieur du Receveur vous convoquera à cet effet, s'il y a lieu.

Si le dégrèvement ainsi accordé ne vous donne pas satisfaction vous avez la possibilité :

– soit de faire parvenir dans un délai de 4 mois à partir de la réception du présent avis, au greffe de la cour de la wilaya (chambre administrative) une demande sur papier timbré (article 337) ;
– soit d'adresser une demande sur papier libre à Monsieur le président de la commission de recours DAIRA [redacted], de wilaya centrale (1), dans une délai d'un mois à partir de la réception du présent avis (articles 300, 301, 302 du code des Impôts Directs).

Recevez, M. _____, l'assurance de ma parfaite considération.

Le Directeur des Impôts de Wilaya,

N. B. (1) Biffez la mention inutile.

– Le recours devant les commissions ne peut avoir

DEGREVEMENTS ACCORDES

Année 1	Article du rôle 2	Nature de la contribution 3	Dégrèvement accordé 4	

MOTIFS DE LA DECISION

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مدرية الضرائب

لولاية .....

مفتشية .....

بلدية .....

رقم .....

من السجل رقم 10 I n°

لسنة 19

سلسلة ا رقم 24
(سابقا ق رقم 10)

قبول من طرف مدير الضرائب للولاية

اخطار بتخفيض الضريبة

حرر في ..... يوم .....

السيد : .....

اتشرف باخطاركم بأني قد قامت بالفصل في النزاع الخاص بطالبتكم المقدمة لي بشأن الضريبة أو الضرائب (1) الموضحة أدناه. وقبلت مطالبتكم المذكورة بقرار صدر بتاريخ ..... ونتيجة لذلك قررت لكم تخفيضا قدره ..... دينار جزائري نوضح لكم تفصيله يلي :

السنة	مادة الورد	نوع الضريبة	التخفيض الممنوح

ولي مكنة مصل الضرائب لمحل إقامتكم أن يرد لكم كل أو بعض المبلغ الذي قرر لكم كتخفيض إذا كنتم قد سددتم (1) الضريبة أو الضرائب. المعنية ولم يكن مستحقا عليكم أي مبلغ آخر في الأوراد المخرجة حاليا. ويرسل اليكم المصل فيما بعد أخطارا يستدعيكم اليه لهذا الغرض إذا استلزم ذلك. ومعا ذلكم رفق هذا المستندات التي قدمتموها تأييدا لا عتراضكم.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام.

مدير الضرائب للولاية

RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION DES IMPOTS

WILAYA

d _____

INSPECTION

d _____

COMMUNE

d _____

Série I N° 24 (1994)
(ex. U N° 10)

Admission
par le Directeur des Impôts de wilaya
d'une demande en décharge
ou réduction

AVIS DE DEGREVEMENT

A _____, le _____ 19____

N° _____

du registre I n°10 de 19 _____ M. _____

J'ai l'honneur de vous informer que, statuant au point de vue contentieux sur la réclamation que vous m'avez adressée au sujet de _____cotisation_____ visée ci-dessous, j'ai admis cette réclamation par une décision de_____ et j'ai en conséquence, prononcé un dégrèvement de_____ DA _____ c. dont le détail est donné ci-après.

ENAG – ULC – Algéria (1994)

Année	Article du Rôle	Nature de la Contribution	Dégrèvement Accordé	

Le Receveur des impôts de votre résidence pourra vous rembourser tout ou partie de la somme allouée en dégrèvement si vous avez soldé l _____imposition _____ dont il s'agit et si vous n'êtes redevable d'aucune somme sur les rôles actuellement émis. Un avis ultérieur du Receveur vous convoquera à cet effet, s'il y a lieu.

Vous trouverez ci-jointes les pièces que vous aviez produites à l'appui de votre réclamation (1).

Recevez, M. _____, l'assurance de ma parfaite considération.

Le Directeur des Impôts de la Wilaya,

165

ادارة الضرائب المباشرة

ولاية .....

مقتضية .....

الـ .....

بلدية .....

ضريبة .....

.....

مادة ..... من ورد سنة .....

مادة ..... من ورد سنة .....

مادة ..... من ورد سنة .....

رقم ..... من سجل I. N 10 السنة .....

إخطار بأسقاط ضريبي

لجنة الدائرة للطعن

ضرائب مباشرة والرسم على القيمة المضافة

قـــرار - بالـقبول

السيد .....

.....

.....

.....

حرر في ..... يوم .....

السيد /

أتشرف باخطاركم أنه بعد فحص الطلب المقدم منكم الى لجنة طعن البلدية بشأن الضرائب الموضحة أعلاه قررت أن أمنحكم أسقاطا ضريبيا جزئيا او كليا (1) قدره ..... و طبقا للمادة (301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) يمكنكم في حالة عدم موافقتكم على قرار الاسقاط الجزئي تقديم طعن جديد أمام لجنة طعن الولاية وذلك في خلال شهر من تاريخ هذا الاعلان .

وتفضلوا بقبول فائق والإحترام

مـــدير الضـرائب

ملاحظة : كل طلب بالطعن أمام لجنة الولاية يجب أن يكون مؤيدا بالاعلان الحالي

ENAG UIC Algérie

قائـــــــمه المـــــــراجع

اولا – باللغه العربيه:

ا– الكتب:

1- إبراهيم عبد العزيز شيحا

القضاء الإداري، ولاية القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، منشاة المعارف، الإسكندرية، مصر 2006.

2- احمد الورفلي

دراسات في القانون الجبائي، تونس 2003.

3- **امزيان عزيز**

المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر 2005.

4- بعلي محمد الصغير، يسري ابو العلا

المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر 2003.

5- **بعلي محمد الصغير**

المحاكم الإدارية (الغرف الإدارية)، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر 2005.

6- ـــــــــــ الوجيز في المنازعات الإدارية، طبعة مزيدة ومنقحة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر 2005.

7- ـــــــــ القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر 2007.

8- بن شيخ ات ملويا لحسين

مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2005.

9- ـــــــــ دروس في المنازعات الإدارية، (وسائل المشروعية)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2006.

10- بن صاوله شفيقه

الصلح في المادة الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2006.

11- بوبشير محند امقران

قانون الإجراءات المدنية، نظرية الدعوى - نظرية الخصومة- الإجراءات الاستثنائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر2001.

12- ـــــــــ النظام القضائي الجزائري، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.

13- حسن السيد بسيوني

دور القضاء في المنازعة الإدارية، دراسة تطبيقية مقارنة للنظم القضائية في مصر وفرنسا والجزائر، عالم الكتب، القاهرة 1981.

14- خلوفي رشيد

قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

15- ـــــ قانون المنازعات الإدارية، تنظيم واختصاص القضاء الإداري، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.

16- شيهوب مسعود

المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، (الانظمة القضائية المقارنة والمنازعات الإدارية)، الجزء الاول، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.

17- ـــــ المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، (الهيئات والإجراءات امامها)، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.

18- ـــــ المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، (نظرية الاختصاص)، الجزء الثالث، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.

19- عطوي فوزي

المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان 2003.

20- عوابدي عمار

النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1998.

21- صالحي العيد

الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، (الانظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2005.

22- فريجه حصين

الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، دون سنة النشر.

23- محرزي محمد عباس

اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2004.

24- محيو احمد

المنازعات الإدارية، ترجمة فائز انجق وبيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1992.

25- محي محمد سعد

الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع القانونية، مصر 1998.

26- محمد عاطف البنا

الوسيط في القضاء الإداري (تنظيم، رقابة القضاء الإداري، الدعاوى الإدارية)، دار الفكر العربي، مصر، دون سنة النشر.

27- معاشو عمار، عزاوي عبد الرحمان

تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الامل للطباعة والنشر والتوزيع، تيزي وزو، الجزائر 1999.

ب– الرسائل و المذكرات الجامعيه:

1- بوبشير محند امقران

عن انتفاء السلطة القضائية في الجزائر، رسالة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر 2006.

2- تاجر محمد

ميعاد رفع دعوى الإلغاء، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر 2006.

3- امقران عبد العزيز

المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001-.2002

4- إراتن عبد الله

دور القاضي الإداري في مجال نزع الملكية للمنفعة العامة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، فرع قانون الاعمال ، كلية الحقوق ، جامعة تيزي وزو، الجزائر2007 .

5- بركات جوهرة

نظام المنازعات المتعلقة بنشاط سلطات الضبط الاقتصادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، الجزائر2008.

6- بوزاد إدريس

التعويض عن نزع الملكية في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر2009.

7- خرشي إلهام

المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر 2004.

8- علام الياس

مجلس الدولة في النظام القضائي الجزائري، مذكرة لنيل درجة الماجستير، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، الجزائر2009.

9- فنيدس احمد

إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر 2005.

ج- المقالات:

1- امقران عبد العزيز

عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، الجزائر 2003، ص ص، 7-15.

2- ـــــــــ عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، الجزائر 2003، ص ص، 16-47.

3- باهي مراد، فرحاتي عمر

دور القاضي الإداري في الرقابة على مالية الدولة، مجلة الاجتهاد القضائي، كلية الحقوق، جامعة بسكرة، العدد الثاني، الجزائر، نوفمبر 2005، ص ص، 127-.137

4- بودريوة عبد الكريم

مبدا عدم جواز توجيه القاضي الإداري اوامر للإدارة،تقليد ام تقييد، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، العدد الاول، الجزائر 2007، ص ص، 39 – 60.

5- بوضياف عمار

النظام القانوني للمحاكم الإدارية في القانون الجزائري، مجلة مجلس الدولة، العدد 5، الجزائر 2004، ص ص، 65-98.

6- ـــــــــ المنازعات الإدارية في القانون الجزائري بين إجراء التظلم المسبق والصلح، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، التواصل، عدد 15، الجزائر2005، ص ص، 152-172.

7- خالد بن عبد العزيز بن عبد الله الرويس

الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الحقوق، الكويت،العدد الثاني، جوان 2005، ص ص، 193-.229

8- سالم الشوابكه

قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد الثاني، جوان 2000، ص ص، 179-226.

9- شيعاوي وفاء

تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدا المشروعية، مجلة الاجتهاد القضائي، كلية الحقوق، جامعة بسكرة، العدد الثالث، الجزائر مارس 2006، ص ص، 133-149.

10- فريجه حسين

الاستعجال الإداري في احكام القضاء الإداري الجزائري، مجلة إدارة، عدد 2، الجزائر 2003، ص ص، 7-48.

11- فنيش كمال

المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، الجزائر 2007، ص ص، 5-19.

-12 كريبي زبيدة

المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، عدد 07، الجزائر 2005، ص ص، 09-34.

13- كوروعلي مقداد

الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الاول، الجزائر2001، ص ص، 43-51.

14- محده محمد

الإثبات في المواد الإدارية، مجلة الاجتهاد القضائي، كلية الحقوق، جامعة بسكرة، العدد الثاني، الجزائر، نوفمبر 2005، ص ص، 79-89.

15- معاشو عمار

تشكيل واختصاصات مجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، عدد 05، الجزائر2005، ص ص، 51 -61.

16- مرحوم محمد الحبيب

إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، الجزائر 2003، ص ص، 49-53.

17- هاملي محمد

شرط الميعاد في المنازعة الضريبية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، يومي 21-22 افريل 2008، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، الجزائر، ص ص، 120-135.

د- النصوص القانونيه:

1- الدساتير:

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 10 سبتمبر 1963، ج ر عدد 64، لسنة 1963.
- امر رقم 76-97 مؤرخ في 22 نوفمبر 1976، يتضمن إصدار دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج ر عدد 94، لسنة 1976.
- مرسوم رئاسي رقم 89-18 مؤرخ في 28 فيفري 1989، يتعلق بنشر نص تعديل الدستور، الموافق عليه في استفتاء 23 فيفري 1989، ج ر عدد 09 لسنة 1989.
- مرسوم رئاسي رقم 96-438 مؤرخ في 07 ديسمبر 1996، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج ر عدد 76، صادرة في 08 ديسمبر 1996، المعدل والمتمم بالقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر عدد 63، صادرة في 16 نوفمبر .2008

2- النصوص التشريعيه:

- قانون عضوي رقم 98-01 مؤرخ في 30 ماي 1998، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر عدد 37 صادرة في 01 جوان 1998.
- امر رقم 66-154 مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات المدنية الملغى، ج ر عدد 47، صادرة في 09 جوان 1966.
- امر 76-101 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102 لسنة 1976.
- امر رقم 76-105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر العدد الاول لسنة 1977.
- قانون رقم 84-17 مؤرخ في 07 جويلية 1984، يتعلق بقوانين المالية، ج ر عدد 28، صادرة في 10 جويلية 1984، المعدل والمتمم بالقانون رقم 89-24 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989، ج ر العدد الاول، صادرة في 03 يناير 1990.
- قانون رقم 90-23 مؤرخ في 18 اوت 1990، يعدل ويتمم الامر رقم 66-154، المؤرخ في 8 جوان 1966، المتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج ر عدد 36، صادرة في 22 اوت 1990.

- قانون رقم 90-36 مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57، صادرة في 31 ديسمبر 1990.
- قانون رقم 91-02 مؤرخ في 08 يناير 1991، يحدد القواعد الخاصة المطبقة على بعض احكام القضاء، ج ر عدد 02، صادرة في 08 يناير 1991.
- قانون رقم 91-25 مؤرخ في 18 ديسمبر 1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر عدد 65، صادرة في 18 ديسمبر 1991.
- مرسوم تشريعي رقم 93-18 مؤرخ في 29 ديسمبر 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج ر عدد 88 صادرة في 30 ديسمبر 1993.
- امر رقم 96-30 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر عدد 85، صادرة في 31 ديسمبر 1996.
- قانون 98-02 مؤرخ في 30 ماي 1998، يتعلق بالمحاكم الإدارية، ج ر عدد 37، صادرة في 01 جوان 1998.
- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 23 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 78، صادرة في 23 ديسمبر 2001.
- قانون رقم 05-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2005، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85، صادرة في 31 ديسمبر 2005.
- قانون رقم 06-24 مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85، صادرة في 27 ديسمبر 2006.
- قانون رقم 07-12 مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82، صادرة في 31 ديسمبر 2007.
- قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادرة في 23 افريل 2008.
- قانون رقم 08-21 مؤرخ في 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، صادرة في 31 ديسمبر 2008.

3- النصوص التنظيميه:

- مرسوم رقم 88-131 مؤرخ في 04 جويلية 1988، ينظم العلاقات بين المواطن والإدارة، ج ر، عدد 27، صادرة في 06 جويلية 1988.
- مرسوم تنفيذي رقم 60/91 مؤرخ في 23 فيفيري 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 9، صادرة في 27 فيفيري 1991.

- مرسوم تنفيذي رقم 92-70 مؤرخ في 18 فيفري 1992، يتعلق بالنشرة الرسمية للإعلانات القانونية، ج ر عدد 14، صادرة في 23 فيفري 1992.
- مرسوم تنفيذي رقم 95-310 مؤرخ في 10 اكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفياته، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج ر عدد 60، صادرة في 15 اكتوبر 1995.
- مرسوم تنفيدي رقم 98-356 مؤرخ في 14 نوفمبر 1998، يحدد كيفيات تطبيق احكام القانون رقم 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998، والمتعلق بالمحاكم الإدارية، ج ر عدد 85 صادرة في 15 نوفمبر 1998.

4- القرارات:

- قرار وزير المالية مؤرخ في24 ماي2007، يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، ج ر عدد 44، صادرة في08 جويلية2007.
- قرار وزير المالية مؤرخ في24 ماي2007، يحدد الاختصاص الإقليمي للمصالح الجهوية للابحاث والمراجعات، ج ر عدد 44، صادرة في 08 جويلية 2007.

ه– القرارات القضائيه:

1- قرار المحكمة العليا رقم 54003، مؤرخ في 1987/06/06، المجلة القضائية، عدد 03، لسنة 1990، ص ص 198-.201
2- قرار المحكمة العليا رقم 54717، مؤرخ في 1987/11/21، المجلة القضائية، العدد 04 لسنة 1990، ص ص 182-.184
3- قرار المحكمة العليا رقم 66600، مؤرخ في 1989/12/30، المجلة القضائية، العدد 04 لسنة 1993، ص .198
4- قرار المحكمة العليا رقم 64747، مؤرخ في 1990/02/10، المجلة القضائية، العدد 03 لسنة 1991، ص ص 184-.187
5- قرار المحكمة العليا رقم 62731، مؤرخ في 1990/02/10، المجلة القضائية، العدد 04 لسنة 1991، ص ص 224-.226
6- قرار المحكمة العليا رقم 61836، مؤرخ في 1990/04/07، المجلة القضائية ، العدد 03 لسنة 1992،ص ص 158-.161
7- قرار المحكمة العليا رقم 62575، مؤرخ في 1991/01/27، المجلة القضائية ، العدد 04 لسنة 1992، ص ص 157-.163
8- قرار المحكمة العليا رقم 75631، مؤرخ في 1991/03/10، المجلة القضائية ، العدد 02 لسنة 1993، ص ص 146-.147

9- قرار المحكمة العليا رقم 72087، مؤرخ في 1991/04/07، المجلة القضائية، العدد الاول، 1993 ، ص ص 150-.152
10- قرار المحكمة العليا رقم 88444، مؤرخ في 1991/12/28، المجلة القضائية، العدد 02، لسنة 1993، ص ص 148-.151
11- قرار المحكمة العليا رقم 89909، مؤرخ في 1993/04/11، قرار المحكمة العليا رقم 96658، مؤرخ في 1993/05/09، المجلة القضائية، العدد الاول لسنة .1994
12- قرار المحكمة العليا رقم 104152، مؤرخ في 1994/06/05، المجلة القضائية، العدد 03 لسنة 1994، ص ص 199-.205
13- قرار المحكمة العليا رقم 94453، مؤرخ في 1994/10/23، قرار المحكمة العليا رقم 123622، مؤرخ في 1995/09/24،المجلة القضائية، العدد 02 لسنة 1995، ص 157.
14- قرار مجلس الدولة رقم 001763، مؤرخ في 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، ص ص، 63-64.
15- قرار مجلس الدولة رقم 207171 مؤرخ في 2001/04/09، مجلة مجلس الدولة، العدد 03 لسنة 2003، ص ص، 92-95.
16- قرار مجلس الدولة (الغرفة الاولى) رقم 4039، مؤرخ في 2002/01/28، مجلة مجلس الدولة، العدد 03 لسنة 2003، ص 111.
17- قرار مجلس الدولة (الغرفة الخامسة) رقم 9451 مؤرخ في 2002/04/30 ، مجلة مجلس الدولة، العدد الثاني، لسنة 2003، ص .124
18- قرار مجلس الدولة رقم 4399، مؤرخ في 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، لسنة 2003، ص ص، 119-120.
19- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 5543، مؤرخ في 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة العدد 3، لسنة 2003، ص ص 121-122.
20- قرار مجلس الدولة رقم 6325 مؤرخ في 2003/02/25، قرار رقم 7470 مؤرخ في 2003/07/18، مجلة مجلس الدولة، العدد 3، لسنة 2003، ص ص 124-125.
21- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 7440 مؤرخ في 2003/04/15، مجلة مجلس الدولة، العدد 04 لسنة 2003، ص 127.
22- قرار مجلس الدولة رقم 011010، مؤرخ 2003/11/18، قرار رقم 10956 مؤرخ في 2003/12/16، مجلة مجلس الدولة، العدد 05 لسنة 2004، ص ص 189-191.

23- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 182880، مؤرخ في 2000/07/10، قضية الشركة ذات المسؤولية المحدودة لإنتاج الاسرة والمفروشات، ترني، تلمسان ضد مسؤول الإدارة الجبائية لولاية تلمسان، (غير منشور).

24- قرار مجلس الدولة (الغرفة الاولى) رقم 141813، مؤرخ في 2000/09/18، قضية (ب ل) ضد المديرية الولائية للضرائب ولاية قسنطينة، (غير منشور).

25- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 26022، مؤرخ في 2006/06/14، قضية (س ع ب ر) ضد مديرية الضرائب لولاية بومرداس، (غير منشور).

26- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 26559، مؤرخ في 2006/04/19، قضية (ش د م م المدينة الجديدة للتجارة) ضد مديرية الضرائب لولاية جيجل، (غير منشور).

27- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 27069، مؤرخ في 2006/06/14 ، قضية (ب ع) ضد مديرية الضرائب لولاية وهران، (غير منشور).

28- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 27938، مؤرخ في 2006/06/14 ، قضية (ط ب) ضد مديرية الضرائب لولاية جيجل، (غير منشور).

29- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 28729، مؤرخ في 2006/06/14، قضية (ب ر) ضد مديرية الضرائب لولاية جيجل، (غير منشور).

30- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 28833، مؤرخ في 07/12/ 2007، قضية (د ا) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة، (غير منشور).

31- قرار مجلس الدولة(الغرفة الثانية) رقم 29102، مؤرخ في 2007/07/12، قضية مديرية الضرائب لولاية وهران غرب ضد (ح ا)، (عير منشور).

32- قرار مجلس الدولة(الغرفة الثانية) رقم 32479، مؤرخ في 2007/02/14، قضية مديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج ضد (ب ع)، (غير منشور).

33- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 32694، مؤرخ في 2007/02/14 ، قضية (ك ر) ضد مديرية الضرائب لولاية سطيف، (غير منشور).

و- شبكه الانترنيت :

- خليل القندري

هيكلة القضاء الجبائي الإداري،ملتقى" القاضي الجبائي" ليومي 3 و4 جانفي2002، الجمعية التونسية للقانون الجبائي،./http//www.profiscal.com.

ثانيا – باللغة الفرنسيه:

A– OUVRAGES :

1- Charles Debbasch , Jean-Claude Ricci

Contentieux administratif, 8è édition DALLOZ 2001**.**

2- Christian Gabolde

Procédure des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel, 6è édition, DALLOZ, 1997.

3- Emmanuel Langavant, Marie-Chrestine Rouault

Le contentieux administratif, MASSON, Paris 1987.

4- **François Pillet, Eugène Bangoura**

Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal, 3è édition,Litec, groupe Lexis Nexis, Paris.

5- **Gilles NOEL**

La réclamation préalable devant le service des impôts, LGDJ, Paris 1985.

6- **Jacques ARRICHI DE CASANOVA**

Savoir lire et décoder les décision du juge administratif, le contentieux fiscal, sous concours,Gilles BACHELIER, Edition Fondation Entreprise, Paris, 1994.

7- **Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou**

Procédures Fiscales, 4è édition, DALLOZ , Paris 2007.

8- Jean LAMARQUE

CONTENTIEUX FISCAL (Généralités), Répertoire contentieux administratif, DALLOZ, mise à jour,mai 2003

9- **Jean LAMARQUE**

CONTENTIEUX FISCAL (Réclamation préalable), Répertoire contentieux administratif, DALLOZ, mise à jour, mai 2003.

10- **Louis TROTABAS, JEAN-MARIE Cotteret**

Droit fiscal, 8è édition, DALLOZ, 1997.

11- **RENE CHAPUS**

Droit du contentieux administratif, 13è édition, Montchrestien Paris 2008.

12-**Véronique Sélinsky, Philippe Cottet, Catherine Giroudroux**

Faire face aux contrôles de l'administration, Lamy échos , Paris, 1992.

B- THESES:

- **Sophie LAMBERT-WIBER**

Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal, thèse de doctorat, université de ROUENE,France 1996.

C- ARTICLES :

1- BENALI Brahim

Présentation du nouveau code des procédures fiscales, Revue du conseil d'Etat, (Numéro spécial), le contentieux fiscal, 2003, pp27-32.

2- BENBADIS. F

La condition de la décision administrative préalable: son impact sur le nouveau schéma de la procédure administrative contentieuse, Revue IDARA, N° 2-1997, pp 123-131.

3- CHASTAGNARET Manuel

Le règlement non contentieux des litiges: l'exemple du droit fiscal, Revue de la recherche juridique, Presses universitaires d'Aix-Marseille, N°3, 2004, pp 1994-2011.

4- DENEDENI Yahia

Le Contentieux Fiscal, Séminaire du 29-30 et 31 Mai 2004.

5- _____ L'apport fiscal de la loi de finances de 2006, Revue Critique de Droit et Sciences Politiques, Faculté de Droit, Université Mouloud Mammeri Tizi Ouzou, N°2- 2007, pp 6-21.

6- **GABARDA Olivier**

< L'intérêt d'une bonne administration de la justice >, Etude de droit du contentieux administratif, RDP, N°1,Janvier - Février 2006, pp 153-184.

7- GHANEMI.A

Le contentieux fiscal en Algérie, Revue du conseil d'Etat, (Numéro spécial), le contentieux fiscal, 2007, pp 37-53.

8- KHELLOUFI. R

Réflexions sur l'impact de la constitution de 1996 sur la justice administrative, Revue IDARA, N°01-2002, pp 41-74.

D– DOCUMENTS :

1- Ministère des finances, DGI, Recouvrement de l'impôt, Contentieux de l'assiette de l'impôt, Bulletin des services fiscaux, N° 13,Décembre 1995.

2- Ministère des finances, DGI, Contentieux fiscal, Bulletin des services fiscaux, N° 14, Décembre 1996.

3- Ministère des finances, DGI, Les recours devant les commissions, Bulletin des services fiscaux, N° 16, septembre 1996.

4- Ministère des finances, DGI, le contentieux devant la justice, Bulletin des services fiscaux, N° 17, décembre 1996.

5- Ministère des finances, DGI, recouvrement de l'impôt, Bulletin des services fiscaux ,N° 19, mars 2000.

6- Ministère des finances, DGI, Direction du Contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses, Juillet 2005.

E– Site Internet :

1- KAMMOUN Slim, La nature juridique du contentieux fiscal, Sfax, 3 et 4 janvier 2002, Association Tunisienne de Droit Fiscal, *http//www.profiscal .com*/.

-*2* Olivier Négrin, La phase administrative du contentieux fiscal en France. http//www.profiscal/.com/.

فهرس الموضوعات

الموضوع	الصفحه
مقدمه	**04**
الفصل الاول: امتيازات الإدارة الجبائية في المجال الضريبي	**11**
المبحث الاول: ماهية المنازعة الضريبية	**13**
المطلب الاول: مفهوم المنازعة الضريبية	**13**
الفرع الاول: تعريف المنازعة الضريبية	**13**
اولا: التعريف الفقهي	**13**
ثانيا: التعريف التشريعي	**15**
الفرع الثاني: خصائص المنازعة الضريبية	**15**
اولا: الخصائص الموضوعية	**16**
ثانيا: الخصائص الإجرائيه	**17**
المطلب الثاني: صور المنازعة الضريبية	**19**
الفرع الاول : منازعات الوعاء	**19**
الفرع الثاني: منازعات التحصيل	**21**
اولا - المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة	**21**
ثانيا - طلب إيقاف التسديد	**24**
المبحث الثاني امتيازات الإدارة الجبائية في تنظيم الضريبة	**26**
المطلب الاول: امتيازات الإدارة في تحديد الوعاء الضريبي	**26**
الفرع الاول: المراقبة الجبائية كنظام لتاسيس وعاء الضريبة	**27**
اولا: التحقيق في الوثائق	**27**
ثانيا: التحقيق في المحاسبه	**28**
ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامه	**30**
الفرع الثاني: الفرض التلقائي للضريبة	**33**
اولا: رفض المحاسبة	**33**
ثانيا: التقييم التلقائي للضريبه	**34**

المطلب الثاني: امتيازات الإدارة في تحصيل الضريبة 35
الفرع الاول: الغلق المؤقت للمحلات المهنية وبيعها 35
اولا: الغلق المؤقت للمحل المهني 36
ثانيا: بيع المحل المهني 37
الفرع الثاني: الحجز وإشعار الغير الحائز 39
اولا: الحجز 39
ثانيا: إشعار الغير الحائز 39
المبحث الثالث: امتيازات الإدارة الجبائية للنظر في منازعات الضرائب المباشرة 43
المطلب الاول: التظلم الإداري امام المدير الولائي للضرائب 43
الفرع الاول: شروط التظلم الإداري 44
اولا: شروط قبول التظلم 44
1 – الشروط المتعلقة بالمتظلم (الشاكي) 45
2 – الشروط المتعلقه باجل تقديم الشكوى 50
ثانيا: الشروط المتعلقه بشكل الشكوى وموضوعها 55
1- شكل الشكوى 55
2 - موضوع الشكوى 56
الفرع الثاني: التحقيق في التظلم والفصل فيه 59
اولا: التحقيق في التظلم 59
1 - مدى إلزامية إجراء التحقيق 60
2 - مدة التحقيق والجهة المختصة به 60
3 - كيفيات التحقيق 62
ثانيا: الفصل في التظلم 64
1 - السلطة المختصة بالفصل في التظلم 64
2 - قرار السلطة الفاصلة في التظلم 67
المطلب الثاني: التظلم امام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة 72
الفرع الاول: التشكيلة البشرية للجان الطعن الإدارية 72

اولا: تكوين لجنة الدائرة 73

ثانيا: تكوين لجنة الولاية 74

ثالثا: تكوين اللجنة المركزية 75

الفرع الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية 76

اولا: اختصاصات لجنة الدائرة 77

ثانيا: اختصاصات لجنة الولاية 77

ثالثا: اختصاصات اللجنة المركزية 78

الفرع الثالث: الطبيعة القانونية لاراء لجان الطعن الإدارية 79

الفصل الثاني: الرقابة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة 82

المبحث الاول: المسائل الإجرائية المتعلقة بالدعوى الضريبية 84

المطلب الاول: المسائل المرتبطة بالاختصاص 84

الفرع الاول: الطبيعة القانونية للنزاع الضريبي 85

اولا: النزاع الضريبي نزاع إداري 85

ثانيا: النزاع الضريبي هو بالاساس نزاع القضاء الكامل 89

1- مبررات انتماء النزاع الضريبي إلى القضاء الكامل 89

2- النتائج المترتبة عن انتماء النزاع الضريبي إلى القضاء الكامل 90

الفرع الثاني: تحديد الجهة القضائية المختصه بالنزاع الضريبي 92

اولا: الاختصاص الوحيد والاصيل للقاضي الإداري في نظر النزاع الضريبي في القانون الجزائري 93

1 – المعيار العضوي كاساس لاختصاص القاضي الإداري للفصل في منازعات الضرائب المباشرة 93

2- تحديد مجال اختصاص المحكمة الإداريه 94

ثانيا: ازدواجية العدالة الضريبية في فرنسا 97

المطلب الثاني: شروط قبول الدعوى 99

الفرع الاول: الشروط المتعلقة بالعريضة 100

اولا: شكل العريضة 100

1- تحرير العريضة على ورق مدموغ 101
2- توقيع العريضة 102
3- ضرورة إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه 104
ثانيا: محتوى العريضة 106
الفرع الثاني: شرط الميعاد 109
اولا: تحديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية 109
ثانيا: بدء سريان الميعاد وانتهائه 112
المبحث الثاني: إجراءات سير الدعوى الضريبية امام المحكمة الإدارية 115
المطلب الاول: إجراءات التحقيق والحكم في الدعوى 115
الفرع الاول: إجراءات التحقيق في الدعوى 116
اولا: إجراءات التحقيق العامة 116
1 – دور القاضي الإداري في تسيير ملف القضيه 117
2 – عبء الإثبات في الدعوى 118
ثانيا: إجراءات التحقيق الخاصه 122
1- التحقيق الإضافي 122
2- مراجعة التحقيق 123
3- إجراء الخبرة 124
الفرع الثاني: قرار المحكمه الإداريه 129
اولا: محتوى القرار 129
ثانيا: تبليغ القرار 131
المطلب الثاني: مدى سلطات القاضي الإداري في الدعوى 132
الفرع الاول: سلطات القاضي الإداري في الدعوى 133
اولا: سلطة القاضي في إجراء الصلح 133
ثانيا: سلطة القاضي في تسيير إجراءات التحقيق 135
1- سلطة القاضي في البحث عن الادله 135
2- سلطة القاضي في اتخاذ الإجراءات التحقيقية المناسبة 136

3- سلطة القاضي في مراقبة إجراءات الخبرة 136
الفرع الثاني: محدودية سلطات القاضي الإداري في الدعوى الضريبية 137
اولا: لا يمكن للقاضي الحلول محل الإدارة 138
ثانيا: لا يمكن للقاضي توجيه اوامر للإدارة 139
ثالثا: لا يمكن للقاضي الحكم بالتعويض للمكلف بالضريبة 140
المبحث الثالث: إجراءات الاستئناف امام مجلس الدولة 141
المطلب الاول: شروط قبول الاستئناف 141
الفرع الاول: الشروط المتعلقة باشخاص الخصومة 142
اولا: الصفة 142
ثانيا: المصلحة 143
الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالحكم المستانف 144
اولا: ان يكون قضائيا 144
ثانيا: ان يكون صادرا عن المحكمة الإدارية 144
ثالثا: ان يكون ابتدائيا 145
الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالعريضة 145
اولا: بيانات عريضة الاستئناف 145
ثانيا: توقيع عريضه الاستئناف من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدوله 146
ثالثا: تقديمها في الميعاد المحدد 147
المطلب الثاني: اثار الاستئناف 149
الفرع الاول: سلطات مجلس الدولة 149
اولا: الفصل في النزاع من جديد 149
ثانيا: عدم قبول طلبات جديدة 150
ثالثا: التحقيق في الدعوى 150
الفرع الثاني: قرار مجلس الدولة 151
اولا: شكل القرار ومحتواه 151
ثانيا: تبليغ القرار 152

الخاتمه: 153
الملاحق: 160
قائمه المراجع: 167
الفهرس: 180

ملخص

تمثل منازعات الضرائب المباشرة إطارا خاصا ضمن مجال المنازعات الإدارية بصفة عامة، بالنظر إلى طبيعتها الخاصة، بحيث تتميز بتشعب النصوص القانونية التي تحكمها، وتعقد الإجراءات المتبعة من اجل حلها، خاصة ما يتعلق بضرورة رفع شكوى ضريبية من طرف المكلف امام الإدارة نفسها التي قامت بتحديد الوعاء الضريبي وتحصيله، مستعملة في ذلك كل اساليب السلطة العامة، مما يجعل منها خصم وحكم في نفس الوقت، في مواجهة مكلف بالضريبة لا يملك إلا اللجوء إلى القضاء من اجل حماية حقوقه.

وبناءا على هدا تكون الرقابة القضائية هي الضامنة لحقوق المكلف بالضريبة، يلعب القاضي الإداري دورا بارزا فيها، بحيث يسعى إلى ضمان حقوق كلا الطرفين المتنازعين والتوفيق بين طلباتهما، من جهة طلبات المكلف بالضريبة الرامية إلى إلغاء الضريبة إدا كانت غير مشروعة او تخفيضها، ومن جهة اخرى ضمان حقوق الخزينة العمومية في تمويلها بالإيرادات المالية.

ومن اجل معالجة هدا الموضوع قسمنا دراستنا إلى فصليين اساسين، نتناول في الاول امتيازات الإدارة في المجال الضريبي سواء قبل إثارة المنازعة او خلالها، والثاني خصصناه للرقابة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، نعالج فيه الإجراءات المتبعة امام القضاء ودور القاضي فيها.

RESUME :

Le contentieux des impôts directs constitue un cadre particulier dans le domaine de contentieux administratif d'une façon globale, par sa nature juridique, voire sa complexité et la spécificité de ses procédures, notamment en ce qui concerne l'obligation de formuler un recours administratif préalable devant l'administration fiscale, qui, dotée des avantages de la puissance publique, tant que dans la phase précontentieuse que dans la phase contentieuse, reste juge et partie, face à un contribuable faible,n'a que le recours à la justice.

De ce fait, le contrôle juridictionnel est plus qu'indispensable pour la préservation des droits du contribuable, et le juge administratif doit veiller à ce que un procès équitable soit assuré, ainsi que garantir les droits des deux parties antagonistes; le contribuable qui estime lésé de ses droits et qui entend consentir à son obligation avec une exacte mesures, d'une part, et les préoccupations du trésor qui veut assurer la prescription de l'impôt pour financer les charges publiques, d'autre part.

Dans ce sens, et en vue de développer notre thème, nous avons réparti notre étude en deux parties, en évoquant dans la première les prérogatives de l'administration en matière fiscale, et la seconde, le contrôle juridictionnel dans le contentieux des impôts directs.