

إزدواجية الإجراءات في النزاع الضريبي

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق
فرع قانون الأعمال

إشراف الأستاذ:
أ.د/ معاشو عمّار

إعداد الطالب:
محمد بن يمينه

لجنة المناقشة:

أ.د/ بوبشير محند أمقران	أستاذ بجامعة مولود معمري . تيزي وزو	رئيسا
أ.د/ معاشو عمّار	أستاذ بجامعة مولود معمري، تيزي وزو	مشرفا و مقرا
أ.د/ شكلاط رحمة	أستاذة بجامعة مولود معمري . تيزي وزو	ممتحنا

تاريخ المناقشة: يوم 07 مارس 2019

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

إلى الوالدين الكريمين رحمهما الله

قائمة أهم المختصرات

باللغة العربية:

قانون الإجراءات الجبائية	ق إ ج
قانون الضرائب المباشرة	ق ض م
قانون المالية	ق م
المدير الولائي للضرائب	م و ض
هيئة كبريات المؤسسات	ه ك م
مدير هيئة كبريات المؤسسات	م ه ك م
مركز الضرائب	م ض
لجان الطعن الإدارية	ل ط إ
رئيس مركز الضرائب	ر م ض
المركز الجواري للضرائب	م ج ض
وزارة المالية	و م
المديرية العامة للضرائب	م ع ض
مديرية المنازعات	م م

مقدمة:

اضطرت الجزائر بعد الأزمة الاقتصادية و المالية التي شهدتها منتصف عقد الثمانينات من القرن الماضي ، إلى القيام بعدة إصلاحات على نظامها الاقتصادي بداية من الإنتقال من نظام الإقتصاد الموجه القائم على تحكم الدولة في كل مفاصل العملية الاقتصادية و احتكارها لكل وسائل الإنتاج إلى النظام الاقتصادي الحر، الذي يشجع على تحرير النشاط الاقتصادي من كل القيود التي كانت تشل حركته بما فيها فتح المجال لحرية تملك وسائل الإنتاج من خلال تشجيع القطاع الخاص على البروز و المشاركة بفعالية في التطوير الاقتصادي بإنشاء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، إلى تحرير التجارة الخارجية و فتحها أمام الخواص بعدما كانت طوال فترة ما بعد الإستقلال حكرا على الدولة فقط ، و كذا بتقليص الدور الاحتكاري للدولة في مجالات إقتصادية ضيقة و ذات أبعاد سيادية ، من خلال تشجيع الإستثمار الخاص المحلي و الأجنبي.

و قد رافق كل هاته المظاهر الجديدة الطارئة على الإقتصاد الجزائري تطوير مواز لها شمل كل الأطر القانونية و التنظيمية ، بداية من التعديل الدستوري لسنة 1989⁽¹⁾ الذي أقر التوجه الجديد نحو الحرية الاقتصادية و حرية التملك ، و الذي شكل القاعدة الإيديولوجية لكل التغييرات الاقتصادية اللاحقة ، وصولا إلى النصوص القانونية و التنظيمية ذات الصلة بالنشاط الاقتصادي و التي تؤطر حركته المستمرة و المتجددة .

و في هذا الإطار ، عرفت الجزائر تعديلات مستمرة للقوانين التي تحكم النشاط الاستثماري التي شهدت عمليات تطوير متلاحقة آخذة بعين الاعتبار الإحتياجات الخاصة بالإقتصاد

(1) التعديل الدستوري الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 89-18 المؤرخ في 28 فيفري 1989 بالجريدة الرسمية العدد 9 الصادرة بتاريخ 01 مارس 1989.

الوطني التي تضع نصب عينيها استيراد و جذب رأس المال الأجنبي و في نفس الوقت تلبي تطلعات أصحاب رؤوس الأموال المحليين و الأجانب من خلال تقديم الضمانات القانونية الكفيلة باستقرار نشاطهم و المقترنة مع المحفزات التسهيلية و الامتيازات المشجعة على إختيار الجزائر كوجهة استثمارية مفضلة في ظل المنافسة الدولية في هذا المجال.

و لم تتوقف الإصلاحات عند هذا المستوى ، بل شملت الإصلاحات حتى الممارسات التجارية المتوسطة و الصغيرة من خلال تشجيع أصحاب الحرف و المهنيين و ملاك رؤوس الأموال الصغيرة على النشاط بتقديم التسهيلات فيما يتعلق باستصدار السجلات التجارية و مختلف رخص المهن و الحرف ، و بمزامنة و تحديث النصوص القانونية و التنظيمية لهاته النشاطات كلها .

و قد نجم عن كل هذا تطور كبير في الحركية الإقتصادية و توسع في حجم رؤوس الأموال المتداولة و زيادة كبيرة في النشاط التجاري بمختلف أشكاله ، و مع كل هذا ازدادت الحاجة لتدخل الدولة (وفقا للمفهوم الحديث الآخذ في الإتساع أكثر فأكثر باعتبارها الدولة المنظمة أو الدولة الراعية) خصوصا مع ازدياد التعداد السكاني و زيادة الحاجات الإجتماعية و تطورها الكبير كتكريس التعليم المجاني للجميع و رعاية الصحة العامة (بالرغم من أنها كانت سياسات معتمدة منذ الاستقلال) و تيسير أسباب الرفاهية الاجتماعية ... مع ما يستلزمه ذلك من إنفاق كبير و تكاليف و أعباء ضخمة ، و معه ازدادت حاجة الدولة لمصادر مالية تغطي بها هاته النفقات و الأعباء .

و من ثم كان على الدولة إعادة تنظيم قطاعها المالي و سياستها النقدية لتنماشى بدورها مع النمط الإقتصادي الجديد ، و تعتبر الجباية و النظام الجبائي مقوما مهما من مقومات القطاع المالي في الجزائر كما في كل الدول الحديثة ، و لا تستغني عنه أي دولة مهما كانت مقدراتها الإقتصادية ، و هذا باعتباره رافدا ماليا مهما و مستقرا لميزانية الدول .

و بالحديث عن الجباية أو النظام الجبائي ، تظهر الضريبة كمكون أساسي فيه ، و منها تتفرع بقية عناصر النظام الجبائي ، فالاعتناع بفكرة الضريبة كمصدر لدخل الدولة هو الذي استدعى التفكير في كيفية تحصيلها و الجهة التي تحصل منها و مقدار ما يتم تحصيله من كل جهة و بعد ذلك كيفية توزيعها من جديد بالطرق التي تؤدي به الغرض الذي وجدت من أجله ، و كل هذا يشكل ما يعرف بالنظام الضريبي في كل دولة .

يعبر النظام الضريبي وفقا لكثير من الآراء الفقهية عن مجموعة الضرائب والرسوم المطبقة في بلد ما و التي تستدعي وجود تنظيم هيكلي معين ، أو هو في تعريف آخر مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من حصر و تدقيق و ربط و تحصيل، و بالنسبة للنظام الضريبي الجزائري فانه يتكون من مجموعة من الضرائب والرسوم تتمثل في الضرائب المباشرة ، الرسوم على رقم الأعمال، الضرائب غير المباشرة ، حقوق التسجيل و حقوق الطابع .

تعرف الضريبة بأنها اقتطاع مالي تفرضه الدولة، يدفع من قبل الخاضعين لها أو الممولين وفقا لقواعد قانونية، بصورة نهائية و جبرية، من دون مقابل، لتغطية أعباء الدولة و المجموعات المحلية، في سبيل تحقيق غايات اقتصادية أو اجتماعية عامة، و جاء في معجم المصطلحات القانونية في التشريع الجزائري لمؤلفته ابتسام القرام تعريف الضريبة بأنها اقتطاع نقدي تقوم به السلطات يجب أن يخضع إنشاؤه للقانون، فهو وسيلة تحصل به الدولة و الجماعات العمومية على موارد تستلزمها الميزانية من أجل تغطية الأعباء العمومية (الاجتماعية و الاقتصادية)، بأن يؤخذ من كل شخص حسب قدرته في المساهمة المقررة من قبل القانون.

و لا بأس في هذا الخصوص الإشارة إلى الأدوار و الوظائف المتعددة التي تلعبها الضريبة و تؤديها باعتبارها أداة من أدوات الدولة الحديثة في تنفيذ سياساتها المختلفة ، فلا يخفى أن للضريبة وظيفة مالية ، و هذا من خلال إحداث التوازن في ميزانية الدولة بين نفقاتها و مواردها و إن كان هذا الدور يختلف من دولة لأخرى باختلاف إمكاناتها الذاتية .

كما يعرف للضريبة دورها الإقتصادي الكبير ، من خلال استعمالها كأداة للتأثير على الهيكل الإقتصادي للمجتمع من خلال تشجيع و حث الأشخاص على التوجه نحو الادخار مثلا و ذلك بمنح امتيازات جبائية للمدخرين ، أو معالجة التضخم عن طريق رفع الضرائب، أو حتى جلب المؤسسات الصناعية و التجارية والخدماتية نحو التصدير و ذلك بإعفاءها من أغلب الضرائب و الأداءات ، و كذا معالجة وتوجيه و تهذيب النمط الإستهلاكي للمجتمع من خلال رفع الرسوم و الضرائب على سلع معينة دون سلع أخرى .

و إلى جانب ذلك ، عدد الفقهاء وظائف أخرى ، كالدور الإجتماعي الذي تستخدم فيه الدولة الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني و العبء الجبائي بين مختلف مكونات المجتمع سواء عند الإقتطاع أو عند التوزيع ، في حين تستعمل بعض الدول الضريبة لأغراض سياسية قصد تعويد المجتمع على أنماط حياتية معينة أو للحد من سيطرة فئات معينة على فئات أخرى بقدراتهم المادية التي تمنحهم نفوذا سياسيا كبيرا ، و هنا تلجأ الدول إلى محاربة مظاهر الثراء الفاحش من خلال فرض ضرائب على الأملاك و غيرها .

إن ، و بالنظر إلى كل هاته الأهمية التي تمثلها الضريبة اقتصاديا و اجتماعيا ، فإنه كان يتعين على الدولة عند وضعها لسياساتها الضريبية أن توفر فيها عناصر العدالة و التوازن ، حتى لا يكون لها (السياسات الضريبية) تأثيرا سلبيا على المكلفين بالضريبة ، مما ينعكس على نوعية علاقاتهم بالدولة و أجهزتها من جهة ، و ينعكس سلبا أيضا على طريقة تعاطيهم مع التزاماتهم الضريبية من جهة أخرى ، و هذا ما حرص عليه المشرع الجزائري عند وضعه لمختلف النصوص القانونية المرتبطة بالضريبة و بالنظام الضريبي ، الذي شهد تطورات تدريجية بطيئة منذ الاستقلال أخذت بعين الاعتبار حالة المجتمع و أوضاع فئاته المختلفة.

و من ثم، فإن من مظاهر العدالة الضريبية أن لا يتحمل المكلف بالضريبة أعباء ضريبية

تفوق قدراته التكاليفية⁽¹⁾، و أن يُفتح أمامه المجال للاحتجاج في حالة شعوره بأنه عرضة لممارسة تعسفية أو تمييزية من قبل السلطة الإدارية القائمة على النظام الجبائي، بهدف ربطه بالضريبة بطريقة تفتقر إلى الشرعية، أو عند إدراكه لوجود خطأ في حسابها، و هو الاحتجاج الذي يأخذ صورة المنازعة الضريبية التي يكون الغرض منها التوصل إلى التقدير السليم للضريبة .

و لما كانت الأهمية التي تكتسبها الضريبة باعتبارها اقتطاعا ماليا إجباريا يدخل في تكوين الموازنة العامة للدولة تستدعي أن يخصصها المشرع بنصوص قانونية تدرج عادة و بطبيعتها ضمن قواعد القانون الإداري ، و ما يتبع ذلك من امتياز السلطة العامة الذي يمنح الإدارة الضريبية القوة الإلزامية الاستثنائية التي تتيح لها حق إصدار الأوامر و التعليمات و الحق في التنفيذ المباشر و غيرها من الامتيازات الأخرى ، فإن إشكالات كثيرة ستخلق عند محاولة إيجاد التوازن المطلوب بين كل ذلك ، أي حماية مصالح الإدارة الضريبية باعتبارها ممثلة لخزينة الدولة ، و بين حق المواطن أو المكلف بالضريبة في أن تكون الأعباء الضريبية الواقعة عليه تتلائم مع قدراته ، و عند هذا المستوى يبرز مفهوم المنازعة الضريبية كعنوان للأشكال التي تأخذها مساعي إيجاد التوازن المشار إليه سابقا، و التي تستدعي توفير أدوات قانونية للطرفين لضمان مصلحة كل طرف و حماية حقوقه .

فالمنازعة الضريبية التي هي موضوع دراستنا الحالية هي الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة بمناسبة تطبيق القواعد القانونية المتعلقة بربط الضريبة أو تحصيلها ، و قد عرفها بعض الفقهاء بأنها مجموعة القواعد المطبقة على الاختلافات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين و الناتجة عن عدم الاتفاق حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد و تغطية الضريبة من جهة و البحث و التحقيق في المخالفات من جهة أخرى .

(1) المادة 61 من دستور سنة 1989 و المادة 78 من دستور سنة 1996 الصادر بموجب المرسوم

الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07 ديسمبر 1996 بالجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة

في 08 ديسمبر 1996 المعدل .

و ضمن التطور الذي ميز النصوص القانونية و التنظيمية التي رافقت عمليات الإصلاح منذ بداية التسعينيات الماضية ، التي شملت النظام المالي ككل بما فيه النظام الضريبي ، ظهر سنة 2002⁽¹⁾ (بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة ذاتها) النص القانوني المتمثل في قانون الإجراءات الجبائية باعتباره نصا خاصا يجمع شتات النصوص القانونية المتعلقة بالإجراءات الجبائية و منها النصوص المسيرة و المؤطرة للمنازعة الضريبية و التي كانت مدرجة و موزعة ضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

إن هذا النص جاء بعد عدة مطالبات من جهات متعددة سواء أكاديمية أو جهات على صلة بالموضوع خصوصا المتعاملين في المجال الاقتصادي الذين يهتمهم وضوح القواعد القانونية المتعلقة بالمنازعات الضريبية التي هم معنيون بها بحكم نشاطهم الاقتصادي الخاضع للضريبة ، و بالرغم من صدور هذا القانون ، إلا أن النقاش استمر حول مدى استجابة أحكامه لتطلعات المكلفين بالضريبة و حول مدى اشتماله على الضمانات التي تحقق العدالة و التوازن المشار إليهما سابقا .

أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية الموضوع من زاويتين:

الأولى : في الخصوصية التي منحها المشرع للإجراءات الجبائية و جعلها في واجهة النصوص التي تجسد مفهوم امتياز السلطة العامة ، إذ جعل كل العناصر المرتبطة بالضريبة و النظام الضريبي و حقوق الخزينة العامة و غيرها محمية بنصوص خاصة تكرر مبدأ امتياز الإدارة في علاقاتها و في تعاملها مع الأفراد .

الثانية : في التغييرات العديدة التي تعرفها نصوص قانون الإجراءات الجبائية و في وجوب تحيين الدراسات المتعلقة به لمسايرة منحنى تغيراته و تطوره المتسارع و المستمر و معاينة اتجاه هذا التطور في الجانب المتعلق بالتوازن بين مصلحة الفرد (المكلف بالضريبة) و الإدارة.

(1) القانون رقم 01-21 المؤرخ في 21 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 79.

الأشكالية

إن الإشكالية التي نسعى للإجابة عنها من خلال هاته الدراسة تتمثل أساسا في التساؤل عن الغرض و الهدف من الازدواجية الإجرائية ذات الطابع الإلزامي التي تميز المنازعة الضريبية على خلاف سائر الإجراءات المعمول بها في المنازعات الادارية الأخرى .

منهجية البحث

إن الإجابة عن هاته الإشكالية استدعت القيام بهذا البحث الذي اعتمدنا فيه على المنهجين الوصفي و التحليلي، و محاولة استقراء الأبعاد التي يهدف إليها المشرع من وراء بعض النصوص ، وقد قمنا بتقسيم المذكرة إلى فصلين:

الفصل الأول نتناول فيه الإجراءات الإلزامية أمام الإدارة الضريبية و كذا التظلمات الاختيارية التي يمكن تقديمها أمامها .

الفصل الثاني نتناول فيه الإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية سواء المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة .

الفصل الأول:

الإجراءات الإدارية للنزاع الضريبي

يظهر من عنوان الفصل أن المشرع الجزائري و مسايرة لأغلب الأنظمة الضريبية في العالم، قد ميز بين مراحل النزاع الضريبي من خلال تقسيم إجراءاته إلى مرحلتين أساسيتين : مرحلة الطعن الإداري، الذي يشمل بدوره مرحلتين، إحداها إلزامية تتم أمام الإدارة الضريبية ذاتها تتمثل في الطعن الإداري المسبق و الذي عبر عنه المشرع بعبارة "الطعن النزاعي" ، و أخرى اختيارية عن طريق اللجوء للطعن أمام إحدى اللجان الإدارية وفقا للمعايير التي سيأتي بيانها لاحقا ، و يليها مرحلة الطعن القضائي بعد استنفاد إجراءات الطعن الإداري بمراحله بالنسبة لنزاعات الطعن النزاعي ، و مرحلة اللجوء إلى الإدارة الضريبية و لجان الطعن بالنسبة لنزاعات الطعن الولائي .

و بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية ، فإن المشرع قد ضمن الإجراءات الخاصة بالمنازعات في الجزء الثالث منه بداية من المادة 70 ، و جعل الباب الأول من الجزء الثالث خاصا بالمنازعات الضريبية التي قصد بها منازعات الطعن النزاعي وفقا لما يتضح من مضمون المادة 70 ذاتها ، و قسم هذا الباب إلى أربعة فصول :

- شمل الفصل الأول الإجراءات الأولية لدى إدارة الضرائب بداية من المادة 71 إلى غاية المادة 79.

- شمل الفصل الثاني الإجراءات أمام لجان الطعن التي تضمنتها أحكام المواد 80، 81 و 81 مكرر .

- و شمل الفصل الثالث الإجراءات أمام المحكمة الإدارية ضمن المواد من 82 إلى غاية 89 .

- بينما شمل الفصل الرابع إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة بالمادتين 90 و 91 .

أما الباب الثاني فإنه قد خصصه للطعن الولائي بداية من المادة 92 أين قسمه إلى فصلين :

- شمل الفصل الأول طلبات المكلفين بالضريبة ، و هذا ضمن المادة 93 و 93 مكرر .

- بينما شمل الفصل الثاني كليات قابضي الضرائب و هذا ضمن المادة 94 منه.

و من ثم فإن الفصل الأول من هاته المذكرة سيتم تقسيمه إلى مبحثين : نتناول في المبحث الأول إجراءات المنازعة الضريبية أمام الجهة الإدارية الضريبية التي أصدرت القرار المتسبب في وجود المنازعة بما فيها إجراءات الطعن النزاعي و إجراءات الطعن الولائي و منازعات التحصيل ، و في المبحث الثاني إجراءات اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية المنشأة لغرض النظر في المنازعات الضريبية و كل ما يحيط بعملها .

المبحث الأول:

النزاع الضريبي أمام الإدارة الضريبية:

تبين مختلف نصوص قانون الإجراءات الجبائية أن الإدارة الضريبية تتدخل في مرحلة ما في كل أنواع نزاعات الضرائب ، سواء كان المكلف بالضريبة أو المدين بها هو من باشر إجراءات المنازعة كما هو الحال في نزاعات الوعاء الضريبي التي تأخذ شكل الطعن النزاعي ، الذي يقع عبء تحريكه على عاتق المدين بالضريبة أو المكلف بها ، أو في النزاعات التي تثار بمناسبة الإلتماس الذي يتقدم به المدين بالضريبة للإدارة الضريبية بسبب العوز أو ضيق الحال و هو ما يسمى بالطعن الولائي و الذي يمكن أن تباشره الإدارة الضريبية ذاتها في الجوانب التي تخصها وفقا لما تحدده نصوص قانون الإجراءات الجبائية .

و قد أتاح قانون الإجراءات الجبائية من جهة أخرى للمدينين بالضريبة إمكانية منازعة الإدارة الضريبية في الإجراءات التي تباشرها لتحصيل مستحققاتها من الضرائب لديهم و التي تأخذ

شكل المنازعة في وجود إجراء المتابعة في حد ذاته و شكل المنازعة في إجراء التحصيل القسري (الجبري).

فالمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية تلزم المكلف بالضريبة أو المدين بها الذي يطعن نزاعيا في أعمال الإدارة أن يوجه شكواه حسب الحالة إلى رئيس المصلحة الضريبية التي يتبعها مكان فرض الضريبة سواء المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب .

بينما أكدت المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية أن السلطة الإدارية دون غيرها هي التي تختص بالنظر في الطلبات الإلتماسية (الطعن الولائي) المرفوعة من المكلفين بالضريبة أو المدينين بها كما يمكنها طبقا للمادتين 94 و 95 و غيرها أن تباشر من تلقاء نفسها بعض إجراءات الطعن الولائي لصالح المكلفين بالضريبة أو المدينين بها .

أما المواد 153 وما بعدها من ذات القانون فتبين الاجراءات واجبة الاتباع عند الاحتجاج على عمليات تحصيل الضرائب و الرسوم المعدة من طرف إدارة الضرائب و هو ما يسمى بمنازعات التحصيل ، و كل هذه النقاط سيتم تفصيلها ضمن المبحث الحالي.

المطلب الأول:

منازعات الوعاء الضريبي

وهي نزاعات في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية⁽¹⁾، إذ يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار الصادر ضده من الإدارة الضريبية بشأن تحديد الوعاء الخاضع للضريبة و حساب الحصص الضريبية المترتبة عنه، أن يتوجه إلى الإدارة الضريبية بنوعين من الشكاوى أو الطعون : الأولى هي الطعن النزاعي أو الشكاوى النزاعية و الثانية هي الشكاوى الإعفائية أو الطعن الولائي حسب تسمية قانون الإجراءات الجبائية .

الفرع الأول:

الطعن النزاعي : le recours contentieux

أولا : مفهوم الطعن النزاعي:

جاء النص على مفهوم الطعن النزاعي في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على أنه "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي ، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو

(1) يحي بدايرية ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، مذكرة ماجستير،

جامعة باتنة ، الجزائر ، ص25

تنظيمي" .

و الظاهر أن تسمية الطعن النزاعي جاءت لتمييزه عن الطعن الولائي الذي سوف يأتي بيانه لاحقا ، فالطعن الأول أضيفت إليه عبارة النزاعي لتوصيفه بأنه يتضمن المنازعة في القرار المحتج عليه و الإعتراض الصريح عليه ، بينما الطعن الولائي لا يتضمن معنى المنازعة أو الإعتراض بقدر ما يهدف إلى استعطاف السلطة الادارية و نيل رضاها قصد إعفائه من الضرائب المباشرة المفروضة عليه أو التخفيف منها .

فيتضح من التعريف الوارد بالمادة 70 السابقة أن الطعن النزاعي هو نفسه التظلم الإداري المسبق الذي ينبغي على المدين بالضريبة التوجه به إلى الإدارة الضريبية للإحتجاج على القرارات التي تصدرها في حقه و التي لا تكون محل قبول كلي أو جزئي منه ، و هو يعتبر الخطوة الأولى ضمن مسار المنازعة الضريبية الذي لا تصح بقية الخطوات فيه بدونها⁽¹⁾، و هو التظلم الذي تبني عليه بقية الإجراءات الأخرى و إلا كانت عرضة للرفض ، سواء الإجراءات أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أو أمام الجهات القضائية الإدارية بالنسبة للطعن القضائي .

و في هذا السياق ، جاء قرار مجلس الدولة رقم 6325 المؤرخ في 25/02/2002 الذي تضمن التأكيد على أن " كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من ق.ض.م ." و أضاف أن " هذا الإجراء من النظام العام و يتعين على القاضي إثارتة تلقائيا، فعدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء"⁽²⁾

(1) مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الادارية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1998، الجزائر، ص 299.

(2) جمال سايس ، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري ، منشورات كليك ، 2014، الجزائر ، ص 190 .

و نفس الشيء جاء في القرار رقم 6509 الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2003/02/25 و الذي أكد فيه هذا الأخير أن "التظلم المسبق في مادة الضرائب (الشكوى الضريبية) إجراء جوهري من النظام العام و أن رفع الدعوى مباشرة دون استيفاء هذا الإجراء يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا"⁽¹⁾.

و الملاحظ أن المشرع الجزائري استعمل عبارة الشكوى أو الشكاوى للتعبير عن هذا التظلم بدل عبارة الطعن أو التظلم، و قد تكون الرغبة في تبسيط المفاهيم للمكلف بالضريبة أو المدين بها هي الدافع لاستعمال هذه العبارة بالنظر إلى تداولها في الوسط الشعبي و التي لا يستدعي معرفتها و ادراكها مستوى ثقافيا معيناً .

ثانيا : شروط ممارسة الطعن النزاعي :

وفقا لما سبق بيانه في المادة 70 ، فإنه لا يمكن للمكلف بالضريبة مباشرة الشكوى أو التظلم ضد أي قرار صادر ضده من طرف الإدارة الضريبية إلا ضمن الشروط و الحدود التي تضمنتها المادة السابقة نفسها و التي يمكن تحديدها فيما يلي:

01/ الشرط الأول:

أن يكون موضوع النزاع الضريبي منصبا حول الضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من طرف مصلحة الضرائب دون غيرها من الحقوق التي قد تقع على عاتق المكلف بالضريبة ، كبعض المساهمات التي قد يطالب بها المكلف بالضريبة لصالح الخزينة العامة مثلا ، أو الرسوم شبه الجبائية (كحقوق استغلال الموانئ البحرية أو المطارات التي تفرض بموجب نصوص تشريعية بينما تحديد نسبها و شروط تحصيلها أو الإعفاء منها يتم عن طريق التنظيم)(قانون المالية 2005) ، فالمشرع أكد على أن يكون موضوع النزاع مرتبطا بالضرائب و الرسوم و كذا كل ما يمكن أن يترتب عن التأخر في تسديدها من غرامات و حقوق أخرى،و قد أضيفت الرسوم بموجب التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 2002 ، و كان

(1) جمال سايس ، المرجع السابق ، ص 224 .

الطعن النزاعي مقتصرًا فقط على موضوع الضرائب أو الحقوق أو الغرامات دون الرسوم .

02/ الشرط الثاني:

أن يكون الغرض من الشكوى هو الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في تحديد وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من إمتيازات ضريبية ناتجة عن حكم تشريعي أو تنظيمي تكون إدارة الضرائب قد أغفلتها عند فرضها الضريبة⁽¹⁾، و هي ما يسمى بمجالات الطعن النزاعي التي أوردها المشرع في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية على سبيل الحصر لا المثال ، لضبط مجال الطعون النزاعية ومن ثم ضبط مجال النزاعات الضريبية و تخصيص كل نوع منها بإجراءات خاصة بها تتماشى و طبيعتها و خصوصياتها.

و إذا كان الطعن أو التظلم يرتبط عادة بمدى صحة أو مشروعية القرار الصادر عن الإدارة الضريبية، فإن الممارسة أثبتت وجود عدة طعون لا يستهدف المعنيون بها الطعن في مدى صحة أو مشروعية القرارات، بقدر ما يهدفون إلى تحقيق أغراض أخرى كالمطالبة و ربح الوقت في دفع الحقوق المطالب بها .

و من نماذج النزاعات التي يمكن أن تتضمنها الشكوى يمكن إبراز الأمثلة التالية:

- 1 - استدراك أو تصحيح الأخطاء المادية البسيطة : المتعلقة بأخطاء حسابية أو كتابية و في هذه الحالة ، يطلب الشاكي تصحيح الخطأ بعد توضيحه و بيان مواضعه⁽²⁾ .
- 2 - منازعة ناشئة عن تقدير وعاء الضريبة: كتقدير رقم الأعمال في النظام الجزافي بشكل يتجاوز الرقم الفعلي أو الواقعي، و في هذه الحالة يتقدم الشاكي بكل الوثائق المثبتة لرقم أعماله الحقيقي كالفواتير و السجلات و غيرها و يطلب إعادة تقدير وعاء الضريبة.
- 3 - المنازعة الناشئة عن طلب الاستفادة من امتياز أو إعفاء أو أي حق آخر ناتج عن تعديل حكم تشريعي أو تنظيمي، أو إحداث أحكام تشريعية أو تنظيمية جديدة كصدور نص قانوني

(1) مسعود شيهوب ، المرجع السابق ، ص 300 .

(2) حسين فريجة ، الإجراءات الادارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994، الجزائر ، ص 35.

يلغي العمل بضريبة أو رسم ما أو يقلص من نسبته و مقداره، دون أن تأخذ الإدارة الضريبية بذلك عند حسابها للضريبة المكلف بها .

كما يمكن تصور أن تقرر السلطة العامة إعفاء فئات معينة من المكلفين و بشروط محددة من الضرائب أو الرسوم ، دون أن تأخذ الإدارة الضريبية بذلك بالرغم من استيفاء المعني لتلك الشروط ، فيلجأ المكلف بالضريبة إلى الطعن النزاعي لدى الإدارة لتبرير استفادته من العفو مستظها بمجمل الوثائق المؤكدة لاستيفائه للشروط المطلوبة .

4 - في بعض الحالات الاستثنائية أو القوة القاهرة التي يترتب عنها توقف في النشاط الخاضع للضريبة دون أن يكون ذلك محل اعتبار من طرف الإدارة الضريبية، يتقدم الشاكي بما يثبت التوقف عن النشاط ملتمسا الإلغاء الكلي للحصة الضريبية المكلف بها.

و الواقع أنه باستثناء نزاعات التحصيل الضريبي التي سيأتي بيانها لاحقا ، فإن مجال الطعن النزاعي غير محدود و يشمل كل ما من شأنه أن يكون مدعاة لاحتجاج المكلف بالضريبة سواء تعلق الأمر بوعاء الضريبة أو الامتيازات أو الإعفاءات الممنوحة أو غداة تغيير النصوص القانونية أو تعديلها ، و التي قد توجب معاملة جديدة بمقاييس مختلفة .

03/- الشرط الثالث: أن يتعلق النزاع بفرض الضريبة و ربطها و ليس بتحصيلها، إذ أن إجراءات الطعن النزاعي تختص بالاحتجاجات التي تنشأ بمناسبة ربط الضريبة بمعنى تحديد وعائها و كذا بحسابها ، و لا يندرج ضمنها النزاعات التي تنشأ بمناسبة مباشرة إجراءات التحصيل و التي تختص بدورها بإجراءات لا تعرفها و لا وجود لها في منازعات الوعاء الضريبي .

ثالثا :إجراءات مباشرة الطعن النزاعي :

جاء النص على الإجراءات التي تتطلبها مباشرة الطعن النزاعي في المادة 71 و ما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، و التي حددت كل الجوانب المتعلقة به سواء الجهات المختصة بنظر الشكاوى و كذا بآجال رفعها و قبولها و الجوانب الشكلية من الشكاوى و محتوياتها و كذا كيفية التحقيق فيها .

01 : ميعاد رفع الشكوى

يعتبر ميعاد رفع الشكوى من العناصر الجوهرية التي يترتب عنها قبول الشكوى ذاتها أو رفضه، و يتعدى تأثيره إلى أبعد من ذلك عندما يتضح أن مسار النزاع الضريبي المتتالي في مراحله يبدأ أساسا من احترام ميعاد تقديم الشكوى ، و صحة بقية الإجراءات اللاحقة لها ضمن مسار الطعن النزاعي كالمرافعة أمام الجهات القضائية المختصة أو اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية مرهونة كلها باحترام ميعاد رفع الشكوى أمام الإدارة الضريبية ذاتها . فعدم احترام الميعاد لا يترتب عليه تقويت فرصة النظم أمام الإدارة الضريبية فقط ، بل يتعداه إلى تقويت فرصة أي طعن آخر سواء كان قضائيا أو إداريا ، و يؤدي إلى تكريس و تثبيت القرارات الصادرة عن الإدارة ، مما ينجم عنه ضياع الحق في إصلاح الأخطاء المرتكبة من طرفها أو الاستفادة من إجراء قانوني جديد ، كما يحرم المكلف بالضريبة من أي تخفيضات أو إعفاءات ضريبية ممكنة .

و عليه ، فإن الشكوى يجب أن ترفع خلال المدة القانونية المحددة و إلا كانت عرضة لعدم القبول ، وقد حذا المشرع الجزائري حذو نظيره الفرنسي في منح الأجل الطويل لرفع الشكوى ، أخذا بعين الاعتبار مدى وعي المكلف بالضريبة و علمه بالقوانين الضريبية⁽¹⁾.

وكان النص على ميعاد رفع الشكوى مندرجا ضمن أحكام المادة 331 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و عند استحداث قانون الإجراءات الجبائية صار النص عليه مندرجا ضمن أحكام المادة 72 منه و لكن مع الاحتفاظ بنفس الآجال الواردة بالمادة 331 ، غير أن هذه الآجال قد تم تعديلها بموجب التعديلات الواردة بقانون المالية لسنة 2007⁽²⁾ و التي عرفت تمديدا كبيرا في الآجال حيث أضيفت سنة كاملة لتلك الآجال التي كانت تنص

(1) حسين فريجة، المرجع السابق، ص 39 .

(2) نصت المادة 43 من القانون 24-06 المؤرخ في 2006/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 على إضافة سنة في كل آجال الشكاوى المنصوص عليها في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية ، و جاء فيها: "المادة 72-1: مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في الفقرات أدناه، تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي".

عليها المادة 331 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 72 التي عوضتها في قانون الإجراءات الجبائية و صارت آجال رفع الطعن كما يلي :

أ/ _ بالنسبة للضرائب المدرجة ضمن الجدول :

القاعدة العامة :

• تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث المسببة لهذه الشكاوى ، و إلى غاية وقت قريب كانت الاجل يستمر إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل⁽¹⁾ أي أن المشرع إضاف سنة كاملة ، و يشرع في حساب هذا الأجل بداية من التاريخ الذي أدرج فيه جدول الضريبة للتحصيل أي من التاريخ الذي يتوصل فيه المكلف بالضريبة بالإشعار بوجوب دفع مستحقات الإدارة الضريبية لديه ، فإذا ما قامت الإدارة الضريبية مثلاً بتبليغ المكلف بالضريبة بوجوب دفع ما عليه من حقوق بتاريخ 2018/06/01 فإن أجل رفع الشكاوى يبدأ من هذا التاريخ ليستمر إلى غاية 2020/12/31 .

• و في غير هذه الحالة يشرع في حسابها الآجال من تاريخ وقوع الأحداث و الوقائع المسببة للشكاوى كتهدم عقار مبني أو شغور منزل مؤجر أو توقف مصنع عن الإنتاج ... ليستمر إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة وقوع الحادث الموجب لها.

في الحالات الخاصة المذكورة على سبيل الحصر:

- في حالة توصل المكلف بالضريبة بإنذارات عن طريق الخطأ من الجهات الإدارية الضريبية التي يتبعها، تقبل شكواه ضد هذه الإنذارات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي وقع فيها الاستلام.

- و ينقضي أجل قبول الشكاوى في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص ضريبية مفروضة عليه و مطالب بغير أساس قانوني

(1) M.F/DGI/ Instruction sur les procédures contentieuses,Alger,1996,p3

من جراء خطأ أو تكرار.

ب / _ بالنسبة للمضرائب التي لا تستوجب وضع جدول:

عندما لا تستدعي طبيعة الضريبة وضع جدول فإن أجل الشكوى يستمر إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الإقتطاعات ، إذا كان سبب الاعتراض أو الشكوى يخص الاقتطاع من المصدر.

• و إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص حالات أخرى غير حالة تطبيق الإقتطاعات من المصدر ، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي كان ينبغي أن تدفع الضريبة برسمها .

• و نصت المادة 72 في الفقرة السادسة منها ⁽¹⁾ على الحالة التي جاء بها التعديل المدرج ضمن قانون المالية لسنة 2017 و هي حالة الاحتجاج على القرار الإداري الفاصل في طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة ، إذ تضمنت الفقرة الجديدة التأكيد على أن الشكوى تكون مقبولة فقط إذا رفعت قبل نهاية و انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المحتج عليه للشخص المعني ، و هذه الحالة تشكل استثناء عن قاعدة الأجل الطويل نظرا لكون القرار المحتج به صادر بعد الطلب الذي يتقدم به الشخص المعني و الذي يفترض فيه متابعة طلبه عن قرب و معرفة الحالة التي يوجد عليها.

(1) تنص الفقرة 6 من المادة 72 من ق إ ج على أنه "يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة في أقصى أجل قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد "

و يثير موضوع ميعاد التظلم الإداري المسبق ثلاث إشكالات أساسية تتمثل في الشكاوى المرفوعة قبل موعدها ، و الشكاوى المتتالية (المتعددة) و تلك المرفوعة خارج الميعاد .

أ/_ الشكاوى القبلية (السابقة لأوانها) : **Les réclamations prématurée**

هي التظلمات التي ترفع إلى مصالح الضرائب قبل التاريخ المحدد لبداية الأجل القانوني للطعن ، و المترتب عن صدور قرار يستوجب التظلم ، كأن يبلغ إلى علم المكلف بالضريبة بطريق ما أن الإدارة الضريبية على وشك أن تبلغه بإنذار تسديد مستحققاتها لديه ، فيسارع إلى رفع شكوى بذلك إلى الجهات المعنية قبل حصول ذلك التبليغ فعليا ، و في هذه الحالة فإنه من الواضح أن هذه الشكاوى تكون غير مقبولة و مصيرها الرفض لعدم وجود القرار الإداري الذي يستدعي الاحتجاج ضده ، إلا أن المكلف بالضريبة يبقى محتفظا بإمكانية تجديد الطلب بعد صدور القرار أو الواقعة التي تتسبب فيه⁽¹⁾

ب / _ الشكاوى المتتالية أو المتعددة ⁽²⁾ : **Les réclamations successives**

تتيح المدة الطويلة التي حددها المشرع للمكلف بالضريبة لتقديم طعنه النزاعي و التي قد تصل إلى الثلاث سنوات حسب التعديلات الجديدة (إذا كان الإنذار قد بلغ للمكلف بالضريبة أو المدين بها في شهر جانفي 2007 مثلا ، فإن ميعاد الطعن النزاعي يستمر إلى غاية 31 ديسمبر 2009 أي قرابة الثلاث سنوات تماما) ، تتيح هذه المدة إمكانية لجوء المكلف بالضريبة إلى تقديم أكثر من طعن نزاعي للسبب ذاته ، و هذا نظرا إلى أن الطعن النزاعي أمام الجهة الإدارية الضريبية ثم الطعن أمام اللجان الإدارية و كذا اللجوء إلى القضاء و الفصل في

(1) M.F/ DGI / DCX, ADJ,B2, Recevabilité des réclamations en la forme et au fond , Note de 26/06/2000 , p5

(2) الطاهر حاكم ، طرق الطعن في قرارات الادارة الجبائية في الجزائر،مذكرة ماجستير،جامعة الجزائر، 2015/2014 ، ص 40.

الدعوى القضائية لا يستغرق كل المدة المحددة لتقديم الطعن أمام الإدارة ، و في هذه الحالة يثور الإشكال حول مدى صحة تعدد الشكاوى و الطعون حول الضريبة ذاتها ، و هنا يذهب بعض الفقهاء و كذا الاجتهاد القضائي (كقضاء مجلس الدولة الفرنسي) إلى التأكيد على أنه ليس هناك ما يمنع المكلف بالضريبة أو المدين بها من التقدم إلى الإدارة الضريبية بشكوى جديدة ما دامت آجال الطعن مستمرة و لم تنتقض بعد . و ينتج عن ذلك حسب ما أكدته اجتهاد مجلس الدولة الفرنسي أنه لا يمكن لرفض الشكوى من طرف الإدارة الضريبية أن يتعارض مع رفع عدة شكاوى جديدة ما دامت متعلقة بنفس النزاع و ضمن الآجال القانونية ...

و يتيح هذا الاجتهاد القضائي للمكلف بالضريبة الذي رفضت الإدارة الضريبية شكواه و فوت على نفسه ميعاد الطعن القضائي ، أن يتقدم أمام الإدارة الضريبية بشكوى جديدة ما دامت آجالها مستمرة ثم يطعن قضائيا في القرار الصادر عن الإدارة و الفاصل في الشكوى الجديدة.

كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يتقدم بشكوى جديدة حتى و لو كانت الجهة القضائية المختصة قد فصلت في الدعوى المرتبطة بقرار الإدارة الفاصل في الشكوى الأولى ، غير أنه و في هذه الحالة يتعين على الجهة القضائية أن تأخذ بعين الاعتبار مدى تمتع حكمها السابق بحجية و قوة الشيء المقضي به ، و أن تراقب مدى الاختلاف الموجود بين موضوع و سبب كلا الشكويين ، فإذا ما تمت معاينة تطابقهما و كان حكمها الأول ذو حجية و حائزا لقوة الشيء المقضي به ، فإن ذلك يؤدي حتما إلى رفض الدعوى الثانية مما يؤدي إلى نهاية سلبية للشكوى الثانية .

و الواقع أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى هذه الوقائع بالرغم من أن ميعاد رفع التظلم أمام الإدارة الضريبية طويل جدا و احتمال لجوء المكلفين بالضريبة إلى تكرار شكاواهم ممكن بغض النظر عما سيؤول إليه مصيرها بالقبول أو الرفض ، خصوصا مع غياب أي نص قانوني و كذا غموض الطريقة التي سيتعامل بها القضاء مع هذه الحالة .

ج/ - الشكاوي البعدية : Les réclamations tardives

وهي التظلمات التي ترد على مصالح الضرائب بعد انقضاء الأجل القانوني ، و هي غير مقبولة نهائيا و يترتب عنها صدور قرار بالرفض لعيب في الشكل كما أكدت على ذلك الفقرة 1 من المادة 76⁽¹⁾ من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2007. غير أن هذه التظلمات البعدية تبقى مقبولة إذا أثبت المكلف بالضريبة أن تلقي مصالح الضرائب للشكوى خارج الآجال القانونية ناتج عن تأخر غير عادي في توزيع البريد كالحالات الناتجة عن الظروف القاهرة و الاستثنائية .

د/ - الشكاوى التكميلية : les réclamations complémentaires

هي التظلمات التي يتقدم بها المكلفون بالضريبة الذين يكونون قد أودعوا شكوى سابقة و تكون ناقصة من بعض البيانات و يضمنون الشكاوى الجديدة العناصر التي كانت تنقصها، و الأصل أنها شكوى مقبولة متى وردت ضمن الآجال القانونية و متى ثبت أن الشكوى الأصلية لم يصدر بشأنها أي قرار⁽²⁾ .

02 - : الجوانب الشكلية للشكوى :

أولا: فيما يتعلق بتوجيه الشكوى:

يعتبر مكان فرض الضريبة هو المعيار في تحديد الجهة التي ينبغي توجيه الشكاوى النزاعية إليها . و في السابق كانت كل الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات توجه وجوبا إلى نائب المدير الولائي للضرائب ، ثم تم تعديل ذلك ليصبح مدير الضرائب بالولاية هو المختص باستقبال جميع الشكاوى و الإحتجاجات الأولية ، و بعد صدور القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المتضمن تحديد المصالح الخارجية لإدارة

(1) تنص الفقرة 1 من المادة 76 من ق إ ج على أنه "يجوز البت فورا في الشكاوى التي يشوبها

عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا ، مع مراعاة أحكام المادة 95-1 من هذا

القانون "

(2) الطاهر حاكم ، المرجع السابق ، ص 40

الضرائب و صلاحياتها الذي تم بموجبه تحديد صلاحيات كلا من مديرية كبريات المؤسسات و مركز الضرائب اللذان كانا قد أنشئاً سنة 2002 و كذا صلاحيات المركز الجوّاري للضرائب المنشأ سنة 2006 ، أدخلت تعديلات على الجهات التي ينبغي توجيه الشكاوى وفقاً لمعيار مكان فرض الضريبة كما يلي:

- إذا كان المكلف بالضريبة تابعا ضمن الشروط المنصوص عليها بالمادة 199 (أ) من قانون المالية لسنة 2003 و المادة 160⁽¹⁾ من قانون الإجراءات الجبائية للهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى فإن الشكاوى توجه وجوباً إلى مدير هذه الهيئة دون سواء وفقاً لما تنص عليه الفقرة 2 من المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية .
- توجه الشكاوى وجوباً إلى المدير الولائي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة طبقاً لنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية إذا كان اختصاص البت فيها يعود إليه طبقاً لما سيأتي بيانه لاحقاً .
- و توجه الشكاوى وجوباً إلى رئيس مركز الضرائب دون غيره إذا كان المكلف بالضريبة تابعا من خلال نشاطه لمركز الضرائب و هذا دائماً طبقاً لنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية .

(1) تنص المادة 160 من ق إ ج على أنه "تعين الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى كمحل لإيداع التصريحات و تسديد الضرائب و الرسوم بالنسبة إلى: - الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعلياً ، العاملة في ميدان المحروقات و كذا الشركات التابعة لها كما ينص عليه التشريع المتعلق بالمحروقات و كذا النشاطات الملحقة بها .

- شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار (100.000.000 دج).
-تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعلياً و التي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار (100.000.000 دج) .

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

• إذا كان المكلف بالضريبة تابعا من خلال نشاطه للمركز الجوّاري للضرائب فإن عليه توجيه الشكوى وجوبا إلى رئيس المركز الجوّاري التابع له مكان فرض الضريبة دون سواه .

و يلاحظ على صياغة المادة 71 السابقة أن غموضا يكتنف دور المدير الولائي للضرائب في استقبال الشكاوى خصوصا و أن المعيار في توجيه الشكوى حسب نفس المادة هو مكان فرض الضريبة ، فمن الواضح و من المعمول به وفقا لمعيار المكان أن كل المكلفين بالضريبة أو المدينين بها لهم التبعية التلقائية سواء للمركز الجوّاري للضرائب أو لمركز الضرائب و ليس هناك مكلفين أو مدينين بالضرائب ليس لهم ارتباط بحكم المكان و الموقع بمديرية الضرائب .

و يمكن ايجاد تفسير لهذا الغموض في مدى توفر هاته المصالح أو الهياكل على المستوى المحلي ، إذ يمكن القول أن المادة 71 بصياغتها الحالية جاءت لتتماشى مع حقيقة أن بعض المناطق لا تتوفر بعد على مركز للضرائب أو مركز جوّاري للضرائب و في هاته الحالة يكون المدير الولائي للضرائب هو المخول باستقبال شكاوى المكلفين بالضريبة أو المدينين بها (1).

و لما كان تاريخ إيداع الشكوى عنصرا مهما في تحديد أجال التحقيق و البت فيها ، فإن المشرع أورد في الفقرة الأخيرة من المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية النص على أن إيداع الشكوى أمام الجهة المختصة يقابله تسليم وصل بذلك لصاحب الشكوى كدليل يثبت إيداع الشكوى في حالة ضياعها و يتضمن على وجه الخصوص تاريخ رفع الشكوى .

ثانيا: شكل الشكوى و مضمونها :

تقدم الشكوى طبقا لنص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية في شكل رسالة عادية محررة على ورق عادي معفى من حقوق الطابع ، موقعة بيد صاحبها و بشكل فردي تخص كل مكلف بالضريبة ، باستثناء المكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة بشكل جماعي ، الذين نصت عليهم ذات المادة و أعضاء شركات الأشخاص الذين ينازعون في الضرائب التي فرضت على عاتق شركتهم و يعترضون عليها ، إذ يمكنهم تقديم شكوى جماعية بصفتهم

(1) الطاهر حاكم ، المرجع السابق ، ص33 .

شركاء في الشركة .

و تسري الشروط الواردة بأحكام هذه المادة على مجمل الشكاوى المتعلقة بالطعن النزاعي المرفوعة بما فيها الشكاوى المقدمة إلى مديرية المؤسسات الكبرى وفقا لما أكدت عليه الفقرة 2 من المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تعنى خصوصا بأوضاع و شروط تقديم الشكاوى من طرف الأشخاص المذكورين بالمادة 160 من نفس القانون .

و كما اشترط المشرع تفريد الشكاوى بالنسبة للمشتكي ، فقد اشترط تفريدها أيضا بالنسبة للمحل الخاضع للضريبة⁽¹⁾، وفي هذا الشأن كان النص المقابل باللغة الفرنسية أكثر وضوحا و ذلك بنصه الآتي: << Il doit présenté une réclamation distincte par lieu d'imposition >> والمقصود هنا إرتباط الشكاوى بمكان فرض الضريبة ، حيث يشترط في كل شكاية أن تتعلق بالضريبة أو الضرائب الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط ، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للإقتطاعات عن الضرائب الثابتة في البلدية المذكورة في البداية، ولكن الأصل أن هذا الشرط يتعلق بالضرائب المباشرة فقط ، وذلك لوروده أول مرة بقانون الضرائب المباشرة⁽²⁾.

و من الشروط التي وضعها المشرع لقبول الشكاوى من جوانبها الشكلية و حتى لا تكون عرضة للبطلان أن تتضمن (الشكاوى) صراحة و بشكل واضح طبيعة أو نوع الضريبة المنازع فيها و المعارض عليها ، فالأصل أن تكون الشكاوى مرفقة بالإعذار الموجه للمعني من طرف إدارة الضرائب و هو يتضمن كل البيانات المتعلقة بالضريبة ، و إن تعذر تقديمه فيجب ذكر رقم مادة الجدول الذي قيدت فيه هذه الضريبة إذا كانت منشأة بموجب جدول ، أو أن تكون مرفقة بوثيقة تثبت مبلغ الضريبة (الاقتطاع) أو الدفع إذا لم يستوجب نوع الضريبة وضع جدول.

إضافة إلى هذه الشروط المتعلقة بماهية الضريبة المنازع فيها و التي يجب أن تشمل

(1) instruction sur les procédures contentieuses , op , cit , p 5 .

(2) يحي بدايرية ، المرجع السابق ، ص 50 .

عليها الشكوى ، فإن المشرع أضاف إلى ذلك ضرورة أن تشمل الشكوى على أوجه دفاع المكلف بالضريبة و الأسس التي يستند عليها و مبررات شكواه على أن تكون هذه الأخيرة موقعة بيد صاحبها⁽¹⁾ .

و في هذا المجال تتيح المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية أن تكون الشكوى مقدمة من طرف الغير لحساب المكلف بالضريبة شريطة أن يستظهر وكالة قانونية محررة وجوبا على مطبوعة مسلمة من طرف الإدارة الجبائية تكون معفاة من حق الطابع و لا يشترط خضوعها لإجراءات التسجيل.

و في هذا الصدد جاء القرار الصادر عن مجلس الدولة في 19/04/2006 تحت رقم 23957⁽²⁾ ليؤكد هذا المعنى ، عندما لاحظ في القضية "أن الشكوى المستظهرة و التي تزعم المستأنفة أنها وجهتها إلى مدير الضرائب ممضية من طرف والدها دون أن يوجد في الملف أنها وكلته كما تشترط المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية مما تعين معه التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا " .

و للإشارة فقد كان المشرع يشترط فيما مضى و لفترات زمنية طويلة أن تكون الوكالة محررة تحت طائلة البطلان على ورق مدموغ مسلم من إدارة الضرائب و مسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها ، و قد تم تعديل ذلك في ظل السياسات الهادفة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية و إعفاء المواطنين بما فيهم المكلفين بالضريبة من التعقيدات الإدارية و التكاليف المالية الإضافية غير المبررة التي ظلت تثقل كاهلهم لسنوات عديدة .

غير أنه يستثنى من شرط تقديم الوكالة المحامي المسجل قانونا في جدول منظمة المحامين و الأشخاص الذين تتوفر فيهم صفة تمكنهم من التصرف لحساب غيرهم كالزوجة⁽³⁾ التي تعيش مع زوجها و لا تمارس نشاطا تجاريا مستقلا عن نشاط زوجها ، و الورثة

(1) سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير،

جامعة قسنطينة ، 2007/2008 ، ص33 .

(2) درين زاعي ، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2016/2017 ،

ص 20 .

(3) سليم قصاص ، المرجع السابق ، ص 33 .

المتصرفين لحساب مورثهم و المصفي الاتفاقي أو القضائي لشركة⁽¹⁾ و كذا الموظفين و الأجراء المؤهلين لتمثيل الشركات أمام الجهات الإدارية و القضائية .

و أضافت المادة 75 في فقرتها الثانية أنه يتعين على من يقدم شكوى لحساب الغير بموجب الوكالة التي يحوزها و الذي لا تكون له علاقة شخصية بالضريبة محل الشكوى أن يقوم بالتصديق على توقيعه الوارد في الشكوى لدى مصلحة التصديق على التوقعات بالبلدية و هذا تفاديا لكل تلاعبات بهذا الخصوص .

و مما يجب أن تتضمنه الشكوى العنوان الكامل لموطن المشتكي و الذي تتم مخاطبته من طرف إدارة الضرائب فيه ، أما بالنسبة للمشتكين المقيمين بالخارج سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو شركات فقد اشترطت عليهم المادة 75 السابقة أن يتخذوا لأنفسهم موطنا في الجزائر يتعاملون من خلاله مع إدارة الضرائب سواء كانوا مخاطبين هم بالضريبة أو كانوا وكلاء عنهم. و في الحالة الأخيرة فإن المشرع قد اشترط تحت طائلة البطلان أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ و مسجل و أن يقدم أمام إدارة الضرائب المعنية قبل مباشرة العمل المفوض للوكيل بموجبها .

ثالثا: التحقيق في الشكاوى و آجال البت فيها:

أ/ - التحقيق في الشكاوى : عند وصول الشكوى إلى الجهة المعنية باستلامها سواء كانت المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى حسب اختصاص كل منهم يشرع في اتخاذ الإجراءات المناسبة لدراستها و تحضير القرار الخاص بها ، و الذي سيبلغ للمعني بالطرق التي سيأتي بيانها لاحقا⁽²⁾. تبدأ هذه الإجراءات بتسجيل الشكوى في سجل مخصص لهذا الغرض مع تسليم المكلف بالضريبة المشتكي وصلا بذلك و مع تسجيل طلب تأجيل الدفع المرافق لها إن وجد طبقا لما سيأتي بيانه و حسبما تمليه أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية .

(1) Instruction sur les procédures contentieuses , op , cit , p7 .

(2) حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 41 .

و يلي ذلك مراقبة مدى مطابقة الشكوى المقدمة مع الشروط القانونية و مدى استيفائها للأشكال المطلوبة و في هذا المجال نصت الفقرة 4 من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2007 على موقفين يمكن أن تتخذهما الإدارة الضريبية⁽¹⁾:

الموقف الأول: في حالة ما إذا عاينت الإدارة الضريبية نقصان ملف الشكوى فإنه يمكنها و بموجب رسالة مضمنة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام أن تطلب من المكلف بالضريبة تكملة ملف الشكوى و تدعيمه بكل الوثائق الثبوتية المذكورة من طرفه في اجل لا يتعدى الثلاثين يوما ابتداء من تاريخ استلام الرسالة من طرف المعني بها .

الموقف الثاني: يمكن للإدارة الضريبية أن تبت فورا في الشكاوى غير الجديرة بالقبول نهائيا كتلك المقدمة خارج الآجال القانونية إذ يتم النطق بقرار الرفض التام للشكوى و هو ما نصت عليه المادة 76 في فقرتها الثانية .

كما يمكن لإدارة الضرائب انتظار انقضاء الأجل المحدد بالمادة 73 السابقة لاستقبال ردود المكلفين بالضريبة المطالبين بتكملة ملفات شكاواهم ، فإذا تعذر الرد في الأجل المطلوب أو كان الرد ناقصا تقوم الجهة صاحبة الاختصاص و المحددة فيما سبق باتخاذ قرار الرفض لعدم قبول الشكوى لمخالفتها الشروط و الأوضاع القانونية ، و هو القرار الذي يمكن أن يكون محل طعن إداري أمام اللجان الإدارية المختصة ، أو طعن قضائي أمام المحكمة الإدارية ووفقا للشروط التي سيأتي بيانها لاحقا .

و على خلاف ذلك ، يمكن للإدارة الضريبية وفقا لنص المادة 76 ذاتها و التي تحيل على

(1) تنص الفقرة 4 من المادة 73 من ق إ ج على أنه "تحت طائلة البطلان ، يجب أن تتضمن كل شكوى :- ذكر الضريبة المعترض عليها - بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الانذار، و في الحالة التي تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع - عرض ملخص لوسائل و استنتاجات الطرف - توقيع صاحبها باليد

نص المادة 95 الفقرة 1 ، عند قيامها بالتحقيق في الشكاوى الواردة إليها و عند اكتشافها لأخطاء ظاهرة مرتكبة من طرفها عند إعداد الضريبة أن تمنح تلقائيا التخفيضات المناسبة سواء لحصص كاملة أو لأجزاء من الحصص و هذا حتى و لو كانت الشكاوى ناقصة و دون انتظار مهلة 30 يوما التي حددتها المادة 76 للمكلف بالضريبة لاستكمال ملفه .

و يلي ذلك إحالة الشكاوى المقبولة أو التي تم إصلاح العيوب الشكلية الواردة بها للتحقيق فيها وفقا لأحكام المادة 76⁽¹⁾ من قانون الإجراءات الجبائية، أين تتم مباشرة إحالة الشكاوى على المصلحة التي قامت بإعدادها ، و كانت كل النصوص السابقة في هذا الخصوص تنص على إحالة الشكاوى على المفتش الذي قام بتأسيسها و الذي هو بالضرورة مفتش الضرائب بالجهة التي فرضت فيها الضريبة و هذا بعد تلقيها من الجهات المذكورة سابقا⁽²⁾ .

و قبل تعديلها بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2012 ، كانت المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية تمنح لمفتش الضرائب الحق في إشعار رئيس المجلس الشعبي البلدي الذي يوجد بدائرة اختصاصه مقر ممارسة النشاط الخاضع للضريبة بملخص عن الشكاوى وعلى هذا الأخير إبداء رأيه و تبليغه للمفتش في أجل لا يتعدى 15 يوما⁽³⁾ من تاريخ إشعاره .

و يظهر من بقية النصوص القانونية اللاحقة أن رأي رئيس المجلس الشعبي البلدي⁽⁴⁾ كان في الواقع رأيا استشاريا محضا يمكن للإدارة الضريبية أن تستأنس به كما يمكنها أن تستبعد و هو ما تضمنته الفقرة الأخرى من نفس المادة التي أتاحت إمكانية استغناءها (الإدارة) عن هذا الرأي في حالة عدم وروده في أجل القانوني .

(1) تنص الفقرة 1 من المادة 76 على أنه " يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة"

(2) تضمنت المادة 46 من قانون المالية لسنة 2007 تعديلا للمادة 47 فقرة 1 من ق إ ج لتصبح كالتالي: "يتم النظر في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب" و هذا قبل أن يعاد تعديلها للصيغة الحالية.

(3) حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 41 .

(4) سليم قصاص ، المرجع السابق ، ص 45 .

كما يمكن للمفتش المعني استدعاء المكلف بالضريبة صاحب الشكوى للحصول منه على كل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للمنازعة المطروحة .

غير أن التعديلات التي أدخلت على المادة 76 بموجب قانون المالية لسنة 2013 ألغت دور مفتش الضرائب في التحقيق في الشكاوى و جعلت العملية من اختصاص المصلحة التي أعدت الضريبة ، و هو تعديل يتماشى مع التطورات التي عرفت هياكل الإدارة الجبائية و بداية تطبيق الإصلاحات التي جاء بها القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و التي عرفت تأسيس هياكل لم تكن موجودة سابقا .

و الملاحظ على التنظيم الجديد أنه اشتمل في كل مستوى من مستوياته على مديريات فرعية و مصالح رئيسية مختصة بالمنازعات تختص و تكلف بدراسة الطعون النزاعية و الولائية (الإعفاية حسب تعبير النص) و منازعات التحصيل و الإجراءات المرتبطة بها بداية من مديرية كبريات المؤسسات إلى غاية المركز الجواني للضرائب .

و حتى و إن لم تتضمن المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية الإجراءات التي تتخذ للتحقيق في الشكاوى إلا أن البت في الطلبات الواردة في الشكاوى يستدعي التدقيق و البحث في كل الأسس التي بموجبها تم ربط المشتكي بالضريبة التي هي محل الاحتجاج ، و يستدعي ذلك مراجعة الوثائق الثبوتية و الأدلة المرفقة بالشكاوى و مقارنتها بالوثائق و الأسانيد التي بحوزة الإدارة الضريبية ، كما يمكنها القيام بمختلف المعاينات الميدانية مع إمكانية الإطلاع لدى الإدارات العمومية و المؤسسات المحلية على الوثائق التي ترى أنها تساعد في التحقيق، و كان يمكن لمفتش الضرائب سابقا إشعار رئيس المجلس الشعبي البلدي الذي يوجد في دائرة اختصاصه مقر ممارسة النشاط الخاضع للضريبة و على هذا الأخير إبداء رأيه في أجل 15 يوما من تاريخ إشعاره⁽¹⁾ و يمكنها حتى استدعاء المشتكي و سماعه ، لتخلص بعد

(1) Recevabilité des réclamations en la forme et au fond , o p ,cit p10 .

كل ذلك إلى إعداد تقرير يتضمن كل المعطيات و الإجابات على طلبات المشتكي أو الاقتراحات التي يراها مناسبة و التي ستحال على الجهة التي ستبت في الشكوى سواء مدير هيئة المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب للولاية أو رئيس مركز الضرائب و كذا رئيس المركز الجوّاري للضرائب قبل الأجل المحدد لهم للبت في الشكوى ، و الذي نصت عليه المادة 76 الفقرة 02 و المادة 172 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية .

ب/- آجال البت في الشكاوى :

تضمنت المواد 76 فقرتها الثانية و 172 فقرتها الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية أكثر من أجل للبت في الشكاوى و هذا بالنظر إلى الجهة التي لها صلاحية البت فيها :

01/- يبت كل من رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوّارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة أشهر بداية من تاريخ توصلهم بالشكوى .

02/- يبت رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوّارية للضرائب في الشكاوى الواردة من المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة في أجل شهرين من تاريخ توصلهم بالشكوى .

03/- يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاصه و التي لا تستدعي أخذ الرأي المسبق و الموافق للإدارة المركزية في أجل 6 أشهر بداية من تاريخ استلامه للشكوى .

04/- أما بالنسبة للشكاوى التي يتطلب الفصل فيها أخذ الرأي الموافق للإدارة المركزية فإن الأجل يمدد إلى 8 أشهر كاملة تبتدئ من تاريخ استلام الشكوى من طرف المدير الولائي .

05/- يبت مدير هيئة كبريات المؤسسات في الشكاوى الواردة إليه من المكلفين المعنويين التابعين لهيئته في أجل 6 أشهر في القضايا التي لا تستدعي الموافقة الأولية للإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب .

06/- أما بالنسبة للقضايا التي تستوجب قانونا أخذ الرأي الموافق للإدارة المركزية فإن أجل البت يمدد لـ 8 أشهر كاملة بداية من تاريخ استلام الشكوى.

رابعاً : الجهات المختصة بالبت في الشكاوى :

يعتبر المدير الولائي للضرائب الممثل الوحيد للإدارة الضريبية على مستوى الولاية كما أنه الجهة ذات الاختصاص الأصيل للبت في الشكاوى النزاعية⁽¹⁾، و هو الاختصاص الذي كرسته كل التعديلات التي ادخلت على قانون الإجراءات الجبائية و حتى النصوص التي سبقته كقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . فبالنظر إلى التوسع الذي عرفته مختلف النشاطات و بالنظر أيضا إلى المساعي الهادفة إلى إصلاح و عصرنه الإدارة الضريبية من خلال إعادة تنظيم مصالحها الخارجية بإنشاء هياكل جديدة ، فقد جاء النص ضمن قواعد قانون الإجراءات الجبائية على أن المدير الولائي للضرائب يمارس سلطاته هاته عن طريق تفويضها للأعوان الموضوعين تحت سلطته خصوصا رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوارية للضرائب.

و بالنظر إلى أن المدير الولائي للضرائب هو الجهة ذات الصلة لتمثيل إدارة الضرائب أمام الجهات القضائية فكان لزاما أن تصدر القرارات الفاصلة في النزاعات باسمه حتى و إن تم الفصل فيها من طرف جهات أخرى كرؤساء الهيئات المشار إليها في الفقرة السابقة .

و قد نصت المواد 77 و 78 و 79 و 172 الفقرتين 5 و 6 على الجهات صاحبة الاختصاص في البت في الشكاوى و على الكيفيات التي يفوض بموجبها هذا الاختصاص للغير .

• معيار تحديد جهة البت في الشكاوى (عتبات الاختصاص):

بالرجوع لمضمون المواد السابقة يتضح أن المشرع قد جمع بين معيارين في وضع حدود اختصاص كل جهة من الجهات في الفصل و البت في الشكاوى ، فمن جهة اعتمد على معيار موضوعي مادي هو أهمية القيمة المالية للحقوق محل الاحتجاج ، و هي القيمة التي تشمل طبقا لنص الفقرة 4 من المادة 77 كلا من الحقوق الضريبية الأصلية و العقوبات المترتبة عن

(1) Instruction sur les procedures contentieuses , op , cit , p8 .

التأخير في الدفع و غرامات الوعاء الضريبي المدرجة و الناتجة عن نفس اجراء فرض الضريبة الذي هو محل الشكوى و محل الاحتجاج ، و من جهة أخرى اعتمد على معيار عضوي (شخصي) يأخذ بعين الاعتبار صفة المكلف بالضريبة أو المدين بها و هو ما جاء ضمن أحكام المادة 172 الفقرة 5 التي تحيل على المادة 160 من نفس القانون التي تحدد الأشخاص المعنويين التابعين جبائيا لمديرية المؤسسات الكبرى .

• **حدود اختصاص كل جهة من جهات البت:**

1- **مجال اختصاص مدير هيئة كبريات المؤسسات:** تنص المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية على أن مدير هيئة كبريات المؤسسات يبت (وفقا للمعيار الشخصي) في كل الشكاوى بدون استثناء المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من نفس القانون ، و هم الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين النشطين في مجال المحروقات و الشركات التابعة لها و النشاطات الملحقة بها ، و كذا شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ذات رقم الأعمال السنوي الذي يساوي أو يفوق مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج) ، إضافة إلى تجمعات الشركات الي يفوق رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج) ، و كذا الشركات ذات التمثيل في الجزائر و العضوة في تجمعات الشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر .

هذا من جهة ، و من جهة أخرى فإن عتبة اختصاص مدير هيئة المؤسسات الكبرى قد حددت من جانب آخر وفقا للمعيار المادي بعد أن اشترطت عليه نفس الفقرة 5 من المادة 172 أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية عندما يتعدى مجموع قيمة الحقوق موضوع الشكوى مبلغ ثلاثمائة مليون دينار جزائري (300.000.000 دج)⁽¹⁾.

(1) M.F/DGI/DCTX , instruction n° 01 du 15/02/2015 , p5 .

2- مجال اختصاص المدير الولائي للضرائب : طبقا لنص الفقرة الأولى من المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية فإن المدير الولائي للضرائب يملك سلطة البت في كل الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي ، و هي السلطة التي يمارسها أساسا من خلال التفويض لرؤساء الهيئات التابعة له كرئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوازي للضرائب في المناطق التي تحوز على هاته الهياكل، بينما يمارسها شخصا في المناطق التي لم تشرع فيها هاته الهياكل في العمل أو يفوضها لأعوان آخرين غير رؤساء هاته الهيئات و هو ما يفهم من الصياغة الواسعة للمادة .

و قد تم تحديد عتبة اختصاص المدير الولائي للضرائب في الفصل في الشكاوى النزاعية بموجب المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية ، التي ألزمته بأخذ الرأي المسبق المطابق للإدارة المركزية عندما تفوق قيمة الحقوق الضريبية محل الشكاوى مبلغ مائة و خمسون مليون دينار جزائري (150.000.000 دج) .

3- مجال اختصاص رئيس مركز الضرائب : تنص المادة 77 في الفقرة 2 منها على أن اختصاص رئيس مركز الضرائب بالبت في الشكاوى يكون باسم مدير الضرائب بالولاية وفقا لما سبق بيانه باعتباره الممثل الوحيد للإدارة الضريبية على مستوى الولاية ، و اختصاصه يشمل (وفقا للمعيار المادي) القضايا النزاعية التي تنصب على حقوق ضريبية تقل قيمتها أو تساوي خمسين مليون دينار جزائري (50.000.000 دج)⁽¹⁾.

4- مجال اختصاص رئيس المركز الجوازي للضرائب : وفقا للمعيار المادي أيضا و باسم المدير الولائي للضرائب يبت رئيس المركز الجوازي للضرائب في القضايا النزاعية التي تساوي فيها الحقوق الضريبية أو تقل عن مبلغ عشرين مليون دينار جزائري

(1) تم تعديل عتبة اختصاص رئيس مركز الضرائب بالمادة 48 من القانون 17-11 المؤرخ في

2017/12/27 المتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، و كانت قبل ذلك عتبة اختصاصه

تتوقف عند 5.000.000 دج .

20.000.000 دج .

خامسا :القرارات الفاصلة في الشكاوى :

بعد نهاية التحقيق الذي تقوم به المصالح المعنية ، و بعد إحالة الإقتراحات و الآراء الملائمة لحل النزاع على الجهة صاحبة الإختصاص بالبت في الشكوى ، تصدر هاته الأخيرة قرارها الذي ينبغي أن يتضمن وجوبا الأسباب⁽¹⁾ والنصوص القانونية التي استند عليها مهما كانت طبيعته (المادة 77 الفقرة 5 و المادة 172 الفقرة 9)⁽²⁾ ، ما يعني أن القرار الصادر بقبول الشكوى أو الرفض لها كليا أو جزئيا ينبغي أن يكون مسببا كفاية حتى يمكن لجهات الطعن أن تعمل رقابتها عليه عند عرضه عليها سواء جهات الطعن الإدارية كلجان الطعن أو الجهات القضائية .

و يتخذ القرار الصادر فصلا في الطعون النزاعية أكثر من شكل بالنظر إلى مدى استجابته أو رفضه للشكوى:

1 - حالة الرفض الكلي للشكاية:

قد يتعلق الرفض في هذه الحالة بمخالفة الأشكال القانونية لرفع الشكوى أو بانقضاء الآجال القانونية لرفعها ، و في كل الحالات ، فإنه ينبغي أن يبين القرار الأسباب التي بنى عليها لإتاحة الفرصة للمكلف بالضريبة صاحب الاحتجاج من معرفة أسباب رفض شكايته حتى يتمكن من إبداء دفعه و تأسيسها في حالة اللجوء إلى القضاء أو إلى لجان الطعن الإدارية .

2 - حالة القبول الجزئي أو الكلي للشكاية :

و هي تعني القرار بالتخفيض الجزئي للضريبة أو الإعفاء الكلي منها و هو بدوره يجب أن

(1) Instruction sur les procedures contentieuses, op , cit , p9 .

(2) تنص الفقرة 5 من المادة 77 من ق إ ج "يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير الضرائب بالولاية و رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواني للضرائب مهما كانت طبيعتها، الاسباب و أحكام المواد التي بنيت عليها ". بينما تنص الفقرة 9 من المادة 172 على أنه "يجب أن يبين قرار مدير كبريات المؤسسات مهما كانت طبيعته ، الاسباب و أحكام المواد التي بني عليها .."

يتضمن الأسباب و النصوص القانونية التي أستند عليها ..

وقد يثير القبول الجزئي للشكاية إشكالا فيما يتعلق بإمكانية اللجوء إلى القضاء ، و بانعدام النص القانوني الذي يمنع ذلك ، فإنه يمكن الذهاب إلى القول بإمكانية ذلك مادام القرار الصادر عن الإدارة الضريبية لم يرضي الشاكي ، و مادام يملك الدفوع التي يراها كفيلة بتبرير لجوئه إلى القضاء⁽¹⁾ أو إلى لجان الطعن الإدارية التي قد يكون قبولها بطلباته كاملا و ليس جزئيا .

و يترتب عن القرار الصادر عن الجهة المعنية صدور الأمر إلى القابض بالاستمرار في إجراءات فرض الضريبة إن كان القرار بالرفض الكلي للشكاية⁽²⁾، أو أمره بوقف الإجراءات المشتكى منها وإفادة الشاكي بطلباته إن كان القرار بالقبول الجزئي أو الكلي للشكاية .

و في كل الحالات ، فإن الإدارة ملزمة بتبليغ القرار الصادر فصلا في الشكوى إلى الشاكي أو وكيله على العنوان الذي اختاره لنفسه مقابل إشعار بالإستلام و قد اعتبرت بعض الأنظمة الضريبية كالنظام الفرنسي أن إجراء التبليغ من النظام العام و يترتب عن مخالفته سقوط حق الإدارة في الدفع بعدم إلتزام المشتكي باحترام الميعاد القانوني للإجراءات اللاحقة ، و يتم التبليغ برسائل مضمنة مع علم الوصول ، و في هذه الحالة ، فإن الختم البريدي المثبت لتاريخ الاستلام ، يعتبر نقطة البداية بالنسبة لمواعيد اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، أو اللجوء إلى القضاء .

(1) حسين فريجة ، المرجع السابق، ص 45 .

(2) نفس المرجع ، ص 44 .

الفرع الثاني :

الطعن الولائي : Le recours gracieux

و يسمى بالطعن بالإعفائي⁽¹⁾، نصت عليه المواد 92 و ما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية ، و يقصد به الالتماسات التي يتقدم بها المكلفون بالضريبة إلى الإدارة الضريبية قصد إعفائهم من الضرائب المؤسسة قانونا أو التخفيف منها نظرا لحالة العوز أو ضيق الحال التي يمرون بها ، و التي تحول بينهم و بين إبراء ذمتهم إزاء الخزينة ، كما يقصد به الطلبات (و ليس الشكاوى) التي يتقدم بها قابضوا الضرائب للإدارة قصد الحصول على الإبراء من المسؤولية عن الحصص الضريبية غير القابلة للتحويل و التي يلتزمون جعلها في حكم عديمة القيمة أو في حكم الملغاة بسبب عجز المكلفين بها عن سدادها رغم قيام القابضين بكل الإجراءات لتحصيلها .

اولا : مضمون الطلبات الولائية الإعفائية:

تشمل الطلبات الولائية الإعفائية طبقا لنص المواد 92 و 93 و 94 من قانون الإجراءات الجبائية على الالتماسات الرامية إلى:

- الإعفاءات من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا أو التخفيف من عبئها ، والتي يكون المكلفون بها في حالة عوز أو ضيق حال تجعلهم عاجزين عن إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العامة .
- الإعفاء من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية أو التخفيف من قيمتها.

(1) هي العبارة المستعملة في نص القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، المادتين 17 و 41 منه .

• طلبات قابضي الضرائب المختلفة الملتمس بها جعل الحصص غير القابلة للتحصيل

في حكم عديمة القيمة ، أو الحصول على تأجيل الدفع أو الإبراء من المسؤولية.

وبالتالي فإن مجال إختصاص هذه اللجان يشمل طلبات المكلفين بالضريبة وكذا طلبات قابضي الضرائب المختلفة المسؤولين عن تحصيل كافة أنواع الضرائب المفروضة على هؤلاء المكلفين .

فبالنسبة للمكلفين ، تقترن طلباتهم وجوباً بعدم قدرتهم على تسديد ديونهم الجبائية نظراً لعوزهم وضيق حالهم ، أما بالنسبة لقابضي الضرائب فإن الأمر يختلف فيما يخص طلباتهم ، حيث أن هؤلاء منوطون بتحصيل الضرائب المدرجة في حساباتهم ، فلكل قابض ضرائب محاسبة خاصة به ⁽¹⁾، تجعل هذا الأخير مديناً للخزينة العمومية بمبالغ الضرائب المكلف بتحصيلها ، وتحسب مردودية قابض الضرائب على أساس تقليص أرصده المدينة تجاه الخزينة العمومية ، ويكون ذلك عن طريق عملية التحصيل الضريبي وبممارسة إجراءات التحصيل السابق ذكرها، وعند عدم إمكانية أو إستحالة تحصيل هذه الضرائب فبإمكان قابضي الضرائب لتخفيف مسؤولياتهم تجاه إدارتهم وتجاه الخزينة العمومية طلب جعل الحصص الغير قابلة للتحصيل في حكم عديمة القيمة وإبراءهم من المسؤولية حيث يجوز لقابضي الضرائب إجراء هذه الطلبات في إطار جملة من الشروط نصت عليها القوانين والتنظيمات ، و سنرى ذلك حين تناول الإجراءات أمام هذه اللجان.

وتجدر الإشارة إلى أن الإدراج في حكم عديم القيمة ، لا أثر له سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته ، حيث لا يبرئ ذلك ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب معاودة إتخاذ الإجراءات الخاصة بالمتابعة بشأنهم إذا تيسر حالهم من جديد أو تم العثور عليهم ، وطالما لم يتم التقادم و ربما قصد المشرع من خلال تمكين قابضي الضرائب من هذا النوع من الطلبات تخفيف العبء على هؤلاء في عملية متابعة المكلفين المدينين بالضريبة ، نظراً لكثرة جداول الضرائب

(1) يحي بدايرية ، المرجع السابق، ص 99 .

وتجدها المستمر، وربما أحسن فعلا بعدم إبراء ذمة المكلفين ، حتى لا يؤدي ذلك إلى العزوف عن تسديد الضرائب أملا في إلغائها.

ثانيا : الشروط الشكلية و الموضوعية للطعن الولائي الإعفائي

1 - الشروط الشكلية :

لا تختلف الشروط الشكلية للطعن الولائي عن تلك المتعلقة بالطعن النزاعي ، باستثناء أجل تقديمه إذ يمكن للمكلف بالضريبة تقديم طلبه للإعفاء من الضريبة أو التخفيف منها من غير أن يكون ملزما بذلك ضمن أجل معين ، مادام الأمر يتعلق بإجراء تبرعي يأخذ بعين الاعتبار وضعية الشاكي المالية والاجتماعية⁽¹⁾.

فيتم تحرير الشكوى أو الطلب على شكل رسالة عادية توجه إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتبع له مكان فرض الضريبة مرفقة بالإنذار الموجه من الإدارة أو ذكر البيانات المتعلقة بالضريبة المعنية بالشكوى في حالة غيابه.

2 - الشروط الموضوعية :

يجب أن يرفق الطلب الخاص بالإعفاء أو التخفيف من الضريبة بكل الأسباب و الإثباتات الكفيلة بتوضيح وضعية صاحب الطلب ، خصوصا ما يتعلق بوضعية العوز و ضيق الحال . وفي هذا المجال فإن المشرع ميز بين طلب الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المؤسسة و المفروضة قانونا و الذي لا يمكن تقديمه إلا بسبب العوز و ضيق الحال و بين طلب الإعفاء أو التخفيف من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة الشروط القانونية .

و قد نصت المادة 93 ضمن الفقرة الأولى أن افادة المعني بالتخفيضات أو الإعفاءات المطلوبة مرتبط أساسا بحسن نيته و بعد مراقبة مدى حرصه على الوفاء بالتزاماته الضريبية

(1) Instruction sur les procédures contentieuses op,cit , p 43 .

و الجهود التي يبذلها للتخلص من ديونه الضريبية ، كما شددت نفس المادة على أن التخفيضات و الإعفاءات لا يمكن أن تمنح للمدينين الذين تثبت ضدهم ممارسة الغش اتجاه إدارة الضرائب.

ثالثا : الجهات المختصة بالنظر في الطعن :

نصت المادة 93 على أن الطلبات ترسل إلى مدير الضرائب للولاية التي يتبعها مكان فرض الضريبة ، وتكون مرفقة بإنذار أو رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الطلبات .

و جاء في نفس المادة أن الطلبات تعرض على رئيس المجلس الشعبي البلدي للبلدية التي يوجد بها النشاط الذي فرضت عليه الضريبة ، وهذا لإبداء رأيه فيها .

وتعود سلطة الفصل في الطلبات إلى الجهات المذكورة في الفقرة 3 من المادة 93 السابقة و هذا وفقا للتقسيم التالي :

أ- لمدير الضرائب للولاية بعد أخذ رأي اللجنة التي تم إحداثها لهذا الغرض بموجب المقررات التي يصدرها المدير العام للضرائب و ذلك عندما تقل الحصة الضريبية أو الغرامة الجبائية المطلوب للتخفيض أو الإعفاء أو تساوي مبلغ 5.000.000 دج.

ب- لمدير الضرائب الجهوي المختص إقليميا بعد أخذ رأي اللجنة التي تم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الجهوي بموجب المقرر سابق الذكر ، عندما تزيد الحصة الضريبية أو الغرامة الجبائية المطلوبة للتخفيف عن مبلغ 5.000.000 دج .

ج- لمدير هيئة كبريات المؤسسات بعد الأخذ برأي اللجنة التي تحدث لهذا الغرض بمقرر من طرف المدير العام للضرائب بالنسبة للطلبات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين التابعين لهاته الهيئة .⁽¹⁾

(1) طبقا لنص المادة 173فقرة 3 التي تنص على " يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تقديم طعون ولاية بناء على أحكام المادة 93 من قانون الاجراءات الجبائية ، تخول سلطة البت في طلبات هؤلاء المكلفين بالضريبة إلى مدير هيئة كبريات المؤسسات بعد الأخذ برأي اللجنة المنشأة لهذا الغرض ، تحدد كفايات إنشاء اللجنة ... بموجب مقرر من المدير العام للضرائب.

رابعاً : لجان الطعن الولائي (الإعفائي):

سبق الإشارة إلى المقرر رقم 16 المؤرخ في 28 ماي 1991 الصادر عن المدير العام للضرائب ⁽¹⁾، المتضمن إنشاء لجان الطعن الولائية و تركيبتها و اختصاصاتها و طرق عملها.

1- تركيبة لجان الطعون الولائية (الإعفائية):

أ- تركيبة اللجنة الولائية : تتشكل لجنة الطعن الولائي الإعفائي على مستوى مديرية الضرائب

بكل ولاية و هي تتكون مما يلي:

-المدير الولائي للضرائب ، رئيساً.

-المدير الفرعي للمنازعات ، عضواً.

-المدير الفرعي للعمليات الجبائية ، عضواً.

-المدير الفرعي للتحصيل ، عضواً.

-المدير الفرعي للمراقبة الجبائية ، عضواً.

-رئيس مفتشية للضرائب المباشرة .

- قابض الضرائب المختلفة.

و هذان الأخيران يعينان من طرف المدير الولائي للضرائب لمدة سنة .

و يتولى مهام كتابة (أمانة) اللجنة رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية .

و يتضح من خلال هذه التركيبة أن هذه اللجان إدارية محضة على خلاف ما سيأتي بيانه عند

التطرق إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال .

ب- تركيبة اللجنة الجهوية : تتكون اللجنة الجهوية للطعون الولائية الإعفائية على مستوى كل

مديرية جهوية للضرائب و هي تتشكل من ⁽²⁾:

- المدير الجهوي للضرائب رئيساً .

- المدير الفرعي للمنازعات على مستوى المديرية الجهوية للضرائب ، عضواً.

(1) Instruction sur les procedures contentieuses ,op,cit,p 50 .

(2) Ibid,p 51 .

- المدير الفرعي للعمليات الجبائية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب ، عضوا.
- مديران ولأنيان للضرائب يعينهما المدير الجهوي لمدة سنة .
- يتولى كتابة اللجنة(الأمانة) رئيس مكب الطعن الولائي بالمديرية الجهوية للضرائب.
- ج- **تركيبة لجنة الطعن الولائي الإعفائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات:**(1)
- تتكون هاته اللجنة على مستوى هيئة كبريات المؤسسات و هي تتشكل من :
- مدير مديرية كبريات المؤسسات ، رئيسا.
- المدير الفرعي للمنازعات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا.
- المدير الفرعي للتسيير على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا.
- المدير الفرعي للجباية البترولية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا.
- قابض الضرائب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا.
- المدير الفرعي للجان الطعن بمديرية المنازعات لكبريات المؤسسات ، عضوا
- المدير الفرعي للتقويمات الجبائية بمديرية العمليات الجبائية و التحصيل على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا.
- وتسند كتابة اللجنة لرئيس مكتب المنازعات الإدارية و القضائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

2- اختصاصات لجان الطعن الولائي (الإعفائي):

- نصت على ذلك المادة 02 من المقرر سابق الذكر و التي منحت لهذه اللجان سلطة الفصل في كل الطلبات المرفوعة إليها من طرف المكلفين بالضريبة المتعلقة بمختلف الضرائب و التي تهدف إلى الحصول من السلطة الإدارية على :
- الإعفاء أو التخفيف من الضريبة الموضوعة قانونا .

(1) يحي بدايرية ، المرجع السابق ، ص 111.

- تأجيل الدفع أو الإبراء من المسؤولية .

- الإعفاء من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية أو التخفيف من قيمتها.

كما أن هذه اللجان تفصل في طلبات قابضي الضرائب المختلفة الملتمس من خلالها إقرار انعدام القيمة بالنسبة للحصص غير القابلة للتحويل⁽¹⁾.

3- طريقة عمل لجان الطعن الولائي(الإعفائي) :

تجتمع لجان الطعون الولائية بطلب من رئيسها مرة كل شهر على الأقل بالنسبة للجان الجهوية ، و مرة كل أسبوع على الأقل بالنسبة للجان الولائية .

و تكون اجتماعات اللجان قانونية بتوفر النصاب المنصوص عليه في المادة 06 من المقرر سابق الذكر و المتمثل في حضور ثلثي الأعضاء (3/2) ،الذين يعلمون ثمانية أيام قبل الاجتماع بقائمة الملفات المدرجة للنقاش ، من خلال مقرري اللجان الذين يوجهون لهم رفقة كل طلب ملخصا عن القضية كما أن ملفات القضايا تكون في متناول الأعضاء الذين بإمكانهم مراجعتها في مكتب المقرر .

تتخذ القرارات بعد نهاية المداولات بأغلبية الأعضاء الحاضرين و يجب أن تكون هذه القرارات مسببة ، و في حالة تساوي الأصوات ، فإن صوت الرئيس يكون مرجحا .
تسجل أعمال اللجان ضمن محضر يكون موقعا من طرف الأعضاء الحاضرين في الاجتماع و ترفق نسخة من هذا المحضر بملف المعني به .

وتجدر الإشارة في هذا المجال أن الآراء الصادرة عن هذه اللجان تكون ملزمة للسلطات الإدارية المخولة للفصل في الطلبات المرفوعة إليها و التي سبقت الإشارة إليها عند الحديث عن الجهة المختصة بالنظر في الطلبات .

تبلغ القرارات المتخذة من طرف هذه السلطات بناء عن الرأي الصادر عن اللجان الإدارية إلى المعني بها بواسطة رسالة مضمنة مع علم الوصول في غضون 15 يوما الموالية لتاريخ

(1) المادة 04 من المقرر رقم 16 المؤرخ في 28 ماي 1991 الصادر عن المدير العام للضرائب.

مداولات اللجنة⁽¹⁾.

و وفقا لما هو ظاهر من النصوص القانونية فإن القرارات الفاصلة في الطلب الولائي الاعفائي تكون غير قابلة للطعن فيها قضائيا ، بل تكون محل طعن سلمي امام الجهة الادارية الأعلى ، و هذا ما نص عليه قرار مجلس الدولة رقم 62653 المؤرخ في 2011/09/08 الذي جاء فيه أنه "وفقا لمقتضيات المادة 93 من ق إ ج فإن رقابة قرارات لجنة الطعن الولائية(الإعفائية) برفض الطلبات الرامية إلى تخفيض الضرائب المستحقة و غير الممكن تسديدها بسبب الظروف الاقتصادية للمكلفين تخضع لاختصاص المدير الجهوي للضرائب و ليس للقاضي الاداري ." و جاء أيضا في القرار أن مديرية الضرائب تدفع بأن الدعوى غير مقبولة لأن الشكوى المقدمة من طرف المستأنف ليست نزاعية بسبب تقديمها أمام لجنة الطعن الاعفائي التي أصدرت قرارا بالرفض و كان على المستأنف الطعن فيه أمام المدير الجهوي للضرائب و ليس أمام القضاء عملا بالمادة 93 من ق إ ج .

"و حيث انه بالرجوع إلى الشكوى الموجهة إلى مدير الضرائب في 2008/08/17 و قرار الرفض الصادر عن لجنة الطعن الإعفائية ، يتضح أن الطاعن لا ينازع في مدى شرعية الضريبة المفروضة عليه بل يلتمس تسوية وضعيته باعتباره ضحية إرهاب بسبب إصابته بجروح إثر عمل إرهابي و هو ما يعتبر طلب إعفاء بمفهوم المادة 93 من ق إ ج مما يتعين معه القول أن الشكوى غير نزاعية و بالنتيجة القضاء بتأييد القرار المستأنف " (2) .

(1) المواد 7-8-9-10 من المقرر رقم 16 السابق .

(2) جمال سايس ، المرجع السابق ، ص 324.

المطلب الثاني:

منازعات التحصيل الضريبي

تتشأ منازعات التحصيل الضريبي عند شروع الإدارة في تحصيل ديونها الضريبية لدى المكلفين بها، أي نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العامة ، أي استيفاء الدولة لدين الضريبة⁽¹⁾ ، و هذا بعد قيامها بكل العمليات المتعلقة بتقدير الوعاء الخاضع للضريبة و حساب المبلغ واجب الدفع ، و تأخذ عملية التحصيل في البداية الطابع الودي ويتم فيها إرسال الإنذارات الضريبية كمرحلة أولى ، حيث يقوم قابض الضرائب المختص بإرسال إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جداول الضرائب التي بحوزته ، و يبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة ، المبالغ المطلوب آداؤها و شروط الإستحقاق ، و كذا تاريخ الشروع في التحصيل ، و أما المرحلة الثانية فتعرف بمرحلة التحصيل الجبري للضريبة أو مرحلة إستحقاق الضريبة⁽²⁾، حيث تنتهي المرحلة الودية فور بداية استحقاق الضريبة من خلال الإجراءات التي تقوم بها الإدارة ، و هنا تبرز منازعات التحصيل . و قد جاء النص عليها في قانون الإجراءات الجبائية بالمادة 153 و المادة 153 مكرر منه⁽³⁾، و هي تنقسم وفقا للأوصاف الواردة بالمادة 153⁽⁴⁾ إلى قسمين من المنازعات⁽⁵⁾، الأولى تأخذ شكل

(1) عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى ، الجزائر ، 2005، ص 09

(2) يحي بدايرية ، المرجع السابق ، ص 60 .

(3) معدلة بموجب قانون المالية لسنة 2011 الذي جاء وفقا لهذا التعديل بالإجراءات الجديدة متبعا

في ذلك نفس التقسيم المعروف في النظام الفرنسي.

(4) تنص المادة 153 في الفقرة 2 منها: "و تكتسي هذه الشكاوى إما شكل اعتراض على اجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل اجراء المتابعة ،و إما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين و استحقاق المبلغ المطالب بهأو غيره من الاسباب التي لا تمس وعاء الضريبة .

(5) le contentieux du recouvrement fiscal ,philippe borras.alain garay,librairie generale de droit et de jurisprudence,paris ,1994 ,p 97

الإعتراض على إجراء المتابعة و تأخذ الثانية شكل الإعتراض على التحصيل الجبري ، بينما تطرق المشرع ضمن نفس الفصل الثالث بالمادة 154 إلى المنازعة المتعلقة باسترداد الأشياء المحجوزة و الطلبات التي ينبغي تقديمها لذلك الغرض .

الفرع الأول:

الاعتراض على إجراء المتابعة و على إجراءات

التحصيل الجبري:

يقصد بالإعتراض على إجراء المتابعة الإحتجاج الذي يمكن أن يمارسه المكلف بالضريبة على قانونية الإجراءات التي تمت بها المتابعة و جوانبها الشكلية ، كأن يعترض على عدم حصول الإجراء المعني بالكيفية المطلوبة قانونا كتبيلغه بالإجراء في عنوان خاطئ أو بواسطة رسالة غير مضمونة الوصول، و هو ما عبرت عنه المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002 بالقول: "لا أثر للإعتراض على سند إجراء المتابعات إلا على صحته من حيث الشكل"

بينما يقصد بالإعتراض على التحصيل الجبري الإحتجاج الذي يمارسه المكلف بالضريبة ضد وجود الإلتزام في حد ذاته أي ينصب على موضوع الإجراء و ليس شكله فهو يعترض على قيمة الدين كله أو جزء منه أو وجوب الوفاء به⁽¹⁾ أو مختلف إجراءات التنفيذ القسري الأخرى التي لا تتطرق إلى وعاء الضريبة أو طريق حسابها، و قد عبرت عن ذلك الفقرة الأخرى من المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002 بالقول: "يشكل كل نزاع على وجود الإلتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء به أعتراضا على التحصيل القسري".

(1) سليم قصاص ، لمرجع السابق ، ص 55 .

و قد ألزم المشرع المكلف بالضريبة لحل هاته النزاعات أن يتقدم أولاً أمام الإدارة الضريبية في مرحلة أولى عن طريق تظلم مسبق ، فإذا لم يتم التوصل إلى حل النزاع بالأساليب الإدارية أمكنه اللجوء حينئذ إلى القضاء .

و يلاحظ بهذا الخصوص أن التظلم الإداري المسبق في نزاعات التحصيل مشروط في كل أنواع الضرائب المنازع فيها على خلاف التظلم المسبق في نزاعات الوعاء الضريبي الذي يخص فقط النزاعات التي تتعلق بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁽¹⁾ .

فعلى مستوى المرحلة الإدارية من المنازعات المتعلقة باعتراض المكلف بالضريبة على التحصيل الجبري ، أوجب المشرع الجبائي على المكلف المعترض تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب المختص أو مدير كبريات المؤسسات على شكل اعتراض، في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغه بأول إجراء من إجراءات المتابعة و هذا تحت طائلة البطلان .

أما بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالاعتراض على إجراءات المتابعة في جوانبها الشكلية ، فإن المشرع منح للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة بتقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب المختص أو مدير كبريات المؤسسات تكتسي شكل اعتراض في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ الإجراء محل الإحتجاج و هذا تحت طائلة البطلان أيضاً .

و في كلا الحالتين يلاحظ أن المشرع قد منح للمكلف المعترض أجل شهرين للإعتراض ، و يحصل الاختلاف في كلا الأجلين في الميعاد الذي يبدأ منه حساب الأجل ، فإذا كان الأجل في الاعتراض على التحصيل الجبري يبدأ من تاريخ تبليغ أول إجراءات المتابعة ، فإن الميعاد بالنسبة للإعتراض على إجراء المتابعة يبتدئ من تاريخ تبليغه بالإجراء المحتج عليه ذاته و كل هذا تحت طائلة عدم القبول في حالة تجاوز الأجل المذكور .

و في كلا الحالتين ، إذا كان رد الإدارة الضريبية في غير صالح المكلف بالضريبة المعترض ، فإنه يحق له بعد ذلك اللجوء إلى القضاء .

(1) سليم قصاص ، المرجع السابق ، ص 52 .

أما عن الشروط الشكلية و الموضوعية المتعلقة بالشكوى فقد نص المشرع في الفقرة 4 من المادة 153 مكرر أن الشكوى يمكن أن ترفع من طرف الشاكي نفسه أو من يفوضه لهذا الغرض طبقاً لأحكام الوكالة الواردة بالمادة 75 من ق إ ج.

جاء في القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2011/07/14 تحت رقم 61564 أنه " متى نصت المادة 372 من ق.ض.م على أن الجدول الضريبي المدرج قانوناً في التحصيل يعد نافذاً في حق المكلف المقيّد فيه، و في حق كل شخص مستفيد من وكالة تفوض له ممارسة النشاط محل الضريبة لحساب المكلف بها، فإن دعوى الوكيل الرامية إلى إلغاء قرار مدير الضرائب المتضمن رفض تظلمه ضد الضريبة الملقاة على عاتقه، بالنظر إلى الوكالة الخاصة الممنوحة له من قبل المكلف بالضريبة، تعد خالية من الأساس و معرضة للرفض"⁽¹⁾.

و في نفس سياق نزاعات التحصيل ، جاء قرار مجلس الدولة رقم 163407 المؤرخ في 1999/05/17 الذي تضمن أن طلب المدعي استهدف إلغاء الضريبة على الأرباح المصرح بها و احتياطياً خفض الضرائب على أساس التقديرات الموضوعة من طرف المحققين التابعين للمستأنف عليه .

" و حيث أن دفع المستأنف عليه كما هو الشأن بالنسبة للقرار المطعون فيه قد انصبت على كون اعتراضات الخاضع للضريبة يجب أن تنصب فقط على إجراءات المتابعة و التحصيل ، و هذا القول هو تطبيق خاطئ لأحكام المادة 398 من قانون المالية لسنة 1991 التي تنص في الواقع على شكلين للاعتراض : الشكل الأول يتعلق بالإعتراض على سند إجراء المتابعات ، و الشكل الثاني يتعلق بالإعتراض على التحصيل القسري، و هذا الشكل الثاني هو الذي تنصب عليه فعلاً مرافعة المدعي ، و تشكل

(1) جمال سايس، المرجع السابق، ص 328 .

الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 398 من قانون المالية تفسيرا للتحصيل القسري الذي يعرف بأنه كل نزاع على وجود الالتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء به .

حيث أنه من ناحية أخرى فإن المستأنف ينازع في قيمة الضريبة المسلطة عليه و أنه يتعين لهذا الأمر بخبرة لتوضيح أكثر للنزاع⁽¹⁾.

و ينبغي في نفس سياق الشروط الشكلية، أن تشمل الشكوى المحررة على ورق عادي على كل البيانات المتعلقة بالشاكي و موضوع الإعتراض و الإجراء المحتج عليه ، و تكون مرفقة أيضا بكافة المبررات و الأسانيد التي يستند عليها و يؤسس عليها اعتراضه مع تذييل ذلك بتوقيعه أو توقيع الشخص الذي يحل محله، علما أنه في حالة نقصان البيانات المذكورة سابقا ، فإنه يمكن للإدارة الضريبية المعنية توجيه إعدار للمعني قصد استكمالها (البيانات الناقصة)، و تقديم الوثائق المطلوبة خلال أجل ثمانية أيام من تاريخ توصله بالإعدار أو الإشعار حسب تعبير النص ، فإذا لم يستجب المعني للإعدار الموجه إليه طوال الثمانية أيام الممنوحة له ، أو في حالة ورود رد منه غير مؤسس فإنه يمكن للإدارة أن تبت مباشرة في الإعتراض بعدم قبوله و تبليغ قرارها للمعني الذي يمكنه الطعن في هذا القرار أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين من تاريخ توصله بالقرار السابق .

و جاء في المادة 153 مكرر 1 " يبت مدير كبريات المؤسسات و المدير الولائي للضرائب ، كل حسب إختصاصه في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى" و هو ما يعني أن الجهات الإدارية المكلفة بالبت في الشكاوى و هي كلا من المدير الولائي للضرائب و مدير هيئة كبريات المؤسسات ملزمة بالبت في الشكاوى في غضون شهرين من تاريخ تقديم الشكوى أو من تاريخ انقضاء أجل الثمانية أيام الممنوح للمعتراض من أجل تصحيح شكواه .

(1) أحمد لعور و نبيل صقر، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، دار الغرب للنشر

و التوزيع، الجزائر ، 2002 ، ص204 .

و قد أوجب المشرع على هاته الجهات الإدارية أن تسبب قرارها بالرفض أو بالقبول و أن تبلغه للمعني عن طريق رسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام لضمان توصله به تحسبا لبداية حساب آجال الطعن أمام المحكمة الإدارية في حالة عدم الرضا بالقرار .

و بهذا الخصوص ، بينت نفس المادة في الفقرة 3 منها أن أجل اللجوء أمام المحكمة الإدارية للطعن ضد القرارات السابقة يكون في غضون شهرين من تاريخ توصل المعني بالقرار أو في غضون شهرين من تاريخ نهاية الأجل المحدد للإدارة للبت في الشكوى .

و قد جاء في قرار مجلس الدولة رقم 40643 المؤرخ في 2008/04/23 أنه " يجب على المكلف بالضريبة الذي ينازع حصة المبالغ المطالب بها في مادة التحصيل أن يرفع الطعن القضائي المفتوح له خلال مهلة أربعة أشهر من تاريخ استلامه تبليغ الإشعار بالدفع و إلا يكون طعنه غير مقبول شكلا"⁽¹⁾. و يفهم من هذا القرار الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة بعد سكوت الإدارة عن الرد على شكواه خلال الأجل المحدد لها و المقدر بشهرين من تاريخ إيداع الشكوى .

و في هذا الخصوص بين قرار مجلس الدولة رقم 25486 المؤرخ في 2006/03/15 أنه "لا يجوز الخلط بين أجل دعوى التحصيل المحددة بشهر واحد (قبل التعديل) و ميعاد دعوى الوعاء المحددة بأربعة أشهر"⁽²⁾.

و تسري على الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية و كذا على الإستئناف المحتمل في الحكم الفاصل فيها أحكام قانون الإجراءات الجبائية وفقا لنفس النص الذي أكد من جهة أخرى أن الطعن القضائي لا يوقف تنفيذ عمليات دفع المبالغ المستحقة للخرينة .

(1) جمال سايس ، المرجع السابق ، ص 306.

(2) نفس المرجع ، ص 290

الفرع الثاني:

طلبات استرداد الاشياء المحجوزة :

أما في ما يتعلق باسترجاع الأشياء المحجوزة، فقد خول المشرع الجبائي من خلال نص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلفين بالضريبة حق المطالبة باسترجاع الأشياء المحجوزة من منقولات و أثاث لاستيفاء قيمة ديون الضرائب و الغرامات و الرسوم الواقعة تحت المتابعة.

أما عن الجانب الإجرائي من ذلك ، فقد نصت المادة 154 السابقة على أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم طلبه الرامي إلى استرجاع الأشياء المحجوزة إلى مدير الضرائب بالولاية أو مدير كبريات المؤسسات لمكان الحجز و حسب اختصاص كلا منهما ،و يكون مدعما بمختلف بجميع الوسائل التي تفيد الطلب و هذا وجوبا و تحت طائلة عدم قبوله في أجل شهر ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز و هذا مقابل تسليمه وصلا بذلك.

و للجهة الإدارية المخولة بالنظر في هذا الطلب مهلة شهر واحد من تاريخ توصلها بالطلب للفصل فيه و تبليغه للشاكي الذي يمكنه في أجل شهر أيضا أن يطعن قضائيا أمام المحكمة الإدارية في هذا القرار إذا لم يرضه أو إذا سكنت الإدارة عن الجواب ، و في هاته الحالة يبدأ في حساب أجل الطعن القضائي من تاريخ نهاية الأجل الممنوح للإدارة للبت في الشكوى .

و في هذا الخصوص فقد فصل مجلس الدولة بتاريخ 1999/03/22 بالقرار رقم 152508 المتعلقة بمنازعات التحصيل أين قضى "بالغاء القرار الصادر عن مجلس قضاء وهران بتاريخ 1995/07/08 و القضاء من جديد بعدم قبول الدعوى شكلا لأنه تبين للمجلس أن المدعي المستأنف عليه في القضية لم يحترم الاجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة و ذلك لأن دعواه لم يسبقها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين السابقتين فهي غير صحيحة شكلا و يتعين رفضها⁽¹⁾ .

(1) جمال سايس ، المرجع السابق ، ص 242 .

و هذا نفسه ورد في قرار مجلس الدولة رقم 207171 المؤرخ في 2001/04/09 الذي جاء فيه أنه "لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي و فصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب"(1).

و في نفس السياق فصل مجلس الدولة في الملف رقم 1987 بالقرار المؤرخ في 2001/07/30 فصل في استئناف إدارة الضرائب ضد القرار الصادر عن مجلس قضاء البلدية في 1999/02/22 القاضي ببطلان إجراءات المتابعة الجبائية المفروضة على المستأنف عليها .

حيث يخلص من حيثيات الملف أن الادارة المستأنفة لم تستطع إثبات أن إجراءات التحقيق التي قامت بها ضد المستأنف عليها كانت قانونية لعدم إحترام لجنة التحقيق لشروط الواردة بالمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المتضمن انشاء و تنظيم لجان التحقيق . كما أن المحققون لم يقوموا بإشعار المكلف بالضريبة بإجراء التحقيق و هي مخالفة تستوجب إبطال اجراءات التحقيق .

و أضاف قضاة المجلس أن المادة 111 من قانون الرسم و المادة 187 / 05 من قانون الضرائب المباشرة تمنحان المكلف بالضريبة شهرا للرد على ما توصل إليه التحقيق و تحديد قيمة الضريبة ، غير أن هذا الاجراء لم يتم احترامه مما يجعل كذلك اجراءات التحقيق باطلةو كل هذا افضى إلى القول أن إجراءات التحقيق و التبليغ و التحصيل كلها كانت باطلة مما يجعل كل ما بني على باطل فهو باطل و أن قرار المجلس قد أصاب في حكمه مما يستوجب المصادقة عليه(2) .

(1) جمال سايس ، المرجع السابق، ص180

(2) نفس المرجع ، ص 211 .

المبحث الثاني :

النزاع الضريبي أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و
الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال:

يعتبر نظام اللجان الإدارية للطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁽¹⁾ طريقا بديلا لحل النزاعات الجبائية، حيث أن الاحصائيات المتعلقة بهذه المرحلة من الطعن تشهد على دور المصفاة الذي تلعبه هذه اللجان⁽²⁾ و على قلة ميول المكلفين بالضريبة في اللجوء إلى المحكمة الادارية ، و هو يعتبر ضمانا إضافية من الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة لحماية حقوقهم ضد كل الأخطاء أو أشكال التعسف التي قد تصدر عن الإدارة الضريبية ، و قد عرف هذا النظام تعديلات و تغييرات عديدة منذ تاريخ إقراره للمرة الأولى بموجب قانون المالية لسنة 1969⁽³⁾ ثم بموجب قانون المالية لسنة 1971 الصادر بالأمر رقم 93/70 المؤرخ في 31 ديسمبر 1970 و بعده بالأمر رقم 101/76 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الذي نص عليها بأحكام المواد 359-360-361 ، لتستمر التعديلات المتماشية مع النمط الإقتصادي و الأنظمة الجبائية المعتمدة طوال المراحل اللاحقة لتعرف تعديلات أساسية سنة 1991 و سنوات 1996، 2007 ، 2009 ، 2010 ، 2012 ، 2016 و 2017 شملت أساسا تسميتها ، مستوياتها ، تركيبتها ، صلاحياتها و طبيعة القرارات الصادرة عنها ، كما كانت الحدود أو العتبات المالية المحددة لاختصاص كل مستوى من مستوياتها تتطور

(1) تم تعديل تسمية لجان الطعن للضرائب المباشرة أول مرة بإضافة عبارة " و الرسم على القيمة المضافة و هذا بعد إدخال منازعات T.V.A ضمن اختصاصات لجان الطعن الإدارية بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 1998 ، و استمر هذا إلى أن عدلت إلى التسمية الحالية بموجب المادة 26 من قانون المالية 2016 التي أدخلت النزاعات المتعلقة بالرسوم على رقم الاعمال ضمن اختصاصات هاته اللجان و تم استبدال عبارة " و الرسم على القيمة المضافة " بالعبارة الحالية .

(2) وم /م ع ض /م.م/ المنشور رقم 01 مؤرخ في 2017/01/01 ، ص2 .

(3) تم إنشاء لجان الطعن الإدارية بموجب المادة 33 مكرر من الأمر رقم 654/68 المؤرخ في 1968/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 بالجريدة الرسمية عدد 106 . ثم صدرت القرارات المؤرخة في 1969/10/06 المتضمنة تأليف لجان الطعن و تنظيمها و صلاحياتها و كفاءات سيرها ، و بعدها صدرت القرارات المؤرخة في 03 مارس 1970 المتضمنة تعديل و تنميط أحكام القرارات المتضمنة تأليف لجان الطعن و تنظيمها و صلاحياتها و كفاءات سيرها .

بتطور حجم الأنشطة و رؤوس الأموال المتداولة.

و تجدر الإشارة إلى أن اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية هو إجراء اختياري يمارسه المكلف بالضريبة بمحض إرادته ، و له أن يلجأ مباشرة إلى القضاء ، غير أن ذلك يسقط حقه في عرض نزاعه على لجان الطعن (1).

المطلب الأول :

الأحكام المشتركة بين لجان الطعن :

تطرق قانون الإجراءات الجبائية في المادة 81 منه إلى مجموع الأحكام التي تشترك فيها كل اللجان الإدارية على اختلاف مستوياتها ، و هي تشمل أساسا على صلاحيات اللجان و الإجراءات المتبعة أمامها و القرارات الصادرة عنها و طبيعتها القانونية .

الفرع الأول :

صلاحيات لجان الطعن الإدارية و الإجراءات المتبعة أمامها :

أولا : صلاحيات لجان الطعن الإدارية :

باعتبار لجان الطعن الإدارية جهات للطعن ضد القرارات الصادرة عن جهات البت الإدارية الفاصلة في شكاوي المدينين بالضريبة أو المكلفين بها أي مدير الضرائب للولاية و رئيس هيئة كبريات المؤسسات و رئيس المركز الجوّاري للضرائب و رئيس مركز الضرائب ، فإن مجالات الطعن أمام اللجان الإدارية لا تختلف عن مجالات الطعن أمام الجهات السابقة ، و هذا ما

(1) تنص الفقرة 3 من المادة 80 من ق إ ج على أنه " لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع

دعوى أمام المحكمة الادارية "

نصت عليه الفقرة 1 من المادة 81 عندما أكدت أنه "يمكن أن تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا الرسم على رقم الأعمال الرامية و الهادفة للحصول إما على استدراك و تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو في حسابها ، وإما للاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي " ، و في هذا المجال يمكن الرجوع للحالات التي سبق ذكرها في مجالات الطعن النزاعي في الصفحات السابقة .

أما عن الضرائب التي تدخل ضمن اختصاص عمل اللجان فهي تشمل كلا من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كالضريبة على الدخل الاجمالي ، الضريبة على أرباح الشركات ، الرسم على النشاط المهني ، الضريبة الجزافية الوحيدة... ، و كذا الرسوم المماثلة كالرسم على القيمة المضافة ، الرسم الداخلي على الاستهلاك ، الرسم على المنتجات البترولية...⁽¹⁾ غير أنه ينبغي التنويه في هذا الخصوص إلى أن النزاعات المتعلقة بحقوق الطابع و حقوق التسجيل و الحقوق غير المباشرة لا تدخل ضمن اختصاص لجان الطعن الادارية⁽²⁾ بالرغم من كونها قد تكون محل طعن أمام المحكمة الادارية .

ثانيا: الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن الإدارية:

1- الآجال :

جاء في الفقرة 1 من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية أن المكلف بالضريبة الذي رفضت شكواه كليا أو جزئيا من قبل الهيئة الإدارية المختصة⁽³⁾ المكلفة بالبت في الشكاوى يمكنه اللجوء إلى لجان الطعن المختصة في أجل 4 أشهر من تاريخ استلامه للقرار الفاصل في الشكاوى ، و هو أجل راعى فيه المشرع مستوى وعي المكلف بالضريبة و مدى إطلاعه و معرفته بأحكام قانون الإجراءات الجبائية .

فبعد تبليغ المعني بالقرار الفاصل في الشكاوى سيكون له فسحة كبيرة من الوقت لاختيار

(1) المنشور رقم 1 ، المرجع السابق ، ص 3

(2) نفس المرجع ، ص 4

(3) نفس المرجع ، ص 3

اللجوء إلى الجهات القضائية أو إلى اللجان الإدارية ، و في تحضير كل الوسائل التي سيؤسس عليها طعنه ، و يعتد في حساب بداية الأجل بتاريخ الإستلام الذي يكون التاريخ المختوم من طرف إدارة البريد على وصل الإستلام أحسن دليل و إثبات عليه .

2- شكل الطعن و الجهة الموجه إليها :

حرص المشرع في الفقرة 4 من المادة 80 السابقة على تنبيه المكلفين بالضريبة أو المدينين بها على وجوب أن تكون عريضة أو رسالة الطعن متضمنة لكافة البيانات التي توضح محتواها و صاحبها ، بتأكيده على وجوب استيفائها للشكليات المشترطة في رسالة النظم أو الطعن المسبق و التي تضمنتها كل من المادة 73 و المادة 75 من نفس القانون .

و في هذا المجال ، لابد أن تكون رسالة الطعن فردية إلا في الحالات التي يجيز القانون ذلك صراحة كطعون الشركاء في شركة الذين يطعنون في الضريبة التي فرضت عليهم بشكل جماعي ، و ينبغي كذلك أن تشتمل رسالة الطعن على اسم الطاعن و عنوانه المختار الذي ستم مخاطبته فيه عن طريق البريد و كذا توقيعه الشخصي أو التوقيع المصادق عليه من طرف المصالح البلدية للوكيل ضمن الشروط الواردة بالمادة 75 أعلاه المتعلقة بالوكالة ، و تكون مرفقة بالإنذار الأول الصادر عن الإدارة الضريبية و القرار محل الطعن ، و كذا رمز الضريبة المحتج عليها و عرض ملخص لحجج و استنتاجات المعني و الأسانيد و الوثائق التي يؤسس عليها طعنه و وجوبا طلباته التي ينبغي أن تكون واضحة .

أما عن الجهة المعنية باستلام الطعن و التي ينبغي على الطاعن أن يوجه إليها طعنه ، فإن نفس الفقرة السابقة نصت على أن الطعن يرسل إلى رئيس لجنة الطعن المختصة مقابل وصل يتضمن تاريخ الاستلام و سيأتي بيان حدود اختصاص كل لجنة من اللجان لاحقا .

و الملاحظ بهذا الخصوص أن لجان الطعن على اختلاف مستوياتها ليست هياكل قائمة بذاتها و ليست لها مقرات بعناوين معلومة توجه إليها الرسائل ، بل توجه الرسائل و تودع باسم رئيس اللجنة المعنية لدى الإدارة الضريبية التي تتشكل اللجنة في مستواها و التي تتشكل أمانة لجنة

الطعن من بين موظفيها⁽¹⁾.

و من ضمن الشروط التي ينبغي على الطاعن احترامها ليقبل طعنه أمام اللجان الإدارية يبرز الشرط المنصوص عليه بالفقرة 3 من المادة 80 السابقة المتعلق بعدم لجوء الطاعن إلى الجهات القضائية أي المحكمة الإدارية لممارسة حقه في الطعن القضائي قبل طعنه أمام اللجان، إذ أن اختيار المعني للطعن أمام المحكمة الإدارية يقطع عليه طريق الطعن أمام اللجان الإدارية و يجعله غير مقبول .

الفرع الثاني:

طريقة عمل لجان الطعن و القرار الصادر عنها:

تشارك كل لجان الطعن في طريقة عملها من حيث عدد الاجتماعات الشهرية و النصاب القانوني لصحة الاجتماع ، و في الآجال التي ينبغي على اللجنة احترامها عند دراسة الطعن و كذا في محتوى القرار و طبيعة رأي اللجنة من حيث الإلزام ، و هي العناصر التي جاء ذكرها ضمن بنود المادتين 81 و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

أولاً: طريقة عمل لجان الطعن :

01- أجل الفصل في الطعن:

وفقا لما نصت عليه الفقرة 2 من المادة 81⁽²⁾ من قانون الإجراءات الجبائية فإن لجان

(1) الفقرات 1-2-3 من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية تنص على إنشاء لجان

الطعن على مستوى كل ولاية و لدى كل مديرية جهوية و لجنة مركزية لدى الوزارة المكلفة بالمالية.

(2) تنص الفقرة 2 من المادة 81 من ق إ ج على أنه "تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل 4 أشهر لبتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور اعلاه ، فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنيا .و في هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل 4 اشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبث في الطعن"

الطعن ملزمة بعد توصيلها برسالة الطعن من المكلف بالضريبة ، أن تنتظر و تفصل في الطعن في أجل لا ينبغي أن يتجاوز الأربعة أشهر التي تلي تاريخ الاستلام . و حتى و إن ظهر أن هذا الأجل طويل نسبيا إلا أن العمليات التحضيرية لاجتماع اللجان و الوقت الذي تستغرقه دراسة الملفات و استدعاء المعنيين بما فيها ممثلي السلطة الضريبية و أصحاب الطعون كلها أعمال تبرر طول الأجل.

و تثار بعض الإشكاليات بمناسبة الحديث عن أجل فصل لجان الطعن ، كحالة انقضاء أجل الأربعة أشهر دون أن تصدر اللجنة قرارها ، و هي الحالة التي حدد المشرع طريقة التعامل معها ، إذ إعتبر أن سكوت اللجنة و عدم إصدارها للقرار في المهلة المحددة يعتبر تعبيراً عن رفضها الضمني للطعن ، و حينها يكون للمكلف بالضريبة صاحب الطعن ، دون أن ينتظر أي إشعار من اللجنة ، الحق في اللجوء إلى المحكمة الإدارية لرفع طعنه القضائي في أجل 4 أشهر من تاريخ نهاية و انقضاء الأجل المحدد للجنة للبت في الطعن .

02- اجتماعات اللجان و نصابها القانوني:

تجتمع كل لجان الطعن وفقا لنصوص قانون الإجراءات الجبائية الحالي مرتين في الشهر بعد الإستدعاء الذي يوجهه رئيسها للأعضاء ، و هو عدد الاجتماعات الذي يعكس من جهة العدد المهم للطعون التي تعرض عليها ، و يعكس من جهة أخرى رغبة المشرع في تسريع الإجراءات أمام اللجان بجعل مواعيد اجتماعها متقاربة ، إذ أن مراجعة النصوص القانونية السابقة في هذا الخصوص تظهر أن اللجان كانت تجتمع مرة واحدة كل ثلاثة أشهر على الأقل ، كما يمكن في هذا المجال الإشارة إلى أن لجنة الطعن البلدية لم تكن لها اجتماعات دورية و إنما تجتمع بناء على دعوة من رئيسها الذي يحدد موعد الاجتماع بناء على حجم و عدد الطعون التي رفعت إليه .

و تفرض التركيبة المتعددة و المتنوعة للجان الطعن وجود قواعد واضحة لاتخاذ القرار داخلها ، حيث نصت مواد قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بلجان الطعن على وجوب توفر النصاب القانوني في اجتماعاتها و هو النصاب المتمثل في وجوب حضور أغلبية أعضائها أي نصف

الأعضاء زائد واحد أو بحضور 5 أضاء بالنظر إلى أن كل اللجان تتكون من 8 أعضاء⁽¹⁾.
و يفهم من هذه المسألة أن عدم توفر النصاب يستدعي تأجيل الإجتماع إلى أجل آخر
ضمن المواعيد المحددة أي بعد 15 يوما .

أما عن طريقة اتخاذ القرارات داخل اللجان، فإن ذلك يتم بأغلبية أصوات الأعضاء
الحاضرين، و في حالة التساوي يكون صوت رئيس اللجنة مرجحا.

و من المميزات الإيجابية لعمل لجان الطعن ،التي تمنحها الخصوصية التي أنشئت من أجلها
، أنه يمكن للمكلفين بالضريبة أصحاب الطعن أو ممثليهم القانونيين حضور اجتماعاتها
شخصيا لسماعهم و ابداء حججهم و دفعوهم التي يبررون بها طعونهم و طلباتهم و تقديم
الردود و الإجابات عن كل النقاط التي تثيرها الإدارة الضريبية الحاضرة وجوبا في الاجتماعات
عن طريق ممثليها الأعضاء في اللجنة ، علما أن اللجنة ملزمة قانونا بتوجيه الاستدعاء إليهم
وجوبا قبل 20 يوما من تاريخ انعقاد الاجتماع .

و يلاحظ في هذا الصدد أن المشرع الجزائري لم يبين الحقوق المتاحة للمكلف بالضريبة أثناء
تواجهه بالاجتماع أو قبله و لم يبين طريقة تدخله أو ممثله القانوني فيه على خلاف المشرع
الفرنسي الذي منح الحق للمكلف بالضريبة بالإطلاع على مجمل وثائق الملف المقدم من طرف
الإدارة بما فيه التقرير المعد من طرفها و المحدد لعناصر النزاع من وجهة نظرها⁽²⁾ .

و من جانب آخر ، و بحكم التنوع الذي تعرفه لجان الطعن في تشكيلتها و تعدد الأعضاء
و بالنظر إلى أن النقاش سيدور داخل اللجنة عن الأوضاع المالية للمكلفين و شؤونهم المهنية
، فقد حرص المشرع على وضع الأعضاء عند مسؤولياتهم القانونية فيما يتعلق بالسر المهني ،
باعتبار أن حضور العضو لاجتماعات اللجنة يتيح له إمكانية الإطلاع على مجمل الوثائق
المشكلة لملف الطعن بما فيها أرباح المكلفين و ارتباطاتهم المهنية ، على أن يكون هذا الإلتزام
مقيدا بالملابسات و المجالات الواردة بالمادة 65 من نفس القانون التي تجعل العضو المخل

(1) المنشور 01،المرجع السابق، ص 6

(2)عزيز أمزيان ،المرجع السابق،ص 38

بالتزامات السر المهني واقعا تحت طائلة أحكام المادة 301 من قانون العقوبات التي تنص على انه يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر و بغرامة مالية من 500 إلى 5000 دج الاطباء و الجراحون و.... و جميع الاشخاص المؤتمنون بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلي بها إليهم و أفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم القانون إفشائها و يصرح لهم بذلك .

ثانيا : القرارات الصادرة عن لجان الطعن :

سبقت الإشارة إلى أن لجنة الطعن ملزمة بأن تصدر قرارها في مدى زمني لا يتجاوز الأربعة أشهر بداية من تاريخ توصلها برسالة الطعن ، و قد أوجب المشرع أن يكون هذا القرار متضمنا رأي اللجنة فيما يتعلق بطلبات الطاعن سواء بالرفض أو بالقبول مع ما ينبغي أن يرافق ذلك من تعليل و تبرير⁽¹⁾. إذ ينبغي أن يكون قرار اللجنة متضمنا الأسس و الأسانيد التي اعتمد عليها في قبول أو رفض الطعن المنصب على قرار الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى من طرف الجهة الإدارية الفاصلة في التظلم المسبق .

أ / محتوى القرار :

القرار الصادر عن لجنة الطعن هو الوثيقة المتضمنة جملة البيانات المتعلقة بالجهة التي أصدرته بما فيها إسم الرئيس و الأعضاء المشاركين في المداولة و بيانات صاحب الطعن و الضريبة محل الاحتجاج ، و رأي اللجنة بالقبول أو بالرفض الكلي أو الجزئي، و الذي ينبغي أن يكون مبررا كفاية و مبينا الأسباب التي شكلت قناعة أغلبية أعضاء اللجنة ادت باللجنة إلى إصدار القرار مع ذكر الأسانيد و النصوص القانونية المؤسس عليها .

و تبعا للرأي الذي يتضمنه القرار يكون التصرف الذي يليه ، إذ أن الحالة التي يصدر فيها رأي اللجنة بالموافقة على طلبات الطاعن تستوجب أن يشتمل القرار على مبالغ التخفيض أو الإعفاء التي ستمنح للشاكي و هذا سيضع حدا للنزاع على الأقل من وجهة نظر المكلف

(1) الفقرة 3 من المادة 81 من ق إ ج .

بالضريبة الطاعن، و يستتبع ذلك قيام رئيس اللجنة بتبليغ الرأي المتخذ بشأن التخفيضات أو الإعفاءات إلى المكلف بالضريبة صاحب الطعن ، كما يقوم بعد ذلك المدير الولائي للضرائب أو رئيس هيئة كبريات المؤسسات حسب الحالة بتبليغ القرار للمعني في أجل شهر واحد من تاريخ صدوره ، مع اتخاذهم للإجراءات الإدارية اللازمة قصد وضع القرار موضع التنفيذ .

أما حالة رفض الطعن كليا أو جزئيا فتستوجب بدورها تبليغ الطاعن المعني بالقرار في الأجل المذكور سابقا أي في أجل شهر من طرف مدير الضرائب بالولاية أو رئيس هيئة كبريات المؤسسات حسب الحالة ، و تاريخ هذا التبليغ هو الذي سيكون المرجع في تحديد ميعاد لجوء الطاعن إلى المحكمة الإدارية لتقديم طعنه القضائي.

ب / الطبيعة القانونية لرأي لجان الطعن :

ظلت النصوص القانونية و لمدة طويلة تؤكد على اعتبار الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية مجرد آراء⁽¹⁾ غير ملزمة تصدر عن هيئات استشارية يعتبر اللجوء إليها في حد ذاته اختياريا و غير إلزامي ، و مشروط بعدم لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء كون اللجوء إلى القضاء يلغي حقه في عرض طلباته على لجان الطعن الإدارية.

غير أن الممارسة العملية لهذه اللجان طيلة الفترة الطويلة السابقة بينت القصور الشديد في الدور المنوط بها نتيجة ذلك الطابع الاستشاري المحض لعملها المفتقد لأي قوة إلزامية و المقيد في الوقت ذاته بطول أجل الفصل و بالتعقيدات الإدارية التي غالبا ما ينفر منها المكلفون بالضريبة و هو ما جعل دور هذه اللجان ينحصر شيئا فشيئا بتفضيل المعنيين اللجوء إلى القضاء مباشرة دون المرور بها اختصارا للإجراءات و ربحا للوقت .

و حرصا من المشرع على تحقيق الغرض من إنشاء هذه اللجان و الذي سبقت الإشارة إليه في مقدمة هذا المطلب فقد أدخل تعديلات و تغييرات جوهرية على الطبيعة القانونية لآراء هذه

(1) حسين فريجة، المرجع السابق، ص74

اللجان ابتداء من التعديلات التي أوردها قانون المالية لسنة 1992 التي أدخلت على قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حينها، و الذي تضمن في المواد 50⁽¹⁾ و 51 منه منح آراء اللجان صبغة إلزامية تأخذ قوتها التنفيذية بعد إفراغها في القرار الإداري الذي يصدر عن مدير الولائي للضرائب بعد تبليغه قانونا برأي اللجنة و الذي يجب أن يكون مطابقا له سواء بالتخفيض أو الإعفاء أو الرفض.

فقد نصت المواد 300 . 301 . 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حينها على إن الإدارة الضريبية تتلقى رأي لجنة الطعن الإدارية خلال عشرة أيام (بالنسبة للجنة الدائرة و الولاية) أو عشرين يوما(بالنسبة للجنة المركزية) من تاريخ اختتام أشغالها و الذي يجب أن يكون معللا و مبينا لمختلف التخفيضات أو المخالفات المقررة للمكلفين بالضريبة المشتكين ، لتقوم بعد ذلك الإدارة الضريبية بإفراغ رأي اللجنة على حاله في قرار إداري واجب التنفيذ يبلغ للمعنيين به من طرف المدير الولائي للضرائب ضمن أجل موحد بين كل اللجان لا يتجاوز الثلاثين يوما من تاريخ توصل الإدارة برأي اللجنة.

أما بالنسبة للصياغة الحالية الواردة في قانون الإجراءات الجبائية الحالي في المادة 81 منه في فقرتها الرابعة و التي "تعتبر أن آراء اللجان نافذة و واجبة التنفيذ باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم التنظيم ساري المفعول" فقد وردت أول مرة في المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016 ، و هذا بعد عدة مطالبات فقهية و قضائية بمنح آراء اللجان القوة الإلزامية⁽²⁾ .

و يثار بمناسبة الحديث عن هذه الفقرة التساؤل عن مصير القرارات التي تتضمن آراء

(1) جاء في نص الفقرة 4 من المادة 50 من قانون المالية لسنة 1992 " تبلغ قرارات التخفيض أو الإبراء أو الرفض التي تتم ضمن الشروط المشار إليها أعلاه و التي يجب أن تكون مطابقة لرأي اللجنة ..."

(2) كمال فنيش ، المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، 2007 ، ص 21

مخالفة للقانون و كيفية التعامل معها و هنا تأتي الفقرة الموالية من نفس المادة التي تنص على أن المدير الولائي للضرائب أو مدير هيئة كبريات المؤسسات حسب الحالة يصدر قرارا مسببا بشأنه بالرفض و يتم تبليغه للطاعن.

و يفهم من الصياغة الحالية للفقرة أن مدير الضرائب بالولاية أو مدير هيئة المؤسسات الكبرى يحوزان على السلطة التقديرية التي تمكنهما من الاعتراض على قرارات لجان الطعن التي يريان أنها تتضمن آراء مخالفة للقانون و بالتالي وقف تنفيذ هذا القرار رغم طبيعته الإلزامية ، و الحقيقة أن مثل هاته السلطة الممنوحة للمثلي الإدارة الضريبية لوقف تنفيذ الآراء التي يريان وفقا لتقديرهما الخاص أنها مخالفة للقانون فيه مساس بصلاحيات لجان الطعن باعتبارها هيئات مستقلة عن الإدارة الضريبية ، و كان ينبغي على المشرع أن يحفظ حق الإدارة الضريبية في الاعتراض على القرارات الصادرة عن لجان الطعن إذا لم تقتنع بها و أن يتيح لها إمكانية الطعن في ذات القرار أو طلب وقف تنفيذه أمام الجهات القضائية المعنية لا أن يمنح الإدارة مجددا نفس الحق الذي مارسه خلال التظلم المسبق أي أنها فعليا تمتلك القرار الكامل بشأن الشكوى حتى بعد الطعن أمام اللجان⁽¹⁾ .

و في السابق ، كان من صلاحية الإدارة الضريبية الطعن في الآراء الصادرة عن لجان الطعن الي لا تكون في صالحها ، وهو ما عبرت عنه صراحة المادة 30 من قانون المالية لسنة 1998 بالتأكيد على أنه في هذه الحالة ، يطعن المدير الولائي للضرائب في هذا الرأي (رأي اللجنة الولائية حينها) أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي خلال شهر من تاريخ صدوره.

و عملا بالمبدأ السابق ، فقد صدر عن مجلس الدولة القرار رقم 51895 المؤرخ في 2010/04/08 الذي أكد على " انه لا يجوز لمدير المؤسسات الكبرى ، للمدير الولائي للضرائب ، لمدير مركز الضرائب أو لمدير المركز الجوازي للضرائب إلغاء القرار الصادر عن لجنة الطعن للضرائب إذا تبين لهم انه غير مؤسس، طالما أن المادة 80 فقرة 4 من ق.ا.ج

(1) جمال سايس، المرجع السابق ، ص295.

لا تخول لهم سوى صلاحية إيقاف تنفيذه و الطعن في مدى مشروعيته أمام المحكمة الإدارية⁽¹⁾.

و يطرح غياب النص الذي يتيح للإدارة الطعن أمام الجهة القضائية في القرارات التي تصدر عن لجان الطعن و تراها مخالفة للقانون عن محتوى الفقرة السابقة تساؤلا جديا و موضوعيا إن كان ذلك تعديلا مقصودا أم أن النص سقط سهوا من صياغة الفقرة لا غير و ينبغي استدراكه. و في هذا المجال ، و بالنظر إلى ما هو معمول به قضائيا، فقد صدر القرار رقم 30134 المؤرخ في 2006/06/14 عن مجلس الدولة و الذي جاء فيه أنه " من المقرر قانونا انه يجوز للمدير الولائي للضرائب عندما يصدر رأي اللجنة الولائية و يخرق القانون خرقا فادحا أن يوقف تنفيذ قرار اللجنة المذكورة ثم يرفع دعوى أمام الغرفة الإدارية خلال شهر واحد من النطق برأي اللجنة مع توضيح ذلك الخرق. ولا يقبل القول أن رأي اللجنة كان غير مؤسس سند قانوني و انه لا يمكن إلغاء الضريبة بناء على تصريحات المكلف بها"⁽²⁾.

كما يطرح في نفس السياق التساؤل عن مدى تمتع اللجان الادارية بالشخصية المعنوية التي تتيح لهم التمثيل أمام الجهات القضائية⁽³⁾، و هي المسألة التي غاب النص عنها في ق إ ج و اختلف القضاء في التعامل معها بين من يستوجب وجودها و يعتبرها نتيجة منطقية لإمكانية الطعن في قراراتها ، و بين من يرفض منحها الشخصية المعنوية كالقرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2002/10/15 الفاصل في الملف رقم 4399 الذي اعتبر أن " مدير الضرائب بالولاية من حقه الطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة و ليس ضد المستأنف عليه مما يجعل دعواه موجهة توجيها غير صحيح يستوجب رفضها"⁽⁴⁾.

(1) جمال سايس، المرجع السابق، ص 322 .

(2) نفس المرجع، ص 295

(3) المنشور 01، المرجع السابق، ص 2 .

(4) جمال سايس ، المرجع السابق ، ص 186

و سايره القرار رقم 7440 المؤرخ في 2003/04/15 الصادر عن مجلس الدولة و الذي أكد على أن " مدير الولاية للضرائب الطاعن في قرار لجنة الطعن الولاية يرفع الدعوى على اللجنة و ليس على المكلف بالضريبة"⁽¹⁾.

و على العكس من ذلك ذهب إجتهد مجلس الدولة إلى أن الطعن القضائي في قرار اللجنة يوجه ضد المكلف بالضريبة و هو ما استقر عليه العمل قضائيا بعد ذلك ، و هو ما ظهر بعد ذلك في قرار مجلس الدولة رقم 33289 المؤرخ في 2007/06/13 عندما اعتبر " أن دعوى الالغاء هي من الدعاوى الموضوعية أي أنها دعوى موجهة ضد قرار و ليس نزاع بين أطراف و أن دور المستشار المقرر هو التحقق من أن المدعي رفع الدعوى ضد الجهة المعنية و أنه لا يمكن للغرفة الادارية أن تصدر قرارا بعدم قبول الدعوى لسوء توجيهها دون الامر بتصحيح الاجراءات و الامر بإدخال الطرف المعني" .

و يضيف بأن "قضاة الدرجة الاولى أسأؤوا تطبيق القانون لما صرحوا بعدم قبول الدعوى بالرغم من أن المكلف بالضريبة كان مدخلا في الخصام و أنهم لم يقوموا بتصحيح الاجراءات و منح أجل للمدعية مما يعرض قرارهم للالغاء و التصدي .

و حيث أن المستأنفة قد صححت الاجراءات على مستوى الاستئناف لكنها أبتت على اللجنة الولاية كطرف في النزاع و أن إجتهد مجلس الدولة مستقر على أن الدعوى في قضايا الطعن ضد رأي اللجنة يوجه ضد المكلف بالضريبة"⁽²⁾

و قد سار القرار الاخر الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2008/02/13 تحت رقم 38542 في اتجاه آخر عندما أكد "أن الطعن القضائي المرفوع من طرف المكلف بالضريبة ضد قرار لجنة الطعن مهما كان مصدره سواء عن لجنة الدائرة أو اللجنة الولاية أو حتى عن اللجنة المركزية يوجه ضد المدير الولائي للضرائب وحده باعتباره صاحب حق التمثيل

(1) جمال سايس، المرجع السابق ، ص 199 .

(2) نفس المرجع، ص 308.

الوحيد أمام القضاء في كل المنازعات الضريبية" (1) .

و خلاصة القول أن اللجوء إلى لجان الطعن الادارية اختياري ، غير أن الآراء التي تصدرها تصبح إلزامية و واجبة التنفيذ و هي عند جزء من الفقه تعتبر تصرفا يشبه تماما قرارا إداريا⁽²⁾ كاملا و بالتالي يمكن لكل طرف غير راض به أو غير مقتنع به رفع دعوى قضائية أمام الجهة القضائية .

المطلب الثاني :

مميزات لجان الطعن الإدارية:

يقصد بمميزات لجان الطعن في هذا المطلب الاختلافات الواردة في التركيبة البشرية لكل لجنة و مستوياتها و مقارنة ذلك مع ما كان معمولاً به سابقا و الإشارة إلى أهم التعديلات المدخلة لمعرفة اتجاهات و اختيارات المشرع في هذا الخصوص و كذا مجال اختصاص كلا منها و المعايير المعتمدة في تحديد مجال هذا الاختصاص .

(1) مجلة مجلس الدولة ، العدد 09، سنة 2009 ، الجزائر ، ص 75 .

(2) عمار معاشو و عبد الرحمان عزوي ، تعدد مصادر القاعدة الاجرائية في المنازعة الادارية في النظام الجزائري ، دار الامل للطباعة و انشر و التوزيع ، الجزائر ، 1999، ص 34 .

الفرع الأول :

مستويات لجان الطعن و تركيبتها :

عرفت مستويات لجان الطعن و تسمياتها عدة تغييرات منذ تاريخ إدخال العمل بها في النظام الضريبي الجزائري و هذا من خلال استحداث لجان جديدة في كل مرة و إلغاء أخرى ، كما أن التركيبة البشرية لهاته اللجان عرفت أيضا عدة تغييرات و تعديلات جوهرية سوف نتعرض إليها عند الحديث عن كل لجنة على حدى.

و جاء النص على مستويات لجان الطعن في قانون الإجراءات الجبائية الحالي ضمن المواد 81 مكرر التي دخلت حيز التنفيذ بداية من الفاتح جانفي 2017 بعد التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2016 بموجب التعديل المواد 26 و 27 منه .

و قبل هذا التعديل كان نظام لجان الطعن يعرف ثلاث مستويات منها هي:

- لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة و التي حلت محل لجنة البلدية سنة 1997⁽¹⁾.
- لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة .
- اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة .

و قد استمر العمل بها لفترات طويلة اقتصرت فيها التغييرات بشأنها على تركيبتها البشرية و عتبات اختصاصها المالية ، كما يمكن الإشارة إلى أن بعض مستويات لجان الطعن قبل التعديل الأخير كانت لها اختصاصات غير موجودة في النظام اللجان الحالي و أهمها هو اختصاص النظر في الطعون الموجهة ضد قرارات لجان الطعن في المستوى الأدنى منها، أي أنها كانت تنظر في الطعون كجهة فصل من الدرجة الثانية ، غير أن هذا الاختصاص ألغي

(1) قبل تعديل سنة 1997 كانت هذه اللجنة تحمل اسم "اللجنة البلدية للطعن" و عدلت بموجب القانون

31/96 المؤرخ في 1996/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1997.

و حذف منها .

و بالرجوع إلى المادة 81 مكرر فإنها نصت على تأسيس كلا من اللجان التالية:

- لجنة الطعن الولائية .
- لجنة الطعن الجهوية .
- لجنة الطعن المركزية.

و هو ما يؤكد استغناء المشرع عن لجنة الطعن للدائرة (عرفت طريقة عملها انتقادات كبيرة من طرف الادارة الضريبية بسبب تغليبها للجانب الاجتماعي على الجانب القانوني)⁽¹⁾ التي كانت قد حلت يوما ما محل لجنة البلدية (قبل تعديل 1997) و من ثم تصبح لجنة الطعن الولائية هي اللجنة القاعدية و الأدنى ضمن سلم لجان الطعن المعتمدة .

أما عن تركيبة اللجان فإن الملاحظ عليها أنها تشتمل بصورة ثابتة على ممثلي الإدارة الضريبية و بتمثيل عالي يتمثل على التوالي في المدير الولائي للضرائب و المدير الجهوي و رئيس هيئة كبريات المؤسسات .

و يلاحظ في نفس الوقت أن أمانة اللجان كلها تسند لأعوان و موظفين في الإدارة الضريبية على اختلاف مستوياتها و نفس الشيء بالنسبة لمقرري اللجان و يعينون من طرف كلا من المدير الولائي للضرائب و المدير الجهوي للضرائب و المدير العام للضرائب .

أولا: اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال :

نصت الفقرة 2 من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على أنه تنشأ لدى كل ولاية ، لجنة طعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال و هي تتكون من :

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا .
- عضو من المجلس الشعبي الولائية .

(1) المنشور 01 ، المرجع السابق ، ص 2.

- عضو من المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل .
 - عضو من المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل .⁽¹⁾
 - ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .
 - ممثل عن غرفة التجارة و الصناعة بالولاية .
 - ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية .
 - المدير الولائي للضرائب أو، حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية .
- و في حالة وفاة أو إستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد ، كما يمكن للجنة أن تضم خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري فقط عند ما تتطلب القضية أو الملف اللجوء إلى خبرة معينة .
- و نصت المادة على أن مهام أمين اللجنة و مقررها توكل إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش رئيسي⁽²⁾ للضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب .
- عند مقارنة التركيبة الجديدة للجنة الطعن الولائية الحالية بتركيبة نفس اللجنة قبل التعديل يتضح أن المشرع قد أختار اتجاهها جديداً مخالفاً تماماً للاتجاه الذي كان معمولاً به سابقاً .
- فإطلالة سريعة على التشكيلة السابقة تبين أن رئاستها كانت تؤول لقاض⁽³⁾ يعين من قبل رئيس المجلس القضائي المختص و هو ما كان يعتبر عاملاً إيجابياً في تركيبة اللجنة و كان

(1) تم التعديل في رتبة ممثل المديرية الولائية المكلفة بالتجارة و ممثل المديرية الولائية المكلفة بالصناعة إلى رتبة رئيس مكتب على الأقل بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2018 و قبلها كانت رتبتهم لا تقل عن رتبة نائب المدير

(2) الفقرة 1 من المادة 51 من قانون المالية لسنة 2018 .

(3) وفقاً للمادة 50 من قانون المالية لسنة 2007 الصادر بالجريدة الرسمية عدد 85 بتاريخ 2006/12/27 ، المتضمنة إحداث المادة 81 مكرر بقانون إ ج المتعلقة بإنشاء لجان الطعن لكل من الدائرة ، الولاية و لجنة طعن مركزية لدى وزارة المالية .

حرى بالمشرع الجزائري أن يبقي رئاسة اللجنة بيد القاضي على أن يكون له رتبة مستشار متخصص في القانون الإداري⁽¹⁾ على الأقل، و هذا كضمانة لمصالح المكلفين بالضريبة و حماية لهم من تعسف الإدارة ، إذ أن وجود القاضي على رأس اللجنة يشكل عنصر توازن في تركيبة اللجنة بين ممثلي الإدارة و المكلفين بالضريبة أو ممثليهم. غير أن الاختيار الجديد للمشروع خصوصا فيما يتعلق بمنح رئاسة اللجنة لمحافظ حسابات يوحي بأنه يحاول تفادي الأخطاء التي ربما تكون قد وقعت فيها اللجان السابقة خصوصا و أن النزاعات عادة ما تتعلق بأخطاء حسابية أو تفريعات محاسبية يفقد القضاة أو غيرهم للإمكانيات الفنية و التقنية التي تمكنهم من التعامل معها بدقة .

و إضافة للتعديل الجوهري الذي مس رئاسة اللجنة ، فإن التركيبة في مجملها مسها تغيير كبير غير من طبيعتها المختلطة و جعلها إدارية و تقنية أكثر . فغياب ممثلي الجمعيات و الإتحادات المهنية الذين كان عددهم خمسة و هو عدد معتبر و مهم مقارنة بعدد أعضاء اللجنة مسح صورة اللجنة ذات التمثيل المختلط التي كانت تهدف إلى إشراك المكلفين بالضرائب من التجار و الحرفين و الصناع و غيرهم عن طريق ممثليهم في الإتحادات و الجمعيات المهنية و أبقى على اللجنة شبه الإدارية البحتة .

و باستثناء شرط الصفة المرتبط برتبة الموظف في الإدارة التي ينتسب إليها ، لم يشترط المشروع أية شروط أخرى كالسن و الخبرة المهنية مثلما كان معمولا به عندما كانت اللجنة تضم ممثلي الاتحادات المهنية و الجمعيات .

ثانيا: اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال:
تنشأ اللجنة الجهوية للطعن لدى كل مديرية جهوية للضرائب و هي ذات تمثيل إداري و تقني ظاهر و تتشكل من :

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا .

(1) كمال فنيش ، المرجع السابق ، ص 20 .

- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير .
 - ممثل واحد عن المديرية الجهوية للخرينة برتبة نائب مدير .
 - ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل .
 - ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل .
 - ممثل واحد عن غرفة التجارة و الصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب .
 - ممثل واحد عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
 - ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين .
- و في حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد ، كما يمكن للجنة أن تضم خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري فقط عندما تتطلب القضية أو الملف اللجوء إلى خبرة معينة .
- كما نصت المادة على أن مهام أمين اللجنة و مقررها توكل إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش رئيسي للضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب .⁽¹⁾
- ثالثا: اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال :
- جاء النص على إنشاء هذه اللجنة لدى الوزير المكلف بالمالية ضمن الفقرة 3 من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية و التي حددت تركيبها كما يلي⁽²⁾ :
- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا ، رئيسا .
 - ممثل عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل .

(1) تم تعديل الرتب بالنسبة لممثلي كلا من مديريو التجارة و الصناعة بموجب الفقرة 2 من المادة 51 من قانون المالية لسنة 2018 .

(2) المادة 23 مكرر من الأمر 654/68 المؤرخ في 1969/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 و التعديلات المدخلة عليه بموجب قوانين المالية لسنة 1991 و 1992 .

- ممثل عن وزارة التجارة برتبة مدير على الأقل .
- ممثل عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير .
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة برتبة مدير على الأقل .
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للصناعة و التجارة .
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة .
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير .⁽¹⁾

و نصت نفس المادة أنه و في حالة وفاة أو إستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد ، كما يمكن للجنة أن تضم خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري فقط عندما تتطلب القضية أو الملف اللجوء إلى خبرة معينة .

كما نصت على أن أمانة اللجنة تتكفل بها المديرية العامة للضرائب بحيث يقوم المدير العام للضرائب بتحديد أعضائها ،بينما يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفته مقررا للجنة .

فيظهر من خلال مقارنة التشكيلة الحالية للجنة المركزية للطعن بالتشكيلة السابقة قبل تعديلها غياب التمثيل المهني الذي كان يجسد في ممثل الإتحاد المهني المعني حسب الحالة و هو ما يؤكد مجددا اختيار المشرع للذهاب لتأسيس لجان إدارية تقنية تجمع الإداريين ذوي المستوى الوظيفي العالي بالتقنيين أصحاب الوظائف المحاسبية .

و بالنظر إلى ما سبق ، و مهما كانت مبررات المشرع في اختياره الذي استبعد بموجبه القضاة من تركيبة كل اللجان، فإننا نؤكد على أن وجود القاضي على رأس اللجنة بحكم تكوينه يعتبر من أكبر الضمانات التي يمكن تقديمها لطرفي المنازعة سواء الإدارة أو المكلف بالضريبة ، و هذا مهما كانت بقية التركيبة البشرية للجنة إن كانت من الإداريين أو الفنيين أصحاب

(1) وفقا للتعديل الوارد بالمادة 52 الفقرة 3 من قانون المالية لسنة 2018 و الذي شمل أيضا رتبة

ممثل الوزارة المكلفة بالصناعة .

الإختصاص في أعمال المحاسبة ، و إذا قورنت تركيبة هذه اللجان مع تركيبة لجان الطعن في النظام الفرنسي، نجد أن هذا الأخير قد انتهج أسلوب منح الرئاسة فيها لقضاة يعينون من الجهات القضائية على اختلاف مستوياتها قصد خلق التوازن المشار إليه سابقا .

الفرع الثاني:

اختصاصات لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال:

قبل التطرق إلى مجال اختصاص كل لجنة من اللجان السابقة ، ينبغي التطرق إلى المعايير التي اعتمدها المشرع في قانون الإجراءات الجبائية لتحديد هذه الاختصاصات .

أولاً: معايير تحديد مجالات الإختصاص :

باستقصاء مجالات اختصاص كل لجنة من اللجان الثلاثة السابقة الواردة في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، نجد أن المشرع قد اعتمد في تحديد مجالات الإختصاص على معيارين أساسيين :

المعيار الأول : و هو المعمول به عند تحديد اختصاص كلا من لجنة الطعن الولائية و لجنة الطعن الجهوية و يتمثل في معيار العتبة المالية أو معيار المبلغ المتنازع فيه⁽¹⁾، و سبق وصفه بأنه معيار مادي يعتمد على إسناد صلاحية البت في الطعن إلى لجنة ما دون غيرها للفصل فيه بالنظر إلى قيمة الحقوق الضريبية المنازع فيها ، كما سبق القول أن هاته الحقوق تشمل قيمة الحق الضريبي الأصلي و العقوبات و غرامات الوعاء الضريبي المدرجة و الناتجة عن نفس إجراء فرض الضريبة محل الشكوى و الطعن .

المعيار الثاني : هو المعيار الذي اعتمد عليه المشرع في تحديد اختصاص لجنة وحيدة هي

(1) المنشور 01 ، المرجع السابق ، ص4 .

اللجنة المركزية للطعن ، و يتمثل في المعيار العضوي الذي يبحث و يعتمد على صفة صاحب الطعن و الإدارة الضريبية التي يتبعها و ليس على قيمة الحقوق المنازع فيها . و سيتضح فيما بعد أن المشرع اعتمد في حالة اللجنة المركزية على المعيارين معا العضوي و المادي كما سيأتي بيانه لاحقا .

ثانيا: اختصاصات لجان الطعن :

01- اختصاص لجنة الطعن الولائية:

حدد المشرع مجال اختصاص اللجنة الولائية للطعن وفقا للمعيار المادي المرتبط بالعتبة المالية في القضايا النزاعية التي سبق و أن أصدرت بشأنها الإدارة الضريبية قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي شريطة أن لا يكون أصحابها قد لجئوا للطعن أمام الجهات القضائية و التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات يقل أو يساوي 20.000.000 دج . وكانت تنص عليه في السابق المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، التي جعلت من اختصاصها أيضا النظر في الطعون ضد قرارات الرفض الكلي أو الجزئي الصادرة عن لجنة الطعن بالدائرة و هذا باعتبارها هيئة استئناف⁽¹⁾ أو هيئة طعن من الدرجة الثانية، تتيح للمكلفين بالضريبة إمكانية عرض نزاعهم مجددا و الرد على الأسس أو المبررات التي أسست عليها لجنة الطعن للدائرة قرارها قصد الحصول على طلباتهم⁽²⁾، و هو الاختصاص الذي لم يعد له وجود في النصوص القانونية الحالية و التي لم تعرف الخلفية التي دفعت بالمشرع إلى إلغاء هذا الدور بالرغم من أنه يشكل ضمانا إضافية لحقوق المكلف بالضريبة و سببا ربما في تقليص عدد القضايا التي ترفع أمام الجهات القضائية.

02- اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن :

يلاحظ من نص الفقرة 2 من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية أن نفس المعيار المادي المعتمد في تحديد مجال اختصاص اللجنة الولائية اعتمده المشرع لتحديد مجال

(1) عزيز أمزيان ، المرجع السابق، ص 41 .

(2) Instruction sur la procédure contentieuses, op, cit , p 56 .

اختصاص اللجنة الجهوية .

فقد جاء النص على أن اللجنة الجهوية ثبتت في القضايا النزاعية التي سبق و أن أصدرت بشأنها الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي ، التي لم يلجأ أصحابها للطعن أمام القضاء و التي تزيد قيمة الحقوق المتنازع فيها عن مبلغ عشرين مليون دينار جزائري (20.000.000 دج) و يقل أو يساوي سبعون مليون دينار جزائري (70.000.000 دج) ، و هذا المبلغ يشمل الحقوق الأصلية و الغرامات و العقوبات .

03- اختصاصات لجنة الطعن المركزية :

كانت تنص على إختصاص اللجنة المركزية للطعن قبل التعديل المتضمن في قانون المالية لسنة 1998 المادة 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي تنص على أن لجنة الطعن المركزية صلاحية الفصل كدرجة ثانية في الآراء الصادرة عن لجنة الطعن الولائية و التي لا ترضي المكلف بالضريبة ، غير أن قانون المالية لسنة 1998 ألغى هذه الإمكانية و جعل الطعن في الآراء الصادرة عن لجنة الطعن الولائية من اختصاص الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي دون سواها، و هذا إضافة إلى اختصاصها في الفصل كدرجة أولى في نزاعات محددة عند عتبات مالية محددة .

و من ثم فإن اختصاص اللجنة المركزية كهيئة طعن من الدرجة الثانية (أو الاستئناف) قد تم حذفه و إلغاؤه بموجب التعديل السابق و صار دورها مقتصر على النظر في الطعون في قرارات الإدارة الضريبية الفاصلة بالرفض الكلي أو الجزئي لشكايات المكلفين بالضريبة التي تتجاوز حصصها الضريبية أو تساوي 2.000.000 دج .

أما وفقا لقانون الإجراءات الجبائية الحالي فإن مجال اختصاص اللجنة المركزية للطعن محدد وفقا للمعيارين السابقين معا .

فهي ثبتت في كل الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون⁽¹⁾ لمديرية كبريات

(1) المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية .

المؤسسات (معيار عضوي) و التي سبق و أن أصدرت بشأنها هاته الأخيرة قرارا بالرفض الجزئي أو الكلي و التي لم تكن محل طعن قضائي .

كما ثبت من جهة أخرى في كل القضايا التي يبلغ مجمل الحقوق المنازع بشأنها مبلغا يفوق 70.000.000 دج و هذا وفقا للمعيار المادي أو معيار العتبة المالية⁽¹⁾ .

(1) المنشور 01 ، المرجع السابق، ص 4 .

الفصل الثاني:

الاجراءات القضائية للنزاع الضريبي:

بعد استيفاء كل الاجراءات الادارية التي سبق ذكرها في الفصل الأول دون الوصول إلى حل للنزاع الضريبي ، أجاز المشرع للمكلف بالضريبة الذي ينازع في قرار الإدارة الضريبية اللجوء إلى القضاء لوضع حد و حل نهائي للمنازعة و هذا بإصلاح الأخطاء التي وقعت فيها الإدارة الضريبية أو بتمكينه (المكلف بالضريبة) من الإستفادة من تخفيضات أو إعفاءات نصت عليها أحكام تشريعية أو تنظيمية جديدة، سواء كانت متعلقة بالوعاء الضريبي أو بإجراءات التحصيل ،و تعتبر المنازعة الضريبية من المنازعات الإدارية بحسب طبيعتها ما دامت تتصل بأعمال السلطة العامة أو الأعمال الادارية⁽¹⁾، و لقد أسند الاختصاص في هذا المجال للقضاء الاداري باعتباره صاحب الولاية العامة⁽²⁾ على مجمل القضايا التي تكون الدولة أو إحدى هيئاتها الإدارية طرفا فيها ،و يظهر ذلك جليا من خلال المواد من 82 إلى 91 من قانون الاجراءات الجبائية ، فلا يكون أمام المكلف بالضريبة سوى أن يرفع دعوى أمام المحاكم الادارية وفقا للشروط و الاجراءات المنصوص عليها في كل من قانون الاجراءات المدنية الادارية و أحكام قانون الاجراءات الجبائية و التي تكون الأحكام الصادرة عنها قابلة للإستئناف وفقا لنفس النصوص القانونية أمام مجلس الدولة .

و من ثم فإن دراستنا ضمن الفصل ستقسم إلى مبحثين ، الأول يتضمن الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية و كل ما يتعلق بها من شكليات سواء عند رفع الدعوى و الشروط المرتبة بذلك ، و كذا إجراءات التحقيق فيها و الخبرة و طبيعة الأحكام القضائية الصادرة عنها و الخصوصيات التي تميزها عن غيرها من الأحكام ، بينما يخصص المبحث الثاني لدراسة الاجراءات الخاصة باستئناف الحكم الصادر من المحاكم الادارية الفاصل في

(1) كمال فنيش ، المرجع السابق، ص 07 .

(2) تم النص على ذلك بالمادة 800 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية التي تضمنت أن "المحاكم الادارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الادارية" ، بينما تنص المادة الاولى من القانون 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بالمحاكم الادارية على أنه "تتشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الادارية".

الدعوى أمام جهة الإستئناف أي مجلس الدولة ، بما يتطلبه من شروط شكلية سواء تلك المتعلقة بالجهة المستأنفة أو ما تعلق بالشروط الإجرائية كالأجال و غيرها و كذا الآثار القانونية التي تترتب عن الإستئناف أو عن القرار الفاصل فيه .

المبحث الأول :
النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية:

يخضع النزاع الضريبي أمام المحاكم الإدارية إلى نفس الاجراءات و الشروط الشكائية و قواعد الاختصاص النوعي و الإقليمي المنصوص عليها في القواعد الإجرائية العامة، بالإضافة إلى شروط و إجراءات خاصة نص عليها المشرع الجزائري في قانون الاجراءات الجبائية باعتباره نصا خاصا يقيد النص العام⁽¹⁾ و بسبب خصوصيات النزاع الضريبي⁽²⁾ .

و بالنظر إلى مجمل النصوص الواردة في قانون الإجراءات الجبائية و مختلف التعديلات التي أدخلت عليه فإن حق اللجوء أمام المحكمة الإدارية مخول :

- سواء للمكلف بالضريبة ضد مختلف القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية ردا على شكواه المتعلقة بربط الضريبة و وعائها أو المتعلقة بتحصيلها و التي لا تكون محل قبول من طرفه.
- و مخول للمكلف أيضا في حالة سكوت الإدارة عن الرد عن الشكوى و هو ما يفهم منه رفضا ضمنيا للطلبات الواردة بها.
- و مخول أيضا ضد القرارات الصادرة عن لجان الطعن لكل من المكلف بالضريبة الشاكي و حتى للإدارة الضريبية التي تعارض في هاته القرارات و ترى فيها مخالفة لأحكام القانون الصريحة⁽³⁾ .

و بالنظر إلى الطلبات التي يمكن أن تشملها الدعوى و التي تتعلق كلها بنزاعات تهدف إلى إلغاء قرارات إدارية بالإعفاء الكلي من الضريبة أو تعديلها بالخفض أو باسترجاع الضرائب و الرسوم المدفوعة أو تلك المتعلقة بمنازعات التحصيل ، و هي كلها تتعلق بأمور مالية ، إضافة إلى إمكانية جبر الضرر اللاحق بالمكلف بالضريبة ماليا ، و كل ذلك يؤدي إلى القول أن الدعوى الضريبية تندرج ضمن منازعات القضاء الكامل التي نصت عليها المادة 801 الفقرة 2 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

(1) معاشو عمار و عبد الرحمان عزاوي ، المرجع السابق ، ص 27 .

(2) زوبيدة كريبي، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 7- 2005 ، ص 22..

(3) الطاهر حاكم ، المرجع السابق، ص 67 .

المطلب الأول :

الشروط الشكلية لمباشرة الدعوى الضريبية أمام

المحكمة الإدارية:

في وجود النص الخاص المتمثل في قانون الإجراءات الجبائية فإن مباشرة الدعوى أمام المحكمة الإدارية ينبغي أن تخضع لأحكام هذا القانون باعتبار أن النص القانوني الخاص يقيد النص العام بالنسبة للمسائل التي تطرق إليها ، أما في المسائل التي لم يتطرق إليها النص القانوني الخاص فإن قواعد و أحكام النص العام هي التي تكون محل نفاذ . فبالإضافة إلى الشروط الشكلية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الادارية كأحكام الاختصاص المحلي و النوعي⁽¹⁾ و شرطي الصفة و المصلحة و وجوب التمثيل بالمحامي ، قنن المشرع شروطا و اجراءات خاصة بالدعوى الضريبية كوجوب أن يكون الطعن موجها ضد قرار إداري و شرط التظلم الاداري المسبق و أجال خاصة لرفع الدعوى غير تلك المتعارف عليها في النص العام أو القواعد العامة ، و اشترط ايضا عليه فإننا سنتطرق بالدراسة لشروط رفع الدعوى الضريبية الواردة في القانون الخاص بالإجراءات الجبائية مع مقارنة بسيطة مع ما هو معمول به في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

(1) أحمد لعور و نبيل صقر، المرجع السابق ، ص 169.

الفرع الأول :

الشروط الجوهرية لقبول الدعوى الضريبية :

نصت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية على جملة الشروط التي ينبغي أن يراعيها المكلف بالضريبة عند رفعه للدعوى أمام المحكمة الإدارية ، فقد جاء النص في فقرتها الأولى على أن القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية المتعلقة بالفصل في الشكاوى موضوع النزاع و التي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين يمكنها أن ترفع أمام المحكمة الإدارية .

و أضافت في الفقرة اللاحقة أن القرارات الصادرة عن لجان الطعن و المبلغة من طرف الإدارة الضريبية يمكنها أن تكون محل طعن أمام المحكمة الإدارية أيضا .
فمن الواضح أن الشرط الأول لتحريك الدعوى الضريبية هو وجود القرار الإداري الصادر مباشرة من طرف الإدارة الضريبية أو الصادر بعد أخذ رأي لجان الطعن .

و واضح من خلال الفقرة السابقة من المادة 82 أن قرار الإدارة الضريبية مرتبط في الحالتين بالتظلم الذي سبق للمكلف بالضريبة أو المدين بها أن رفعه للإدارة الضريبية ذاتها ضد الإجراءات المتخذة بشأن ربطه بالضريبة أو بشأن حسابها و التي لم تكن محل قبول من طرفه ، و هو ما يعني الدعوى الضريبية المرفوعة أمام المحكمة الإدارية و الطلبات الواردة بها لا تنفصل عن الشكاوى التي كان المكلف بالضريبة قد وجهها للإدارة الضريبية بما تحتويه من طلبات⁽¹⁾ و التي تسمى بالتظلم المسبق، و هو الشرط الثاني من شروط تحريك الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية .

و إلى جانب هذين الشرطين ، حدد المشرع في نفس المادة 82 السابقة الآجال التي ينبغي مراعاتها عند رفع الدعوى و هي آجال من النظام العام يترتب عن عدم احترامها سقوط الحق في الطعن أمام القضاء و تكون الدعوى الواردة خارجها مشوبة بعيب شكلي يستوجب التصريح بعدم قبولها و من ثم كان احترام ميعاد رفع الدعوى شرطا جوهريا لقبولها .

(1) الفقرة 3 من المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه "لا يجوز للمدعي الاعتراض

أمام المحكمة الادارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مديـــــر الضرائب بالولاية " .

أولاً: شرط الطعن في قرار إداري :⁽¹⁾

لما كان وجود القرار الإداري المطعون فيه شرطاً جوهرياً لقبول الدعوى الإدارية فإن ذلك يستوجب البحث في الأعمال التي تقوم بها الإدارة الجبائية و التي تعتبر قرارات إدارية و يمكن الطعن فيها أمام المحاكم الإدارية .

بالرجوع إلى مختلف النصوص القانونية المتعلقة بالضرائب و الرسوم على اختلاف أنواعها نجد أن المشرع الجزائري قد حدد القرارات الإدارية الصادرة عن الإدارة الضريبية و التي يمكن الطعن فيها و سنتناولها كما يلي:

• قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :

تكون المحاكم الإدارية مختصة في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في الطعون ضد القرارات التالية :

- القرارات الصادرة من طرف المدير الولائي للضرائب أو من طرف الجهة التي يفوضها المتعلقة بالفصل في الاحتجاجات موضوع النزاع و التي لا ترضي المكلف بالضريبة .
- القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص بعد التخفيضات التي تقررها الإدارة على حصص أو جزء من الحصص إثر اكتشافها لأخطاء ظاهرة ناجمة عن فعل الإدارة ذاتها
- و تعد قرارات إدارية أيضاً آراء لجان الطعن الإدارية و يمكن الطعن فيها إذا لم ترضي أحد الأطراف و هذا من طرف المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية المتمثلة في مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب⁽²⁾ .
- أما فيما يتعلق بإجراءات المتابعة والتحصيل ، فالطعن يكون ضد قرار المدير الولائي للضرائب الصادر بناء على اعتراض المكلف بالضريبة على سند إجراء المتابعة أو على التحصيل القسري.

• قانون التسجيل :

(1) عملاً بأحكام المواد 801 و 819 من ق إ م إ التي تستوجب وجود قرار إداري لقبول رفع الدعوى

أمام المحاكم الإدارية .

(2) المادة 82 الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية

يعد من القرارات الإدارية رأي اللجنة الذي تصدره في حالة عدم الاتفاق بين الإدارة و الأطراف أو إذا غابوا عن الجلسة أو لم يبدوا ملاحظاتهم مكتوبة ، في هذه الحالة يعد قرار اللجنة بمثابة قرار يقضي بتحصيل حقوق التسجيل الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة لذا يمكنه اللجوء للمحكمة الإدارية مباشرة دون تقديم الطعن الإداري المسبق .
و حسب المادة 359 من قانون التسجيل⁽¹⁾ يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم برفع دعوى للإحتجاج على صحة الشكوى أو على جزء من المبالغ المطالب بها .

• قانون الرسم على رقم الأعمال :

فيما يخص المنازعات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة يمكن الطعن ضد قرارات الرفض الجزئي أو الكلي الصادرة عن المدير الولائي للضرائب بشأن احتجاج المكلف بالضريبة، و كذلك في حالة عدم الرد عن الشكاوى المقدمة للإحتجاج على كل أو جزء من حصص مبالغ الحقوق المطالب بها بصدد فرض الضريبة التلقائي و ذلك حسب المادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال قبل تعديلها بموجب المدة 39 من قانون المالية لسنة 1998 ثم إلغائها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 و إدراجها ضمن أحكام المادة 70 و ما يليها من قانون الاجراءات الجبائية .

• قانون الطابع :

إن المنازعات المتعلقة بتحصيل رسوم الطابع و غرامات المخالفات تطبق عليها أحكام قانون التسجيل وفقا لما نصت عليه المادة 23 من قانون الطابع.

• قانون الضرائب غير المباشرة :

بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن القرار الإداري الوحيد القابل للطعن فيه أمام المحاكم الإدارية يتمثل في سند التحصيل أو الاشعار بالمطالبة كون أن المنازعة الضريبية في مجال الضرائب غير المباشرة لا تتطلب المراجعة المسبقة و بالتالي سند التحصيل أو الاشعار بالمطالبة هما الوثيقتان اللتان يقبلان الطعن فيهما و هذا ما يتبين من محتوى المادة 489 من قانون الضرائب غير المباشرة .

(1) المادة 359 من قانون التسجيل ألغيت و أدرجت أحكامها ضمن قانون الاجراءات الجبائية

بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002

فهذه مجمل القرارات التي تصدر عن الإدارة الضريبية و التي يمكن أن تكون محل دعوى أمام المحكمة الإدارية.

ثانيا: شرط التظلم الاداري المسبق:

قبل صدور قانون الاجراءات المدنية و الادارية المؤرخ في 25/02/2008 كان شرط التظلم القبلي (المسبق) غير ملزم إلا بالنسبة للدعاوى التي يعود الاختصاص فيها لمجلس الدولة أو نص عليها القانون بنص خاص⁽¹⁾، أما بعد صدوره فإن التظلم المسبق أصبح اختياريا بالنسبة لكل المنازعات الادارية إلا إذا نص القانون الخاص على خلاف ذلك كما هو الحال بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالضرائب .

و لا شك أن الحكمة من التظلم الإداري الوجوبي (المسبق) تتمثل في الرغبة في تقليل الوارد من القضايا الإدارية بقدر المستطاع ، و تحقيق العدالة الإدارية بطريق أيسر للناس و ذلك بإنهاء منازعاتهم في مراحلها الأولى إن رأت الإدارة أن المتظلم على حق في تظلمه .

و من جهة أخرى فإن التظلم الوجوبي فيه حماية للإدارة حتى لا تتفاجأ باختصاصها أمام القضاء و من ثم تكون على بينة عندما تتخذ قرارها بمناسبة التظلم الوجوبي⁽²⁾

و لا يخفى كذلك أن التظلم الإداري المسبق يسمح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية بغية حصر فحوى الدعوى القضائية و ضمان حسن تسييرها لاحقا⁽³⁾ .

و بالرجوع للنصوص المختلفة المتعلقة بالضرائب نجد أن المشرع جعل التظلم الاداري المسبق شرطا أو إجراء إلزاميا سابقا لرفع الدعوى أمام الجهة القضائية⁽⁴⁾ ، و هذا ما نصت عليه 1/329 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (قبل إلغائها) و المادة 108 من

(1) المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية القديم.

(2) حسين مصطفى حسين ،القضاء الإداري ، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 1987، ص 75.

(3) سليم قصاص ،المرجع السابق، ص 18.

(4) فضيل كوسة ،القاضي الاداري و المنازعة الضريبية ،أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر،

2009 - 2010 ، ص 79 .

قانون الرسم على القيمة المضافة و نجد أساسه كذلك في نص المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية ، فعلى المكلف بالضريبة قبل اللجوء للمحكمة الادارية أن يتوجه أولا و حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب أو مدير هيئة كبريات المؤسسات الذي يشرف على مكان فرض الضريبة و الذي أصدر القرار المحتج ضده قبل اللجوء للمحكمة الادارية .

فتبعا لهذا الشرط ، فإن قبول الدعوى مرتبط في جوانبه الشكلية الأولية و الأساسية بالتزام الممول حسب تعبير الدكتور عمار معاشو و الاستاذ عزاوي عبد الرحمان بالتظلم أولا أمام نفس الإدارة المصدرة للقرار قبل اللجوء إلى القاضي الإداري الذي يتأكد أولا من توفر هذا الشرط أو عدم توفره ، و في حالة النفي سوف يرفض الدعوى شكلا دون التعرض للموضوع⁽¹⁾.

إن الشكوى وفقا للمادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية يجب أن تكون متعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب و يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ، و لقد سبق و أن تطرقنا لحالات التظلم المسبق و الاجراءات المتبعة و الآجال التي يجب أن يقدم فيها للهيئة المختصة بالتفصيل في الفصل الأول .

أما بالنسبة للدعوى المتعلقة بالضرائب غير المباشرة فتخضع في شروطها لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية حسب ما نصت عليه المادة 489 من قانون الضرائب غير مباشرة و بالتالي فإن التظلم المسبق اختياري يمكن اللجوء إليه و يمكن الاستغناء عنه و اللجوء مباشرة للمحكمة. كذلك بالنسبة للمنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل وحقوق الطابع بخصوص الاعتراض على المبالغ المطالب بها فإنها لا تتطلب المراجعة المسبقة للقرار.

ثالثا : ميعاد رفع الدعوى :

(1) عمار معاشو و عبد الرحمان عزاوي ، المرجع السابق ، ص 15 .

إن ميعاد رفع دعاوى الطعن ضد القرارات الادارية المتعلقة بالضرائب غير موحد بين مختلف الضرائب المفروضة في النظام الضريبي الجزائري و يختلف كذلك إن كان رافع الدعوى المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية ، و تعتبر الآجال في الدعوى الضريبية من النظام العام⁽¹⁾ لا يمكن تصحيح مخالفته و يترتب على أهمال المدعي الاجراء سيؤدي لا محالة إلى عدم قبول الدعوى الضريبية بسبب رفعها بعد فوات الميعاد القانوني⁽²⁾ ، و تحتّم على القاضي الإداري إثارة الدفع بمخالفته من تلقاء نفسه و حتى ولو لم يثره الخصوم ، وفي أي مرحلة من مراحل الدعوى ، لذا سنتناول الآجال القانونية لرفع الدعوى المتعلقة بمختلف الضرائب كما يلي:

01 - ميعاد رفع الدعوى من طرف الادارة :

منح المشرع للإدارة الجبائية سابقا حق اللجوء مباشرة إلى المحاكم الادارية لعرض النزاع عليها عند تقديم المكلف بالضريبة شكوى أمامها أو ما يُعبّر عنه بإخضاع المدير الولائي للنزاع بصفة تلقائية لقرار المحكمة الإدارية⁽³⁾، و ذلك خلال الأربعة أشهر الممنوحة لها للرد على الشكوى، و يجب على المدير الولائي للضرائب أن يخطر المكلف بالضريبة أن شكواه تم تحويلها إلى الجهة القضائية المعنية أي المحكمة الإدارية للنظر فيها و يعلمه بتاريخ الجلسة و بأن له أجل شهر للإطلاع على الملف المودع لدى المحكمة و تحضير دفاعه و تقديم ملاحظاته مكتوبة⁽⁴⁾.

و في مرحلة لاحقة ، و بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007 ، تم تمكين الإدارة الضريبية ممثلة في المدير الولائي للضرائب من الطعن لدى الجهة القضائية المعنية أي المحكمة الإدارية في القرارات الصادرة عن لجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم

(1) مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، رسالة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2008-2009 ، ص 169 .

(2) فضيل كوسة ، المرجع السابق، ص 52 .

(3) يحي بدائرية، المرجع السابق ، ص 158 .

(4) المواد 119 و 124 من قانون المالية لسنة 2002 و قد تم تعديلها لاحقا.

المماثلة التي تتضمن مخالفة صريحة للنصوص القانونية المعمول بها و هذا في غضون أجل شهر واحد من تاريخ إصدار الرأي .

و تم لاحقا ايضا و بموجب المادة 19 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 تمديد أجل الشهر الواحد الممنوح للإدارة الضريبية للطعن في قرارات لجان الطعن إلى شهرين و يفهم منه منح الإدارة الوقت الكافي لاتخاذ ما يلزم من إجراءات و تحضيرات للطعن في تلك القرارات .

غير أن المفاجئة جاءت بموجب قانون المالية لسنة 2016 في المادة 26 منه التي عدلت المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية فقرتها الرابعة بأن حذفت البند المتعلق بحق الإدارة في اللجوء إلى المحكمة الإدارية للطعن في قرار لجان الطعن و اكتفت بالصياغة التي تمنح السلطة الإدارية ممثلة في مدير هيئة المؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب حق الاعتراض على القرار بإصدار قرار مسبب بشأنه و تبليغه للمعني ، و هذا دون بيان مصير هذا القرار من حيث قابلية تنفيذه .

و في هذا الصدد يمكن تصور أن المشرع يقصد من خلال التعديل السابق إلى جعل قرار السلطة الإدارية بالاعتراض على قرار لجنة الطعن من بين القرارات المشمولة بحق الطعن أمام الجهات القضائية من طرف المكلف بالضريبة أو المدين بها ، أي بدلا من أن تلجأ الإدارة للطعن أمام القضاء في قرار اللجنة و يجد هذا الأخير طريقه للتنفيذ ، يوقف قرار الإدارة بتنفيذ قرار اللجنة مما يدفع المواطن المكلف بالضريبة للقيام هو بالطعن في قرار الإدارة الموقوف لتنفيذ قرار اللجنة .

فيقصد مما سبق أن قرار الاعتراض الصادر عن الإدارة يوقف أو يرجئ تنفيذ قرار لجنة الطعن و لا يلغيه و في هاته الحالة تلجأ الادارة الضريبية إلى رفع الطعن أمام المحكمة الادارية و هذا وفقا للتأويل الذي قدمته الادارة الضريبية للصيغة الجديدة للنص⁽¹⁾ .

(1) التعديل الحاصل بالمادة 26 من قانون المالية لسنة 2016 ترك فراغا كبيرا في فهم النص

و هذا ما أدى إلى تدخل الادارة من خلال تأويلاتها بموجب المنشور 01 المؤرخ فـي

2017/01/02

و يمكن للإدارة الجبائية اللجوء مباشرة للمحكمة الادارية فيما يتعلق بالضرائب المباشرة فقط أما بالنسبة لرسوم التسجيل و الطابع و الضرائب غير المباشرة فلا يمكنها ذلك .

02/- ميعاد رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة :

سبق أن أشرنا إلى أن آجال رفع الدعوى أمام المحكمة الادارية في مجال الضرائب غير موحدة و تختلف حسب نوع و طبيعة الضريبة المتنازع عليها .

فإذا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فيجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الادارية وفقا لما نصت عليه المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية كأصل عام في أجل أربعة أشهر من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ من طرف المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب كل حسب اختصاصه بشأن شكواه سواء كان ذلك قبل او بعد انتهاء الأجل الممنوح للإدارة للرد على الشكوى .

و في حالة سكوت الادارة الجبائية عن الرد على الشكوى و عدم تحصل المكلف بالضريبة على اشعار بقرارها في الأجل المنصوص عليه المقدر بموجب أحكام قانون الاجراءات الجبائية بأربعة أشهر للبت في الشكوى ، يمكنه أن يرفع الدعوى خلال الأربعة أشهر الموالية لنهاية الأجل المذكور ، و هو ما يجعل المدة الكاملة للأجل تستغرق 8 أشهر كاملة ، و يمتد هذا الأجل إلى 10 أشهر في الحالة التي تكون فيها صلاحية البت في الشكوى من إختصاص المدير الولائي للضرائب ، و بالنسبة للطعون النزاعية التي يحتاج الفصل فيها من طرف المدير

الولائي للضرائب إلى الرأي المطابق للإدارة المركزية فإن الأجل يصل إلى 12 شهرا⁽¹⁾، و هو نفس الأجل الذي يتاح للأشخاص المعنويين التابعين لهيئة كبريات المؤسسات للطعن في في القرارات الصادرة عن هاته الأخيرة بالرفض الكلي أو الجزئي لشكاويها⁽²⁾.

كما يمكن الطعن خلال نفس الأجل و هو أربعة اشهر بالنسبة للقرارات الصادرة عن لجان الطعن الولائية و الجهوية و المركزية ابتداء من تاريخ تبليغ قرارها من طرف الادارة الجبائية للمكلف بالضريبة حسب ما نصت عليه المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية .

و من جهة أخرى ، اثبتت الممارسات في هذا المجال أن إشكالا آخر يمكن أن يطرح فيما يتعلق بأجل رفع الدعوى في حالة سكوت الإدارة عن إصدار القرار أو تبليغه للمكلف بالضريبة الشاكي ، و هو الأشكال الذي يطرح عند إصدار الإدارة لقرارها أو تبليغه للمعني بشكل متأخر خارج الآجال المنصوص عليها بالمادة 76 الفقرة 2 و الفقرة 5 من المادة 172 ، فهل يمكن للمكلف بالضريبة الشاكي الذي لم يرفع الدعوى خلال الأجل المحدد في المادة 76 -2 و المادة 172-5 أن يستغل إصدار الادارة لقرارها أو تبليغها أياه بشكل متأخر في رفع الدعوى باعتبار أن الادارة قد منحته أجلا جديدا ؟

في هذه الحالة كانت المديرية العامة للضرائب قد قدمت قراءتها الخاصة للنصوص السابقة من خلال أصدارها بتاريخ 2000/04/24 تعليمية تتضمن وجوب طعن المكلف بالضريبة في قرار مدير الضرائب للولاية أمام الغرفة الادارية بالمجلس في أجل 4 أشهر تحسب من تاريخ يوم استلام التبليغ ، و عرضت بصدد هذا الأجل ثلاث حالات:

الحالة الاولى: حالة صدور القرار محل الطعن القضائي خلال الاجل المقرر ، و في هاته الحالة يتوفر المكلف بالضريبة على أجل 4 أشهر للطعن قضائيا .

(1) الفقرة الاخيرة من المادة 76 من قانون الاجراءات الجبائية

(2) البندين 1 و 2 من الفقرة 5 من المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية .

الحالة الثانية : حالة صدور القرار بعد انقضاء الاجل المقرر ، و في هاته الحالة أكدت التعليمات على أن المكلف بالضريبة يمكنه الطعن قضائيا أيضا خلال أجل 4 أشهر من تاريخ توصله بتبليغ القرار .

الحالة الثالثة : حالة سكوت مدير الضرائب بالولاية عن الجواب طيلة الأجل المقرر ، و في حالة الحالة فإن الأجل هو 4 أشهر من تاريخ انقضاء الأجل المقرر⁽¹⁾ .

و الواقع أن إدارة الضرائب بتفسيرها السابق لمضمون الفقرة 2 من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية خصوصا الحالة الثانية منها تكون قد منحت نفسها هامشا للتصرف بحرية إزاء الشكاوى المرفوعة إليها و التعامل مع المكلفين بالضريبة وفقا لرؤيتها و بطريقة تفضيلية خصوصا بالنسبة للمكلفين الذين فاتهم أجل الاربعة أشهر دون أن يرفعوا دعواهم القضائية أمام المحكمة الادارية .

أما قضائيا- ضمن نفس المسألة - فإن غياب اجتهاد قضائي موحد في هذا الخصوص جعل القرارات الصادرة عن مجلس الدولة متعارضة و متناقضة⁽²⁾ .

ففي القرار رقم 172351 الصادر عن الغرفة الادارية بالمحكمة العليا بتاريخ 2000/05/08 أيدت هاته الاخيرة القرار الصادر عن مجلس قضاء وهران غرفته الادارية التي قضت برفض الدعوى شكلا لكون المدعي حينها رفع دعواه بتاريخ 1995/01/08 بعدما كان قد قدم طعنه الاداري بتاريخ 1994/01/17 و لم تجب عنه الادارة بموجب تبليغ رسمي إلا بتاريخ 1994/11/29، و قد برر المجلس حكمه بأن المدعي المكلف بالضريبة لم يرفع الدعوى إلا بعد مرور سنة كاملة من تاريخ إيداعه للتظلم المسبق و كان عليه رفع الدعوى

(1) سليم قصاص ، المرجع السابق ، ص 109-110 .

(2) نفس المرجع. ص 109

قبل انتهاء مدة الثمانية أشهر ، و هو ما اعتبرته المحكمة العليا ، غرفتها الادارية تطبيقا سليما للقانون⁽¹⁾ .

و في قضية مشابهة أيضا مفصول فيها بتاريخ 13/03/2000 الملف 181034 صادق قضاة الغرفة الادارية بالمحكمة العليا على القرار الصادر عن الغرفة الادارية بمجلس قضاء وهران التي كانت قد قضت بعدم قبول الدعوى شكلا لورودها خارج الاجل القانوني ، بعدما كانت المدعية قد قدمت تظلمها المسبق أمام المدير الولائي للضرائب بوهـران بتاريخ 28/12/1994 و لم يقدم جوابه بشأنه إلا بتاريخ 27/12/1995 تاريخ تبليغها بالقرار أي سنة بعد تقديم رسالة التظلم ، لتقوم هي برفع دعواها أمام الغرفة الادارية بمجلس قضاء وهران بتاريخ 10/02/1996 . و قد أسس القضاة قرارهم على أن القانون سمح للمكلف بالضريبة الذي يـنازع أو يحتج على شرعية أو قيمة الضريبة المفروضة عليه أن يستعمل طرق الطعن القانونية المنصوص عليها حينها في قانون الضرائب المباشرة و لا ينتظر إلى تاريخ غير محدد رد إدارة الضرائب عن احتجاجه ، و أن عدم رد إدارة الضرائب في الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 334 من قانون الضرائب المباشرة هو بمثابة رفض و لهذا كان على المكلف بالضريبة أن يدافع عن حقوقه أمام القضاء في الأجل المحدد له قانونا⁽²⁾ .

أما إذا تعلق الأمر بالاعتراض على اجراءات التحصيل القسري أو إجراءات المتابعة فإنه على المكلف بالضريبة أن يرفع دعواه خلال أجل شهرين يسري من تاريخ تبليغه بقرار السلطة الادارية برفض طلبه و في حالة عدم الرد و السكوت فمن تاريخ انقضاء اجل الشهرين الممنوح لها للفصل ، و هذا طبقا لأحكام المواد 153 و 153 مكرر 1 من قانون الاجراءات الجبائية .

(1) أحمد لعور و نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص 195.

(2) نفس المرجع. ص 192.

و يختلف الأمر في هذا المجال عندما يكون النزاع منصبا حول طلب رد المحجوزات ، فطبقا لنص المادة 154 من قانون الاجراءات الاجبائية⁽¹⁾، يتعين على المكلف بالضريبة رفع الدعوى في أجل شهر واحد من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب أو مدير هيئة كبريات المؤسسات المتضمن رفض التظلم المرفوع من طرفه أو انقضاء الاجل الممنوح لهما للرد على التظلم في حالة سكوتهما و عدم ردهما .

أما بالنسبة للطعون الخاصة بالرسم على القيمة المضافة فقد كانت تقدم أمام المحكمة الادارية خلال الأربعة أشهر التالية لتاريخ تبليغ قرار الرفض الكلي أو الجزئي الصادر من طرف المدير الولائي للضرائب و في حالة عدم رد الادارة الجبائية على شكوى المكلف يبدأ سريان الميعاد من تاريخ انتهاء المهلة المحددة بأربعة أشهر للرد على الشكوى ذلك طبقا للمادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال قبل إلغائها لتصبح خاضعة لنفس أحكام المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة موضوع الدراسة الحالية بما فيها أحكام الطعن النزاعي و الولائي و الطعون أمام لجان الطعن و الجهات القضائية .

أما بخصوص حقوق التسجيل فإن ميعاد رفع الدعوى حدد بأربعة أشهر تسري من تاريخ استلام سند التحصيل .

و فيما يخص الضرائب غير المباشرة فيرفع الطعن للإعتراض على صحة المبالغ المطالب بها خلال أربعة أشهر كذلك .

(1) كانت تقابلها المادة 389 من قانون الضرائب المباشرة سابقا قبل إلغائها.

الفرع الثاني: الشروط الشكلية لعريضة افتتاح

الدعوى الضريبية:

حتى تقبل عريضة الدعوى شكلا ، أوجب المشرع في المادة الجبائية بالاضافة إلى الشروط التي سبق ذكرها شروطا أخرى مرتبطة بعريضة الدعوى بعضها مستمد من أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية باعتبارها قواعد عامة و أخرى منصوص عليها بموجب مواد قانون الاجراءات الجبائية ، و يمكن تبيان هذه الشروط فيما يلي :

1- توقيع العريضة من طرف صاحبها : نصت المادة 83 الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه " يجب أن تكون العريضة موقعة من قبل صاحبها ، وعند تقديم هاته العريضة من طرف وكيل تطبق أحكام المادة 75 " ، و تنص هاته الأخيرة أي المادة 75 من نفس القانون عل أنه يتعين على الوكيل استظهار وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الادارة الجبائية و غير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل ، و التصديق على التوقيع لدى مصالح البلدية المؤهلة قانونا ، غير أنه يعفى من تقديم الوكالة المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ، و أجراء المؤسسة المعنية و الأمر كذلك إذا كان الموقع أعذر شخصا بتسديد الضرائب الواجب دفعها .

و ربما يطرح التساؤل عن شرط تحرير الوكالة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية ، فإذا كانت هذا الشرط مقبولا طبقا لنص المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بالتظلم المسبق مادام أن الوكالة و التظلم في حد ذاته سيكونان خاضعان لرقابة و سلطة الإدارة الضريبية ، فإن الوضع في الدعوى الضريبية مختلف مادام أن الدعوى ستكون تحت رقابة قضاة المحكمة الإدارية و ليس السلطة الإدارية ، ومن ثم كان يتعين أن تكون الوكالة الخاصة بالتمثيل القضائي خاضعة لقواعد قانون الإجراءات المدنية و الادارية وفقا للضوابط المتعلقة بالشكل و الرسمية اللذان يستلزمان تحريرها من طرف الضابط العمومي الذي هو الموثق⁽¹⁾.

(1) رأي شخصي، خصوصا و أن المادة 75 تميزت بجمود شديد و لا تمسها التعديلات بالرغم من أن اشتراط المطبوعة المسلمة من طرف الإدارة الجبائية لرفع الدعوى غير مبرر إطلاقا.

أما إذا كانت العريضة مقدمة من قبل الادارة الجبائية فيجب أن تكون موقعة من طرف الوزير المختص ، أو الموظف المفوض لهذا الغرض ، أو من أية سلطة تفوض بذلك بمقتضى نص قانوني،و التوقيع اجراء جوهري يترتب على عدم وجوده بالعريضة عدم قبول الدعوى شكلا.

2- يجب أن تكون الدعوى فردية من حيث الطرف المحرك لها إلا في حالة وجود أعضاء الشركات فيمكنهم تقديمها جماعية ، و من حيث الموضوع إذ يشترط أيضا أن يكون موضوع الدعوى مقتصرًا على ضريبة مرتبطة بمصدر واحد أو محل واحد و لا يمكن الجمع في نفس الدعوى بين ضريبتين مختلفتين .

و الواقع أن شرط تفريد الدعوى مرتبط بشرط تفريد التظلم الإداري المسبق و قد سبق بيان وجوب تفريد الشكوى ، و قد نصت المادة 83 في الفقرة 3 على أنه يتعين على المكلف بالضريبة أن يتقيد بمضمون شكواه المقدمة أمام إدارة الضرائب ، إذ لا يستطيع تجاوز الطلبات المثارة في شكواه⁽¹⁾ و يجوز له الخروج من الإطار العام الذي رسمه في شكواه ، و"لا يجوز له الاعتراض امام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية"، باستثناء الطلبات التي لا تخرج عن حدود التخفيض الملتزم في البداية ، فلا يمكنه المطالبة بتخفيض أعلى من ما سبق أن طالب به في الشكوى و لكن يمكنه أن ينازع إجراءات فرض الضريبة حتى ولو لم يشر إليها في شكواه⁽²⁾، وهذا ما أكدته قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2000/02/14 الذي فصل" بعدم قبول الدعوى لاختلاف فحواها عن فحوى الشكوى".

3- عرض صريح لوسائل و طلبات الأطراف : يجب أن تحتوي العريضة على موجز للوقائع و الأدلة التي تثبت صحة الإدعاءات ، ويختلف الأمر فيما يتعلق بتسبيب العريضة ما إذا كان صاحب العريضة الإفتتاحية للدعوى المكلف بالضريبة ، أم الإدارة الجبائية التي تستفيد من حرية إستبدال طلباتها وإدعاءاتها والأوجه المثارة من طرفها سواء كانت مدعية أو مدعى عليها وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى وذلك نظرا لوضعيتها الممتازة .

(1) فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 37 .

(2) حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 93 .

وبالإضافة إلى تلك الشروط يجب أن تحتوي العريضة على بيانات تتمثل فيما يلي :

- ذكر الجهة القضائية المختصة .
- ذكر إسم ولقب ومهنة وسكن المكلف بالضريبة المدعي أي عنوانه الذي ستتم مخاطبته فيه بالتبليغ أو التكليف بالحضور .
- تبيان الضريبة المتنازع عليها و ذكر رقم الجدول الذي قيدت فيه هذه الضريبة.
- إرفاق العريضة بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع .

و في هذا الخصوص كانت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا قد قضت في الملف رقم 135754 بالقرار المؤرخ في 1998/07/27⁽¹⁾ بتأييد القرار الصادر عن الغرفة الادارية بمجلس قضاء وهران بتاريخ 1994/04/30 الذي كان قد صرح بقبول الدعوى شكلا و رفضها موضوعا لعدم التأسيس بعد أن كان المدعي ينازع في عدم تطبيق الادارة نسبة 30 بالمائة على المنتج الذي يدخل في نشاطه التجاري باعتباره صانع عطور ، و الذي نتج عنه قيام مصالح إدارة الضرائب بإعادة تقييم رقم أعمال سنوات 1988، 1989، 1991، 1990 و تم تبليغه بالضريبة التلقائية التي يطالب بإعفائه منها كليا . و حيث أن المدعي كان يطالب بتطبيق نسبة 20 بالمائة على المواد العطرية و التجميل غير الكحولية باستثناء مواد حلاقة الذقن و صابون الشعر أو معجون الأسنان على نشاطه عن السنوات محل إعادة التقييم ، و هو ما كان يستدعي تطبيق أحكام المادة 23 من قانون الرسم على قانون الاعمال ، "غير أن المدعي لم يقدم أي إثبات أو تفاصيل المواد التي يصنعها و من ثم لم يقدم أية أدلة قطعية بشأن طلباته و هو ما استدعى تصريح قضاة الغرفة الإدارية بتأييد قرار الغرفة الادارية بالمجلس" .

و يمكن في نفس السياق الإشارة إلى أن عبء الاثبات على تجاوز الادارة لسلطتها عند فرض الضريبة أو غيره من العيوب يقع على عاتق المكلف بالضريبة ، و يمكن أن يقع في

(1) أحمد لعمور و نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص 222 .

حالات أخرى على الإدارة التي ينبغي عليها ان تقدم أمام القضاء ما يثبت صحة تصرفاتها و قراراتها ، و هذا ما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/09/24 عند فصله في الملف رقم 001873 ⁽¹⁾ و الذي أيد فيه قرار الغرفة الادارية بمجلس قضاء وهران القاضي في الشكل بعدم قبول الطعن فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الاجمالي و ضريبة الرسم على المشتريات و قبوله فيما يتعلق بالضريبة على هامش الربح و في الموضوع رفضها لعدم التأسيس المؤرخ في 1999/11/02 ، و وفقا لأوراق الملف تبين للقضاة " أن المدعي لم يقدم طعنا مستقلا في كل ضريبة كما يوجب ذلك النص القانوني و لم يقدم تظلما تدريجيا فيما يتعلق بضريبة الدخل الاجمالي و الرسم على القيمة المضافة و تظلم فقط فيما يخص الضريبة على هامش الربح مما لا يمكن معه فعلا قبول دعواه فيما يتعلق بمنازعة الضريبة المفروضة عليه على الدخل الاجمالي و الرسم على القيمة المضافة " .

و بالرجوع إلى نفس وثائق الملف فإن المستأنف المدعي الأصلي يزعم بأنه تلقى خسارة و بالتالي لا يمكن أن تفرض عليه ضريبة على هامش الربح الذي حددته إدارة الضرائب بدون الأخذ بالخسارة التي تلقاها ، " غير أن المستأنف لم يقدم ما يثبت فعلا أنه تلقى خسارة مما يجعل ادعائه باطلا و غير مؤسس و هو ما يجعل أيضا قرار قضاة المجلس صائبا و يستوجب المصادقة عليه " .

و عند مناقشة هذا القرار يتضح أن قضاة مجلس الدولة قد تعرضوا فيه إلى أكثر من نقطة قانونية تخص شروط قبول الطعن أمام الجهات القضائية الذي نحن بصدد دراسته .

فقد تعرضوا إلى النقطة المتعلقة بوجوب أن تكون الدعوى القضائية مسبقة بالتظلم المسبق عندما أشاروا إلى أن المدعي طعن تدريجيا في ضرائب و لم يطعن في ضرائب أخرى مما ترتب عنه قبول الدعوى شكلا فيما يتعلق بالضرائب المتظلم فيها و رفضها بالنسبة للضرائب غير المتظلم فيها .

(1) أحمد لعور و نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص 247 .

و تعرضوا إلى النقطة المتعلقة بوجوب تفريد الدعوى و أن تشمل هاته الأخيرة ضريبة واحدة فقط و هذا عندما أعابوا على المدعي أنه لم يقدم طعنا مستقلا عن كل ضريبة كما يوجب ذلك القانون صراحة .

و أخيرا أعابوا على المدعي المستأنف أنه لم يرفق ضمن وثائق دعواه الإدلة و الحجج التي يدعم بها تصريحاته فيما يتعلق بالخسارة اللاحقة به و التي توجب حسبه إعفائه من الضريبة على هامش الربح .

و لا يخرج قرار مجلس الدولة رقم 42819 المؤرخ في 2008/06/11 عن نفس السياق ، إذ أكد على أنه "يجب على المكلف بالضريبة الذي يدعي أن مديرية الضرائب بالولاية تجاوزت في إطار فرض الضريبة عند قيامها بمراجعة وضعيته الجبائية على أساس كشف حسابه البنكي المنصبة فيه مداخل مدنية خارجة عن نشاطه التجاري تقديم ما يثبت ذلك و إلا تعتبر الضريبة المسلطة عليه مؤسسة" (1).

كذلك يمكن الاستئناس بقرار مجلس الدولة رقم 1930 (2) المؤرخ في 2001/09/24 المتضمن المصادقة على قرار الغرفة الادارية بمجلس قضاء قسنطينة بعد استئناف المدير الولائي للضرائب للقرار لهذا القرار الصادر بتاريخ 1999/01/30 القاضي بإلغاء مبلغ 265.711.00 دج الوارد في الانذار لسنة 1998 المتعلق بالرسم على القيمة المضافة لسنة 1997 .

و بعد التطرق لمختلف الاجراءات و الوقائع و أسانيد كل طرف و كتاباته ، خلص المجلس إلى ما يلي :

- حيث فرضت إدارة الضرائب على المستأنف عليه ضريبة خاصة بالرسم على القيمة المضافة باعتباره صانعا لمادة أغذية الانعام .فقدم المستأنف عليه طعنا بإلغائها فاستجابت له الغرفة الادارية بمجلس قضاء قسنطينة التي أمرت بإلغائها .

(1) مجلة مجلس الدولة ، العدد 09، 2009 ، الجزائر ، ص 79 .

(2) أحمد لعور و نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص 244 .

- حيث استأنفت إدارة الضرائب هذا القرار مدعية أن المستأنف عليه صانع لأغذية الانعام و ليس بائعا لها و أن الصانع غير معفى ن الرسم على القيمة المضافة .
- حيث أن المستأنف عليه يؤكد بأنه يقوم ببيع مادة النخالة و الدقيق بالتجزئة و قدم فواتير شرائها من مؤسسات أخرى و أن البيع يعفي صاحبه من الرسم على القيمة المضافة .
- حيث أن إدارة الضرائب لم تقدم ما يثبت مزاعمها و كان عليها تقديم إثبات حالة الصنع بموجب محاضر معاينة أو التحقيق لتأكيد مزاعمها ، و في غياب ذلك فإن المجلس قد أصاب في قراره مما يستوجب المصادقة عليها⁽¹⁾ . فيظهر مما سبق أن قضاة مجلس الدولة رفضوا استئناف الإدارة الضريبية لسبب وحيد يتعلق بعدم إرفاق طلباتهم بما يؤكدها و يدعمها ، فقد أعابوا غياب محاضر المعاينة التي يمكنها إثبات الوقائع المادية التي يزعمونها كواقعة صنع أغذية الأنعام ، و هي من الوقائع التي يمكن معاينتها .

و دائما في إطار الشروط الشكلية لعريضة افتتاح الدعوى الضريبية ، أشارت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة الأخيرة منها على أن العيوب الشكلية الواردة في الشكوى الأولية (التظلم المسبق) يمكنها أن تكون محل تغطية في عريضة افتتاح الدعوى باستثناء العيب المتعلق بعدم التوقيع ، و هذا عندما تكون تلك العيوب الشكلية هي السبب في رفض الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب .

و يقصد بالتغطية هو تصحيح تلك النقائص و إدراجها كاملة ضمن عريضة افتتاح الدعوى بما يتيح المعرفة الدقيقة بمضمونها سواء منها ما تعلق بالبيانات الخاصة بالمكلف بالضريبة أو البيانات المتعلقة بالضريبة و رقمها و سنة إدراجها في الجدول و غيرها، و هاته التغطية تجعل من الطلبات الواردة بعريضة افتتاح الدعوى قابلة للنظر فيها و الإستجابة لها حتى و لو كانت

(1) أحمد لعور و نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص 247 .

السلطة الإدارية قد فصلت فوراً في الشكوى القبلية بعدم القبول بسبب تلك العيوب طبقاً لنص المادة 76 الفقرة 1 .

أما إن كان نقص البيانات يخص العريضة الإفتتاحية للدعوى فإن عملية التصحيح هنا تخضع لقواعد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية المنصوص عليها في المادة 817 التي تجيز للمدعي تصحيح العريضة التي لا تثير أي وجه بإيداع مذكرة إضافية تتضمن البيانات الناقصة.

المطلب الثاني :

إجراءات التحقيق في الدعوى و الحكم

الفاصل فيها:

كانت اجراءات التحقيق في الدعوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية على مستوى المحكمة الادارية تخضع للإجراءات المنصوص عليها بموجب المادة 84 من قانون الاجراءات الجبائية قبل صدور قانون المالية لسنة 2008 الذي ألغى المادة السابقة الذكر⁽¹⁾، و كانت المادة 84 تنص على أنه " تحال الدعوى لبدء الرأي فيها على مدير الضرائب بالولاية الذي يأمر بالتحقيق فيها حسب القواعد المحددة في المادة 76 ، غير أن هذا التحقيق لا يكون إجبارياً إذا تعلق الأمر بدعاوي يشوبها إسقاط أو عيب شكلي يجعلها غير جائزة القبول نهائياً...." . و بهذا أصبح سير الدعوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية يخضع للإجراءات العامة المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية و الادارية و التي تتمثل فيما يلي :

سير الدعوى:

بعد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط لدى المحكمة الادارية المختصة ، يعين رئيس المحكمة التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى ، و يقوم رئيس التشكيلة بدوره

(1) المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008

بتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بالإشراف على سير التحقيق في الدعوى و منح الخصوم ما يلزم من أجل لتقديم مذكراتهم و أوجه الدفاع و الردود ، و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو وثيقة تفيد في فض النزاع طبقا للمادة 844 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية⁽¹⁾. تبلغ عريضة افتتاح الدعوى للخصم عن طريق محضر قضائي⁽²⁾، و يتم تبليغ المذكرات و مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر .

المصالحة :

و ينبغي في هذا المجال الإشارة إلى أن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية قد اتاح بموجب المادتين 970 و 971 لقضاة المحكمة الإدارية إجراء الصلح بين أطراف الخصومة في قضايا القضاء الكامل التي تندرج الدعوى الضريبية ضمنها ، و هذا بسعي من الخصوم أنفسهم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم .

غير أن ما يلاحظ من خلال الممارسة، من جهة ، عدم فعالية نظام المصالحة في المنازعة الضريبية مما دفع بجانب من الفقه و القضاء إلى المطالبة بإزالة إجراءات الصلح التي

(1) تنص المادة 844 من ق إ م إ على أنه "يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط .يعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات و أوجه الدفاع و الردود ، و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع ...

(2) طبقا لنص الفقرة 2 من المادة 838 من ق إ م إ التي تنص على أنه "يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي ، و يتم تبليغ المذكرات و مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر".

لم تفلح في أغلب الأحيان⁽¹⁾ في حل المنازعات ، و من جهة أخرى فإن الادارة الضريبية نادرا ما تلجأ إلى إجراء المصالحة أو القبول به ، و هذا باعتبارها لا تملك الحقوق المالية المتنازع عليها و إنما ترى نفسها ممثلة للخرينة العمومية و تقوم بمختلف الإجراءات التي تختص بها وفقا لهذه الرؤية لتحصيل حقوقها المالية (حقوق الخزينة لدى الأفراد) ، و من ثم لا يجوز لها إجراء أي مصالحات على حساب حقوق الخزينة⁽²⁾ ، و هو ما تجسد فعليا في التعليمات التي وجهتها المديرية العامة للضرائب لأعوانها على المستوى الوطني و التي تذكرهم فيها بعدم وجود الصلح في المادة الضريبية لأن الأمر يتعلق بمصالح الخزينة العمومية⁽³⁾ .

و يخرج من هاته القاعدة استثناء واحد هو الحالة التي يلجأ فيها المكلف بالضريبة للمحكمة الإدارية بعد سكوت الإدارة و عدم ردها على شكواه القبلية ، ففي هاته الحالة يمكن للإدارة الضريبية القبول بالمصالحة لتدارك الموقف و هي تهدف في هاته الحالة إلى إجراء حل شبه إداري للمنازعة و لكن ضمن الملف القضائي و ليس بمعزل عنه أو خارجه .

و بعد كل هذا ، و إذا رأى القاضي الإداري أن القضية غير جاهزة للحكم ، فإنه يمكنه الأمر باللجوء إلى إجراء من إجراءات التحقيق لاستيضاح مسألة بعينها أو التدقيق في نقاط موضوعية واردة بالملف .

و نظرا لكون أعمال الادارة الجبائية ذات طابع خاص يتميز بالتعقيد و التقنية فإن المنازعات المتعلقة بها عادة ما تكون خارج دائرة اطلاع القضاة التقنية و الفنية و تحتاج للفصل فيها من قبلهم إلى الإستعانة بأهل الخبرة و الاختصاص ، و بالرغم من أن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يتيح للقضاة الأمر بالقيام بمختلف أشكال التحقيق للتوصل إلى إصدار أحكام تفصل في النزاعات المعروضة عليهم سواء باللجوء إلى سماع الشهود أو القيام بالخبرة و المعاينات و الانتقال إلى الأماكن و مضاهاة الخطوط و غيرها من التدابير الأخرى

(1) كمال فنيش ، المرجع السابق ، ص 19 .

(2) الطاهر حاكم ، المرجع السابق ، ص 83 .

(3) فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 42 .

وفقا لما تنص عليه أحكام المواد من 858⁽¹⁾ إلى 865 منه ،إلا أن المشرع أوجب في المادة الجبائية أن يقتصر التحقيق على ما هو منصوص عليه فقط في قانون الإجراءات الجبائية الذي استبعد كل أشكال التحقيق السابقة و أكد على أن إجراءات التحقيق الوحيدة التي يمكن الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال هي مراجعة التحقيق و الخبرة و هي واردة فيه على سبيل الحصر . و ينبغي لفت الإنتباه هنا إلى انه قبل إلغاء الفقرة 2 من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ كانت إجراءات التحقيق التي يؤمر بها تشتمل على التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة .

و يقصد بالتحقيق الإضافي طبقا لنص الفقرة السابقة ، التحقيق الذي كان يأمر به القاضي الإداري وجوبا و إلزاميا في الحالة الوحيدة و هي الحالة التي يتقدم فيها طرفي الدعوى المكلف بالضريبة بوسائل جديدة قبل الحكم لم يكون قد أثارها أو تمسك بها عند تقديمه للشكوى المسبقة أمام الإدارة الضريبية⁽³⁾، كأن يتحصل على وثائق جديدة تؤيد طلباته لم تكن عنده من قبل .

و في هاته الحالة ، و إذا تذرع المدير الولائي للضرائب بعد إجراء التحقيق الإضافي بأسباب جديدة لم يكن المكلف بالضريبة على اطلاع بها، فإنه يتعين عليه أن يخضع الملف لإيداع جديد يكون مرفقا هاته المرة بالذرائع و الأسباب و الوسائل الجديدة التي يتمسك بها

(1) المادة 858 من ق إ م إ تحيل على المواد من 125 إلى 145 من نفس القانون المتضمنة الأحكام المتعلقة بالخبرة.

(2) الفقرة 2 من المادة 85 من ق إ ج التي تم حذفها كانت تنص على أنه "يكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم .و عندما يحصل بعد إجراء التحقيق الإضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها ، يجب أن يخضع الملف لايداع جديد طبقا للفقرة 2 من المادة 124-2 من نفس القانون " .

(3) بوزيد أغليس ، التحقيق في دعاوي القضاء الاداري - الدعوى الضريبية نموذجاً - ، الامل للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، ص 196 .

و يعلم المكلف بالضريبة بأن له الحق في الإطلاع عليها في أجل 20 يوما و هذا لتحضير دفاعاته بشأنها (1).

و يلاحظ على التحقيق الإضافي الذي كان يأمر به القاضي الإداري أنه تقوم به نفس الجهة التي قامت بالتحقيق الأول عند البت في الشكوى أو التظلم المسبق سواء المفتش المحقق أو المصلحة المحققة و في نفس الملابس أي في غياب المكلف بالضريبة ، و ربما تكون هاته المعطيات بشأن التحقيق الإضافي هي التي أدت إلى إلغائه و استبعاده ما دام لا يحقق العدالة اللازمة و لا يقدم ضمانات إضافية للمكلف بالضريبة لضمان حقوقه .

و في مقابل إلغاء العمل بالتحقيق الإضافي، تمسك المشرع بالإجراء الآخر من إجراءات التحقيق الخاصة و الذي يتمثل في التحقيق المضاد أو مراجعة التحقيق .

الفرع الأول :

إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية :

جاء النص على إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية بالمادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص في فقرتها الأولى على أن " إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يؤمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال هي مراجعة التحقيق والخبرة " .

(1) بوزيد أغليس ، المرجع السابق ، ص 201 .

أولا : مراجعة التحقيق :

نصت عليه الفقرة الأولى و الثالثة من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية،و قد استعمل المشرع في النص العربي عبارة "مراجعة التحقيق" بينما استعمل في النص المترجم إلى اللغة الفرنسية عبارة " la contre vérification " و تعني التحقيق المضاد، و هي العبارة الأصح بالنظر إلى الشروط التي اشترطها المشرع فيه⁽¹⁾، و هو التحقيق الذي يرجع في تقدير مدى الحاجة إليه إلى السلطة التقديرية الواسعة للقاضي الإداري الذي يكون مخيرا في اللجوء إليه من عدمه ، و تكون له السلطة التقديرية الواسعة أيضا في تحديد نطاقه على خلاف ما كان معمولا به في التحقيق الاضافي و هذا من خلال القناعة التي تتشكل لدى المحكمة الادارية مما توفر لها من معطيات عن الملف⁽²⁾ من خلال كتابات الخصوم و المستندات التي يقدمونها لتدعيم كتاباتهم . و قد تضمنت المادة الفقرة 3 من 85 السابقة ما يلي: " في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله ، على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى .يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب . يحدد الحكم الأمر بإجراء التحقيق مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته .يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريرا و يضمه ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيدي رأيه .يقوم المدير الولائي للضرائب بغيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء ". و من ثم فإنه ينبغي توضيح شروط مراجعة التحقيق و إجراءاته كما يلي :

1- شروط مراجعة التحقيق :

الشرط الأول : حتى تحقق مراجعة التحقيق الغرض منها باعتبارها تحقيقا مضادا فإنه ينبغي أن تتم بحضور المكلف بالضريبة شخصا أو وكيله ، فيمكن تصور نتائج و إجابيات التحقيق

(1) بوزيد أغليس ، المرجع السابق، ص307 .

(2) نفس المرجع ، ص 226 .

المضاد الذي يقوم فيه المكلف بالضريبة بتوكيل غيره من أصحاب الاختصاص من المحاسبين لحضوره و الإطلاع عن قرب عن الطريقة التي تتم بها عملية التحقيق في طلباته .

الشرط الثاني : هو أن تتم مراجعة التحقيق من طرف عون آخر من أعوان مصلحة الضرائب غير العون الذي قام بالتحقيق الأول أو المراقبة الأولى عند البت في الشكوى المسبقة ، و هذا لرفع أي لبس فيما يتعلق بحيادية العون و استقلاله ، و كذا لإتاحة الفرصة لكشف الأخطاء التي يمكن أن يكون قد وقع فيها العون الأول أو المصلحة الأولى في حساب الضريبة أو ربطها و التي تكون قد أدت إلى نشوب المنازعة الضريبية .

و يظهر من ما سبق كيف أن مراجعة التحقيق بوجود الشرطين السابقين تعتبر ضمانا مهمة وفرها المشرع لحماية حقوق المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة و تجاوزاتها و انحياز أعوانها و تواطئهم ضده ، بالرغم من أن كثيرا من الدارسين ذهبوا إلى أن ذلك غير كاف كضمانة للمكلف بالضريبة و رأوا أن العيب في ذلك يعود إلى تعيين عون من الإدارة لمراجعة التحقيق و كان ينبغي إسناد ذلك لطرف محايد كمستشار جبائي مثلا ⁽¹⁾.

2- إجراءات مراجعة التحقيق :

تأمر المحكمة الإدارية بإجراء مراجعة للتحقيق الأول بموجب حكم صادر قبل الفصل في الموضوع ، و ينبغي أن يتضمن هذا الحكم تحديدا دقيقا للمهمة أو الأمور التي ينبغي على العون المكلف القيام بها ⁽²⁾ و المدة التي ينبغي عليه إنجاز مهمته فيها.

و عند تبليغ المدير الولائي للضرائب بالحكم وفقا لقواعد التبليغ الرسمي للأحكام في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يقوم بتعيين عونا من بين الأعوان الخاضعين لسلطته غير العون الذي قام بالتحقيق الأول و يضع تحت تصرفه الملف بكامل محتوياته .

يقوم بعد ذلك العون المعين بالشروع في عمله و المهام التي حددتها له المحكمة الادارية في منطوق الحكم و هذا باستدعاء المكلف بالضريبة أو وكيله لحضور عملية المراقبة أو التدقيق

(1) مالك عليان ، المرجع السابق ، ص 189 .

(2) بوزيد أغليس، المرجع السابق ، ص 241 .

و يعاين كل الأسانيد و الوسائل التي استندت عليها الإدارة الضريبية عند البت فـ في شكواه و يواجهها بدوره بما عنده من وثائق و أدلة تؤيد طلباته .

و في هذا الخصوص لا بد من الإشارة إلى أن الفقرة 3 من المادة 85 قبل تعديلها كانت تنص على أن عملية مراجعة التحقيق تتم بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدية للبلدية التي تم ربط الضريبة بها أو عضوين اثنين من أعضاء اللجنة البلدية للطعن (لجنة الدائرة لاحقا) ، و هذا فيما يتعلق بالضرائب المنصوص عليها في المادة 76 من نفس القانون (الضرائب البلدية)⁽¹⁾.

و بعد نهاية التحقيق يقوم العون المعين بإعداد تقرير أو محضر بذلك يتضمن مختلف العمليات التي قام بها و يضمه ملاحظات الشاكي و تدخلاته و الأسانيد التي يحتج بها و ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي وفق النصوص القانونية السابقة و النتائج التي توصل إليها مشفوعة برأيه و الاقتراحات التي يقدمها للجهة القضائية لحل النزاع و وضع حد له.

و تنص نفس المادة دائما على أن العون المكلف بالضريبة يحيل التقرير على المدير الولائي للضرائب الذي يقوم بإيداعه أمانة ضبط المحكمة الإدارية الآمرة بمراجعة التحقيق .

و وفقا لقواعد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، يقوم المكلف بالضريبة المدعي أو الإدارة الضريبية حسب الحالة بإعادة السير في الدعوى بعد مراجعة التحقيق بغرض إصدار الحكم الفاصل في موضوع الدعوى .

و يعتبر محضر مراجعة التحقيق دليلا من أدلة الإثبات التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية ، و له حجية في إثبات المنازعة الضريبية ، لكنها حجية بسيطة لا ترقى إلى مرتبة الحجية التي تترتب عن الأوراق الرسمية نظرا لإمكانية منازعة أطراف الدعوى لمحتواه

(1) سليم قصاص ، المرجع السابق، ص123 .

و الوصول إلى دحضه و استبعاده عند المداولة للفصل في النزاع⁽¹⁾. و تصح المنازعة في محتوى المحضر بكل الوسائل باستثناء الوثائق الرسمية التي أرفقها العون الإداري بهذا المحضر فلا يمكن الطعن فيها إلا بالتزوير.

أما عن مدى إلزام المحكمة الإدارية بمضمون محضر التحقيق و النتائج التي توصل إليها ، فإن هاته الأخيرة غير مجبرة على الأخذ به⁽²⁾، و هو خاضع لسلطتها التقديرية و مدى كفايته في بناء قناعتها ، غير أنها و في كل الحالات ملزمة ببيان الأسباب التي أدت بها إلى استبعاده عند الفصل في النزاع .

و تختلف طلبات الخصوم أثناء إعادة السير في الدعوى بعد التحقيق بالنظر إلى النتائج التي توصل إليها العون المعين و الرأي الذي يكون قد أدلى به فيه ، و في أغلب الأحيان يكون أمام الطرف المتضرر من مضمون تقرير مراجعة التحقيق طلب واحد هو اللجوء إلى الخبرة .

ثانيا : الخبرة:

الخبرة اجراء عادة ما يلجأ إليه القاضي الإداري قبل فصله في المنازعات الإدارية و منها على وجه الخصوص المنازعات الضريبية باعتبارها منازعات معقدة تحتاج إلى رأي أهل الخبرة و الاختصاص من محافظي الحسابات و المحاسبين أو غيرهم من ذوي الاختصاصات الأخرى.

و تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي⁽³⁾، كما تعرف الخبرة حسب تعريفها الوارد في الفهرس التطبيقي لدالوز : العملية المسندة من طرف القاضي إما تلقائيا و إما بناء على اختيار الاطراف لأناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع و حول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات

(1) بوزيد أغليس ، المرجع السابق ، ص 252 .

(2) نفس المرجع ، ص 253 .

(3) المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

يراهنا ضرورة لحسم النزاع و التي لا يمكنه الاتيان بها بنفسه ، و تعرف أيضا بأنها " استعمال المعلومات التقنية لشخص متخصص في ميدان ما للمساعدة على حل قضية"⁽¹⁾. كما يعرف الخبير على أنه " شخص ذو جدارة في ميدان معين يكلف إما تلقائيا من القاضي أو باتفاق الاطراف من أجل تنوير المحكمة حول بعض الجوانب التقنية المحيطة بالقضية"⁽²⁾.

و يمكن أن يأمر بإجراء الخبرة القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد الخصوم وسنتناول ضمن هذا العنصر كيفية تعيين الخبراء و ردهم و اجراءات القيام بالخبرة و كيفية تقدير و دفع مصاريف الخبير .

أولا : تعيين الخبراء و ردهم : يعين القاضي الخبير إما من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الادارة أو المكلف بالضريبة و يجب أن يحدد له المهام المسندة إليه بدقة في الحكم الذي يعينه بموجبه و يبين له أيضا المدة المقررة لتمام مهمته و ايداع تقرير خبرته لدى المحكمة الادارية فيها .

في معظم الحالات يتم تعيين خبير واحد في النزاع ، غير أنه يمكن و بطلب من أحد الأطراف و بالنظر إلى أهمية النزاع و حساسيته ، يمكن أن تسند المهمة إلى ثلاث خبراء يعين كل طرف خبيره و تعيين المحكمة الإدارية الخبير ثالث.

و يشترط في هؤلاء الخبراء :

01/- أن يكونوا من بين الخبراء المسجلين بالقائمة المعتمدة لدى الهيئات القضائية.

02/- أن لا يكونوا من بين الموظفين الذين شاركوا في اعداد الضريبة المعترض عليها .

03/- أن لا يكونوا من بين الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع عليها .

04/- أن لا يكون من بين الأشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

(1) ابتسام القرام ، المرجع السابق ، ص 128 .

(2) نفس المرجع، ص 127

و في حالة رفض الخبير للمهمة المسندة إليه أو تأخره في تأديتها يمكن استبداله بخبير وفقا لقواعد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فيما يتعلق باستبدال الخبراء⁽¹⁾ .

و يمكن لكل طرف رد الخبير سواء الذي عينته المحكمة الادارية أو خبير الطرف الآخر و ذلك حسب ما نصت عليه المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية⁽²⁾، و يوجه طلب الرد إلى المحكمة الادارية الامرة بالخبرة في أجل 08 أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني تبليغ اسم الخبير و على الأكثر قبل بداية إجراء الخبرة ، و يجب أن يكون الطلب معللا أو مبني على سبب القرابة مثلا أو أي سبب آخر من الاسباب المتضمنة لمخالفة أحد الشروط الأربعة السابقة أو لوجود مصلحة شخصية أو أي سبب جدي آخر و يبت فيه عاجلا .

و يشترط في رد الخبير أن يقدم الطلب قبل إنجاز الخبير للمهمة المسندة إليه و لا ينبغي انتظار صدور الحكم و إثارة مسألة الرد أمام الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف ، و هذا ما هو عليه العمل قضاء ، إذ استأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قرارا صادقا على تقرير خبرة ضريبية حرره خبير عقاري مثيرة لأول مرة على مستوى مجلس الدولة مسألة عدم اختصاص الخبير ، فذهب مجلس الدولة في تأسيسه لقراره إلى أنه بالنسبة لكون السيد الخبير ذو اختصاص عقاري و ليس مؤهلا للقيام بأعمال الخبرة الحسابية فإن هذا الدفع جاء متأخرا و كان على المستأنف أن يقوم برده حسب الاوضاع و الاجراءات المنصوص عليها في المادة 52 من قانون الاجراءات المدنية مما يجعل هذا الدفع بدوره غير سديد⁽³⁾ .

ثانيا : اجراءات الخبرة : تمر أعمال الخبرة على مرحلتين الأولى القيام بالخبرة و الثانية تحرير التقرير و ايداعه لدى كتابة ضبط المحكمة الادارية :

(1) المادة 132 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية .

(2) المادة 133 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية .

(3) سليم قصاص، المرجع السابق ، ص 126 .

01/- القيام بأعمال الخبرة : تتم أعمال و اجراءات الخبرة تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الادارية كما تقتضيه المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية ، ويقوم بتحديد يوم و ساعة بدأ الخبرة ، و يخطر المدعي و كذا المصلحة الجبائية المعنية بذلك و اذا اقتضى الأمر و في حالة وجودهم في القضية ، يعلم الخبراء الآخرين بالتاريخ المحدد لإجراء الخبرة ، ويتم ذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدأ العمليات.

وبعد ذلك يتوجه الخبراء إلى مكان اجراء الخبرة بحضور ممثل عن الادارة الجبائية و كذلك المدعي أو ممثله و اذا اقتضى الأمر يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة ،ليقوم الخبراء بالمهام المسندة إليهم و المحددة بموجب الحكم الذي قضى بتعيينهم .

و يثور بهذا الخصوص موضوع تغيب أحد الأطراف عن حضور أعمال الخبرة ، ففي الحالة التي يستلم فيها الأطراف الإستدعاءات لحضور أعمال الخبرة ثم تغيبت فإن هذا لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة ، و لا يمكن للطرف المتغيب التمسك لاحقا بهذا الدفع أمام الجهة القضائية الفاصلة في إعادة السير في الدعوى بعد الخبرة لطلب استبعاد هاته الأخيرة بسبب الغياب أو أمام الجهة الإستئنافية لطلب إلغاء الحكم المصادق على الخبرة .

02/- تحرير المحاضر و التقارير : بعد اتمام أعمال الخبرة يقوم عون الإدارة الضريبية الحاضر للعمليات ممثلا للادارة الجبائية بتحرير محضر بما تم القيام به من أعمال تقنية و غيرها مع تضمينه رأيه الخاص ، و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك في حالة اتفاقهم على النتيجة و إما تقارير منفردة في حالة الاختلاف .

و من الملاحظ أن الخبراء عنـــــــــــــــــد تحريرهم لتقارير الخبرة المنجزة من طرفهم يبدون رأيهم و يسجلون ملاحظات الأطراف و من بينهم ممثل الادارة الجبائية الذي سبق و أن أشرنا إلى أنه مطالب بدوره بتحرير محضر عن مجريات عمليات الخبرة .

و تنص الفقرة 8 من المادة 86 على أنه بعد تحرير المحضر و تقارير الخبرة تودع لدى كتابة ضبط المحكمة الادارية ، حيث يمكن للأطراف الاطلاع عليها في أجل 20 يوما كاملة

لتقديم ملاحظاتهم مكتوبة في شكل تقرير إلى كتابة الضبط ، و يقوم كاتب الضبط بتحويله للطرف المعني ليبيدي رأيه و ملاحظاته فيه .

و الواقع أن هاته الفقرة تثير تساؤلا عن الإجراء اللاحق لعملية إيداع التقرير أو التقارير أمانة ضبط المحكمة ، إذ أنه وفقا لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإنه يتعين على أحد الأطراف و هو الطرف المستفيد من تقرير الخبرة عادة أو صاحب المصلحة المستعجل بإعادة السير في الدعوى بعد الخبرة ، ليلتمس من جناب المحكمة الإدارية المصادقة عليها و من ثم إفادته بطلباته التي أكدتها أعمال الخبرة، و أن عملية الإطلاع على تقرير أو تقارير الخبراء إنما تتم وفقا لقواعد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لدى أمانة ضبط المحكمة و تحت إشراف القاضي المقرر⁽¹⁾ تماما كما هو عليه الحال أثناء سير الدعوى الأصلية ، فالظاهر إذن أن مضمون هاته الفقرة يدخل ضمن عملية سير الدعوى بعد الخبرة و ليس إجراء منفصلا بالرغم من الغموض الذي يثيره.

و ما يؤكد ذلك هو أن الفقرة الأولى من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية أكدت أن الحكم القاضي بالخبرة ينبغي أن يحدد مهمة الخبراء .

فتعيين الخبراء و مهمتهم و المدة التي ينبغي عليهم إنجاز مهمتهم فيها ينبغي أن تكون بموجب حكم صادر قبل الفصل في الموضوع⁽²⁾، أما المصادقة على تقرير أو تقارير الخبرة أو استبعادها و تعيين خبراء آخرين فيستلزم صدور حكم آخر بعد إعادة السير في الدعوى إثر إنجاز الخبرة.

و من ثم كان يتعين على المشرع في هاته المسألة أن يكتفي بما هم معمول به طبقا لقواعد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، علما أنها تحيط بالإجراء المعني من كل جوانبه عكس هذا النص المجتزأ و الذي لا يفهم المقصود به و لا يمكن وضعه في سياقه بعيدا عن أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

(1) وفقا لما تنص عليه المواد 844 و 845 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية .

(2) وفقا لما تنص عليه المادة 298 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية .

و يمكن في هذا المجال الاستئناس بالقرار رقم 1777 الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2001/09/24 الفاصل في استئناف المدير الولائي للضرائب بالبلدية في القرار الصادر عن الغرفة الادارية لمجلس قضاء البلدية بتاريخ 1999/02/15 القاضي بالمصادقة على الخبرة المنجزة من طرف الخبير فوفة حميد و استفادة المستأنف عليها من خصم الضريبة موضوع النزاع المقدرة بـ 9.364.000.00 دج .

و بعد عرض مسترسل للوقائع و الاجراءات و مضمون كتابات الطرفين ، يخلص مجلس الدولة إلى ما يلي :

- حيث طعن المستأنف عليه في قيمة الضريبة الملقاة على عاتقه فصدر قرار تمهيدي من مجلس قضاء البلدية تم بموجبه تعيين خبير .
- حيث أنجزت الخبرة و على إثر ذلك سجل المستأنف عليه دعوى رجوع بعد الخبرة جاء فيها أن الخبير قام بالمهمة المسندة إليه و قدر قيمة العقار و الرسوم الواجب تسديدها كما ينطلب قانونا .
- و نتيجة لذلك أصدرت الغرفة الادارية لدى مجلس قضاء البلدية قرارها المستأنف المؤرخ في 1999/02/15 الذي قضت فيه بإفراغ القرار التمهيدي و المصادقة على الخبرة و استفادة المستأنف عليها بخصم الضريبة موضوع النزاع المقدرة بـ 9.364.000 دج .
- "حيث أن الخبير أنجز مهمته وفقا للقانون و حسب المهمة المكلف بها و توصل إلى تحديد دقيق للضريبة المستحقة مما يجعل القرار بالمصادقة عليها كـان صائبا و عليه فإن قضاة المجلس قد أصابه و في قرارهم مما يستوجب المصادقة عليه"⁽¹⁾ .

03/- حول حجية تقارير الخبرة : يعتبر تقرير الخبرة دليلا من أدلة الإثبات في المنازعة الضريبية كما هو الحال في كل المنازعات القضائية، غير أنه لا يرقى إلى درجة الوثيقة الرسمية بالمفهوم القانوني الذي يستوجب صدور الوثيقة عن موظف عام مكلف بأداء خدمة

(1) أحمد لعور و نبيل صقر، المرجع السابق ، ص 260 .

عامة في حدود اختصاصه و في إطار الأوضاع و الاشكال المطلوبة قانونا في تحرير الورقة ، و متى كانت تحمل هاته المواصفات أدت وظيفتها في الاثبات كاملة و لا يطعن فيها إلا بالتزوير .

غير أنه بالنسبة لتقرير الخبرة فإن كل ما يرد فيه يمكن مجابته و الاعتراض عليه بكل الوسائل من قبل أطراف الدعوى الضريبية⁽¹⁾، و لذلك جاءت الفقرة 2 من ⁽²⁾المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية صريحة و واضحة في أن الخبرة غير ملزمة للقاضي و يمكن له حتى استبعادها مع تسبب ذلك⁽³⁾.

و في هذا السياق ، أكد القرار رقم 5722 الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2002/10/15 أن " إدارة الضرائب طغت في مصداقية الخبرة و صحتها و نزاهتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبير الذي لم يعتمد على الملف الجبائي و لم يشارك معه المفتش المصفي للضريبة مما جعل مجلس الدولة يستجيب و يأمر بخبرة جديدة"⁽⁴⁾.

04/- الخبرات التكميلية : لقضاة المحكمة الإدارية واسع السلطة التقديرية عند تفحص أعمال الخبرة التي أنجزها الخبراء و أدرجوها تقاريرهم ، فإذا كانت الخبرة سليمة و كاملة فإنهم يصادقون عليها بموجب الحكم الفاصل في موضوع النزاع ، أما إذا رأوها مشوبة بعيب ما كأن تكون غير سليمة أو غير كاملة فإنهم يستبعدونها و يأمرون بتعيين خبراء آخرين للقيام بمهام خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط المذكورة سابقا .

05/- مصاريف الخبرة : يقوم الخبراء بتقديم كشف مفصل عن مصاريفهم و أتعابهم التي تتمثل في مصاريف الأوراق و الرسائل و المصاريف المتعلقة بالصور و كتابة التقرير بالإضافة إلى نفقات التنقل و الإقامة إذا اقتضت الخبرة ذلك ، و يتم تحديد أتعاب الخبراء

(1) بوزيد أغليس، المرجع السابق ، ص 299 .

(2) تنص الفقرة 2 من المادة 144 من ق إ م إ على أن " القاضي غير ملزم برأي الخبير ، غير أنه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة " .

(3) مالك عليان ، المرجع السابق ، ص 200.

(4) جمال سايس ، المرجع السابق ، ص 240.

طبقا للقواعد المعمول بها في قانون الاجراءات المدنية و الادارية و المحددة في المادة 143 من نفس القانون .

فيتم تقدير مصاريف الخبراء من طرف رئيس المحكمة الادارية الآمرة بالخبرة بعد إيداع التقرير ، مراعيًا في ذلك المساعي المبذولة و احترام الآجال المحددة و جودة العمل المنجز ، و كل هذا بعدما يكون القاضي قد عين في الحكم الخصم الذي يتحمل تلك الاتعاب .

ثالثا: المسائل العارضة أثناء سير الدعوى:

تضمنت المادتان 87 و 88 من قانون الإجراءات الجبائية ضمن القسم الخامس من الفصل الثالث ثلاث نقاط يمكن تسميتها بالمسائل العارضة أثناء سير الدعوى الضريبية - قياسا على التسميات الواردة في قانون الاجراءات المدنية و الادارية- تتعلق بتصرفات أو قرارات تتم بناء على إرادة أطراف الدعوى أي المكلف بالضريبة المدعي غالبا أو الإدارة الضريبية أو الغير .

01/- سحب الطلب (أو ترك الخصومة وفق الوصف القانوني الوارد في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية): هو الإجراء الذي يلجأ إليه المكلف بالضريبة المدعي (الشاكي حسب تعبير المادة 87) لإعلام المحكمة الإدارية و الخصم إدارة الضرائب برغبته في التنازل عن الدعوى لأي سبب كان و دون تحديد ، فهو إجراء يخضع للإرادة المنفردة للمدعي شريطة أن يمارسه قبل صدور الحكم من خلال مقال أو رسالة محررة على ورق عادي يوقعها المدعي شخصيا أو يحل محله وكيله في ذلك ، و هو الإجراء الذي يضع حدا نهائيا للخصومة القائمة و التي ابتدأت بالتظلم المسبق أمام الإدارة الضريبية .

02/- الطلبات الإضافية لإدارة الضرائب : هو الإجراء الذي تضمنته المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية و الذي رخصت به للمدير الولائي للضرائب أن يقدم أثناء سير الدعوى و خلال التحقيق فيها طلبات فرعية قصد التعديل في القرار الذي كان قد أصدره عند البت في الشكوى المسبقة أو إلغاؤه ، و الواضح من خلال صياغة المادة أن المدير الولائي للضرائب

يبني طلباته الفرعية الجديدة بناء على النتائج التي تكون قد ظهرت سواء بعد مراجعة التحقيق أو عمليات الخبرة التي تكون قد أمرت بها المحكمة الإدارية .

ففي الحالة التي تكشف فيها مراجعة التحقيق أو الخبرة المجرة خطأ جسيماً في قرار الإدارة الضريبية كأن يكون قرارها غير مشروع (حالة ربط المكلف بضريبة عن نشاط لا يمارسه أصلاً مثلاً) ففي هاته الحالة يضطر المدير الولائي للضرائب إلى تقديم طلب فرعي يلغي به قراره الفاصل في الشكوى الأصلية مما يفتح الباب أمام القاضي للإستجابة لطلبات المكلف بالضريبة المدعي .

أما الحالة الثانية فهي حالة كشف التحقيق عن أخطاء حسابية تتعلق بمقدار وعاء الضريبة أو بالنسبة المطبقة ، ففي هاته الحالة يتقدم المدير الولائي للضرائب بطلب فرعي يتضمن تعديلاً أو تصحيحاً لقراره الفاصل في الشكوى يشمل الأخطاء الحسابية الواردة فيه مثلاً .

و من الواضح أن هاته الطلبات الجديدة لممثل الإدارة الضريبية على مستوى الولاية من شأنها تغيير مسار الدعوى و تفتح المجال مجدداً للحلول الودية بين الطرفين .

03/- تدخل الغير : نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية ، إذ أتاحت للغير الذي يثبت أن له مصلحة بأي شكل من الأشكال في النزاع القائم بين الإدارة و المكلف أن يتدخل فيه من خلال رسالة أو عريضة محررة على ورق عادي تبلغ للخصوم شريطة أن يتم ذلك قبل صدور الحكم الفاصل في الدعوى .

الفرع الثاني :

الأحكام الفاصلة في الدعوى الضريبية :

تنص المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 129 من قانون المالية لسنة 2008 على أنه "يبت في القضايا التي ترفع أمام المحكمة الإدارية طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " ، و يفهم من مضمون هاته المادة أن المشرع لم يخصص

الأحكام القضائية الفاصلة في النزاعات الضريبية بأية ميزة تميزها عن الأحكام الفاصلة في بقية المنازعات الإدارية ، و أن التمييز و التخصيص شمل فقط الإجراءات أو بعضا من الإجراءات المتخذة لفض المنازعة خصوصا في المرحلة الإدارية للمنازعة أو مرحلة التحقيق في الدعوى القضائية .

و بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، فقد تم النص على القواعد المتعلقة بالأحكام القضائية الفاصلة في المسائل الإدارية و كيفية صدورها بالمادة 884 و ما بعدها منه ، بما فيها المادة 888 التي تحيل بدورها على المواد من 270 إلى 298 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية ، التي تتعلق بالقواعد و المقترضات التي تخص الأحكام القضائية الفاصلة في المسائل المدنية ، و هو ما يعني أن المشرع لم يخصص للقضايا الإدارية بما فيها قضايا المنازعات الضريبية أحكاما قضائية خاصة و لم يميزها بأية ميزات استثنائية .

و بالرغم من ذلك ، نصت المادتين 889 و 890 اللاحقة على بعض مما ينبغي أن تشتمل عليه الأحكام الفاصلة في المسائل الإدارية خصوصا عندما أوجبت المادة 890 أن " يسبق منطوق الحكم عبارة " يقرر " كدلالة على القوة الإلزامية التي يتمتع بها حكم المحكمة الإدارية مقارنة بحكم المحاكم الابتدائية في المسائل المدنية ، و هو ما يتوافق مع الطابع التنفيذي لحكم المحكمة الإدارية الذي يجد طريقه للتنفيذ مباشرة بعد صدوره رغم أشكال الطعون التي قد تمارس بشأنه .

و في نفس السياق ينبغي وفقا للمادة 889 أن " يتضمن الحكم الاشارة إلى الوثائق و النصوص المطبقة و يشار إلى أنه قد تم الاستماع إلى تلاوة التقرير الذي يعده القاضي المقرر و إلى محافظ الدولة وعند الاقتضاء ، إلى الخصوم و ممثلهم في حالة تدخلهم و كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس " (1) .

أولا : صدور الحكم:

بعد نهاية مختلف الإجراءات التي يتطلبها التحقيق في القضية ، و بعد إحالة القضية على محافظ الدولة لإبداء ملاحظاته و طلباته ضمن تقريره المكتوب في جل شهر واحد من تاريخ

(1) الأشخاص المسموعون تنفيذا لأحكام المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

استلامه الملف⁽¹⁾، و بعد الإستماع إلى الملاحظات و التدخلات الشفاهية لمختلف الأطراف بما فيهم أعوان الإدارة الذين قد يستدعيهم رئيس التشكيلة لتقديم توضيحات طبقا لنص المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، يحيل رئيس التشكيلة القضية على جلسة المداولات و التي ينبغي عليه تحديد تاريخها و تبليغه للخصوم أثناء الجلسة.

تتم المداولات في سرية طبقا للمادة 269 من نفس القانون السابق و يشترط فيها الحضور الإجباري و الإلزامي لكافة قضاة التشكيلة و دون حضور محافظ الدولة و الخصوم و محاميهم و أمين الضبط .

يتم النطق بالحكم بعد المداولة في القضية بأغلبية أصوات قضاة التشكيلة ، و يكون ذلك في جلسة علنية يحضرها وجوبا أيضا قضاة نفس التشكيلة التي تداولت في القضية و يكتفي فيها رئيس التشكيلة بتلاوة منطوقه (الحكم) و يكون تاريخ النطق بالحكم هو نفسه تاريخ الحكم .

ثانيا : محتوى الحكم :

نصت المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على شكلية أساسية من شكايات الحكم يترتب عن غيابها و الإخلال بها بطلان الحكم ، و هي الشكلية التي توجب أن تتضمن ديباجة الحكم عبارة " الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية " و أن يصدر " باسم الشعب الجزائري"⁽²⁾ و هي الشكلية التي تشير إلى مصدر القوة الإلزامية للحكم القضائي و الذي ينبغي أن يكون الشعب باعتباره مالكا لكل السلطات في الدولة و وفقا لأحكام المادة 141 من الدستور التي تنص على أن " يصدر القضاء أحكامه باسم الشعب " .

و يجب أن يتضمن الحكم الصادر عن المحاكم الإدارية نفس البيانات التي تتضمنها الأحكام الصادرة في المواد المدنية ، فيجب أن يتضمن الحكم الجهة القضائية التي أصدرته ، أسماء الأطراف و موطنهم و إذا كان أحد الخصوم شخص معنوي ينبغي ذكر طبيعته

(1) تنص المادة 897 من ق إ م إ على أنه: "يحيل القاضي المقرر وجوبا ملف القضية مرفقا بالتقرير

و الوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ

استلامه الملف " .

(2) فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 278 .

و تسميته و مقره الاجتماعي، و بيان إذا حضروا أو تغيبوا عن الجلسة مع ذكر أسماء المحامين أو الأشخاص الذين قاموا بتمثيل الأطراف مع تضمينه الإشارة إلى عنصر العلنية عند النطق به⁽¹⁾.

و قد أوجبت هاته النصوص أن لا يتم النطق بالحكم إلا بعد تسببيه وجوبا من حيث الوقائع و القانون⁽²⁾ مع الإشارة إلى النصوص المطبقة بعد العرض الوجيز للوقائع و الطلبات و وسائل دفاع الأطراف مع المناقشات التي يبيدها قضاة التشكيلة لكل الطلبات و الدفوع التي يتقدم بها الخصوم .

كما ينبغي أن يشتمل على المنطوق المتضمن للأمور المقضي بها سواء بقبول طلبات المدعي كلياً أو جزئياً⁽³⁾ أو بعدم قبول الدعوى لمخالفتها للشكليات الأساسية ، إلى جانب أسماء القضاة الذين شاركوا في المداولة و أسم محافظ الدولة و أمين الضبط الذي ينبغي أن يوقع على أصل الحكم مع الرئيس و القاضي المقرر عند الإقتضاء طبقاً لأحكام المادة 278 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية ، علماً أن غياب هاته العناصر يجعل الحكم غير مقبول و عرضة للإلغاء طبقاً للمادة 283 من القانون السابق⁽⁴⁾ .

ثالثاً : تبليغ الحكم :

كانت أمانة الضبط بالغرفة الإدارية بالمجلس هي التي تقوم بتبليغ الأطراف بالقرار الصادر عن الغرفة و هذا بموجب قانون الاجراءات المدنية القديم ، غير أن صدور قانون الاجراءات المدنية و الإدارية الجديد المؤرخ في 2008/04/25 حمل معه إجراءات مخالفة لما كان معمولاً به سابقاً ، إذ أصبحت الأحكام القضائية الإدارية تبلغ عن طريق المحضر القضائي

(1) مسعود شيهوب ، المرجع السابق ، ص 341 .

(2) عادل بوضياف ، الوجيز في شرح قانون الاجراءات المدنية و الادارية ، منشورات كليك ، الجزائر، 2011 ، ص 295 .

(3) حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 107 .

(4) فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 280 .

و ذلك تطبيقا للمادة 894 من نفس القانون ، و يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الادارية أن يأمر بتبليغ الحكم عن طريق أمانة الضبط .

و يبلغ الحكم إذا كان يتعلق بمصلحة من مصالح الدولة التي تابعت القضية إلى المصلحة المذكورة⁽¹⁾ .

و وفقا لذلك يتم تبليغ الحكم بسعي من الطرف ذي المصلحة للطرف الآخر على العنوان المختار من طرفه ، فيتم تبليغ المدير الولائي للضرائب على عنوان المديرية التي يمثلها ، بينما يتم تبليغ المكلف بالضريبة بالحكم إلى موطنه الحقيقي الذي اختاره و اذا كان المكلف بالضريبة شركة فيجب أن يكون تبليغ الحكم إلى مقرها الرئيسي⁽²⁾.

و يعتبر تبليغ الحكم من المعاملات الجوهرية في أصول المحاكمات الإدارية ، إذ يترتب على حصوله بالصورة القانونية سريان الأجل و سقوط الحقوق و تتجلى أهميته في أن الحكم لا يكون قابلا للتنفيذ إلا بعد القيام بتبليغه تبليغا رسميا للطرف المعني ، و لا تبدأ مواعيد الطعن إلا من تاريخ حصوله بنفس الصورة أيضا .⁽³⁾

رابعا : آثار الحكم :

من أهم الآثار التي تترتب على الحكم الصادر عن المحاكم الادارية في مجال المنازعات الجبائية، هي القابلية للتنفيذ بمجرد صدوره و بعد مهرة بالصيغة التنفيذية⁽⁴⁾، أي اكتسابه لحجية الشيء المقضي فيه ، فتكون مقتضيات الواردة في منطوقه واجبة التنفيذ بالنسبة للطرفين ، و بالتالي فلا يمكن للإدارة الجبائية التنصل من نتائج الحكم إذا عدل من القرار الذي كانت قد اتخذته عندبتها في الشكوى المسبقة ، أما إذا صدر لصالحها فتكون الاجراءات التي قامت بها فيما يتعلق بربط المكلف بالضريبة أو لتحصيلها صحيحة و تستمر في مباشرتها .

(1) حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 108 .

(2) نفس المرجع، ص 108.

(3) فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 283 .

(4) عادل بوضياف ، المرجع السابق ، ص 298 .

كما أن من آثاره خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية الإدارية و استنفاد سلطة و رقابة القاضي الإداري على النزاع المطروح أمامه و امتناعه عن إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه.

و إضافة إلى ذلك فإن من آثاره كذلك تدعيم الحقوق الموضوعية إذ أنه يقرر الحق محل النزاع الضريبي و يقويه⁽¹⁾ .

و بالرغم من الإمكانية التي يتيحها كلا من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية لاستئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إلا أن ذلك لا يوقف تنفيذ الحكم و هو ما تنص عليه المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية "الإستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف " .

(1) فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 284 .

المبحث الثاني :
النزاع الضريبي أمام مجلس الدولة:

يختص مجلس الدولة كدرجة أولى و أخيرة بالفصل في دعاوى الإلغاء و التفسير و تقدير المشروعية في القرارات الادارية الصادرة عن السلطات الادارية المركزية⁽¹⁾. كما يختص بالفصل في القضايا المخولة إليه بموجب نصوص خاصة .

و يختص مجلس الدولة كذلك بالفصل في استئناف الأحكام و الأوامر الصادرة ابتدائيا عن المحاكم الادارية و بالقضايا المخولة إليه بموجب نصوص خاصة كجهة استئناف أيضا⁽²⁾. و يختص أيضا بالنظر في الطعون بالنقض ضد القرارات الصادرة في آخر درجة من الجهات القضائية الادارية⁽³⁾ . (باستثناء القرارات الصادرة عن مجلس الدولة ذاته) .

و تطبيقا لذلك في مجال المنازعات المتعلقة بالضرائب فإن الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الادارية يمكن الطعن فيها أمام مجلس الدولة و تنص المادة 91 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب ، كل حسب اختصاصه ، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الادارية (المحكمة الادارية حاليا) في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على اختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب ، و سنتطرق في هذا المبحث إلى اجراءات الاستئناف أمام مجلس الدولة و القرار الفاصل فيه و طرق الطعن الممكنة .

(1) المادة 09 من القانون العضوي 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة ، تنظيمه و عمله .

(2) عبد الرحمن بربارة ، شرح قانون الاجراءات المدنية و الادارية ، منشورات بغدادية ، الجزائر ، 2009 ، ص 502 .

(3) مثل الاحكام الادارية الفاصلة في قضايا إعادة الادماج أو الطرد التعسفي في القضايا العمالية فهي تصدر عن المحكمة الادارية نهائية طبقا للقانون المتعلق بنزاعات العمل ، و تكون فقط قابلة للطعن فيها بالنقض أمام مجلس الدولة .

المطلب الأول :

اجراءات الاستئناف امام مجلس الدولة :

تنص المادة 90 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه "يمكن الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الصادرة من الجهات القضائية الادارية ضمن الشروط ووفقا للاجراءات المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية والإدارية" و كانت قبل تعديلها بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2008 تخضع المنازعة الضريبية للشروط الواردة أيضا في القانون العضوي رقم 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله .

و الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة مخول لطرفي النزاع وهما المكلف بالضريبة و الادارة الجبائية التي يمكنها الطعن بواسطة المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى⁽¹⁾ (الذي تم منحه أهلية التقاضي أمام مجلس الدولة فقط بموجب قانون المالية لسنة 2006 على خلاف ما كان معمولاً به طوال المراحل السابقة) أو المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه ، و الذي لم يرضه حكم المحكمة الادارية و هذا وفقا لشروط و اجراءات ينص عليها القانون .

الفرع الأول :

شروط قبول الاستئناف :

يمكن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة ضد الأحكام الصادرة عن المحكمة الادارية في مجال الضرائب من قبل طرفي النزاع و هما المكلف بالضريبة أو الادارة الجبائية ، بالإضافة إلى وجوب احترام الأجل القانوني لتقديم الاستئناف و شروط أخرى متعلقة بالحكم المستأنف و شكل العريضة .

(1) يحي بدايرية ، المرجع السابق ، ص186 .

أولاً : الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف :

1- أن يكون الحكم المستأنف قضائياً : فيجب ان يرفع الاستئناف ضد حكم صادر عن المحكمة الادارية فلا يمكن الطعن مباشرة امام مجلس الدولة ضد قرارات المدير الولائي للضرائب ، و قد حسم المشرع بمقتضى المادة 949 من قانون الاجراءات المدنية والادارية في ذلك بأن نص على أنه "يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية ، ولولم يقدم أي دفاع، أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك " ، كما حدد في المادة 800 منه القضايا التي تختص بالفصل فيها هذه المحاكم والقابلة للاستئناف وهي القضايا التي تكون الدولة او الولاية او البلدية او احدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الادارية طرفا فيها.

2- أن يكون الحكم قابلاً للاستئناف:

حتى يقبل استئناف الأحكام القضائية يجب أن تكون هاته الأحكام ابتدائية حضورية (1) و قطعية أي فاصلة في موضوع الدعوى، سواء فصلاً كلياً أو جزئياً في دفع شكلي أو في دفع بعدم القبول أو في أي طلب عارض ، و من ثم فلا يجوز الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع و هي الأحكام المنصوص عليها بموجب المادة 298 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية، و التي تتضمن الامر بإجراء تحقيق أو بتدبير مؤقت ، فهي أحكام لا تحوز حجية الشيء المقضي فيه لأنها لم تفصل في موضوع الدعوى و إنما أمرت بإجراء من إجراءات التحقيق و بتدبير مؤقت ، و هي كلها لا تشكل فصلاً في موضوع الدعوى ، و لا يجوز استئنافها إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى ضمن عريضة واحدة

(1) فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 295 .

حسب التدقيق الوارد في المادة 952⁽¹⁾ من قانون الاجراءات المدنية و الادارية .

ثانيا : شرط احترام أجل الإستئناف :

ميعاد رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة حسبما هو محدد في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية المادة 950⁽²⁾ منه هو شهرين و يخفض إلى 15 يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية ، ما لم توجد نصوص خاصة ، يبدأ سريانه من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو الأمر إلى المكلف بالضريبة ، أما بالنسبة للإدارة الجبائية فيسري من تاريخ تبليغ المصلحة المعنية بالحكم طبقا للمادة 91 من قانون الاجراءات الجبائية .

و تبعا لذلك تكون الطعون بالاستئناف المسجلة أمام كتابة ضبط مجلس الدولة خارج الآجال المذكورة أعلاه مرفوضة شكلا و لا ترتب أي أثر فيما يتعلق بمضمون الحكم المستأنف مهما كانت المبررات التي تم لأجلها الطعن .

فمن أول الشروط التي يعاينها قضاة مجلس الدولة على عريضة الإستئناف هو مراقبة تاريخ تسجيلها و مقارنتها مع تاريخ حصول التبليغ المدون في محضر التبليغ الرسمي إن وجد هناك تبليغ .

و تثار بهذا الخصوص مسألة آجال الاستئناف في حالة الأحكام الإدارية التي لا تحصل بشأنها تبليغات من الطرفين ، و هي الحالات التي لا تطبق عليها الآجال المنصوص عليها في المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية السابقة التي يعتد في حساب بداياتها من تاريخ حصول التبليغ ، و إنما تطبق بشأنها أحكام المادة 314 من نفس القانون التي تنص على أنه " لا يكون الحكم الحضورى الفاصل في موضوع النزاع و الحكم الفاصل في أحد الدفوع

(1) تنص المادة 952 من ق إ م إ على أنه "لا تكون الاحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع،

قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، و يتم الاستئناف بعريضة واحدة".

(2) تنص المادة 950 من ق إ م إ على أنه " يحدد أجل إستئناف الأحكام بشهرين و يخفظ هذا

الأجل إلى 15 يوما بالنسبة لأوامر الاستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة. تسري هذه الآجال

من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المعني و تسري من تاريخ إنقضاء أجل المعارضة

إذا صدر غيابيا. تسري هذه الآجال في مواجهة طالب التبليغ " .

الشكلية أو الدفع بعدم القبول أو أي دفع من الدفوع الأخرى التي تنهي الخصومة قابلا لأي طعن بعد انقضاء سنتين من تاريخ النطق به ولولم يتم تبليغه رسميا " أي أن منطلق الحساب فيها هو تاريخ النطق بالحكم ، و هي المدة التي تغلب فيها مظنة حصول علم المكلف بالضريبة بصـدور الحكم و بمضمونه .

فبالنسبة للأحكام التي لم يتم تبليغها للطرف الآخر رسميا تبقى قابلة للإستئناف طوال السنتين الموالتين لتاريخ يوم النطق بها .

ثالثا : شروط متعلقة بالشكل و الإجراءات :

لقد نصت المادة 540 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية على الشروط الواجب توافرها في عريضة الإستئناف لكي تقبل شكلا والمتمثلة في وجوب استيفاء العريضة لبعض البيانات وإتباع إجراءات محددة قانونا.

فيجب أن تتضمن عريضة الإستئناف على أسماء الخصوم ومحل إقامتهم ، بالإضافة إلى ما يلي :

1- تقديم عرض موجز للوقائع والأدلة والأوجه التي بني عليها الطعن ، ويعتبر الطلب غير غير مسبب تسببيا كافيا إذا إقتصرت المستأنف على الأدلة المقدمة إلى مدير الضرائب على مستوى الولاية أو لجنة الطعن ، أو الإشارة إلى طلب قضائي آخر قدمه نفس الطاعن أو الإستناد إلى أدلة إدعاها طاعن آخر مع وجوب إرفاق العريضة بنسخة أصلية من الحكم المطعون فيه .

2- توقيع عريضة الإستئناف : فإذا كان المكلف بالضريبة هو المستأنف يجب أن تكون العريضة موقعة من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة تحت طائلة عدم قبول الإستئناف شكلا⁽¹⁾ وهو شرط وجوبي وأساسي بالنسبة للإستئناف أمام مجلس الدولة طبقا لنص المادة

(1) عائشة لكحل، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة

الجزائر، 2014 - 2015 ، ص 90.

905 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية فلا تقبل العريضة الموقعة من طرف صاحبها و لا العريضة الموقعة من محام غير معتمد لدى المحكمة العليا .

وكان يشترط تحرير العريضة على ورق مدموغ و قد تم إلغاء هذا الشرط بموجب قانون المالية لسنة 2008 . بعد تحرير عريضة الإستئناف حسب الشكل المحدد قانونا يجب إيداعها بكتابة الضبط لدى مجلس الدولة حيث يقوم هذا الأخير بتسجيل القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص ، على أن يقدم للمستأنف وصل باستلام العريضة ، و يجوز التنازل عن الاستئناف ويشترط ان يكون واضحا وبسيطا ، و قد يكون التنازل مشروطا بالاستجابة لطلب ما و إذا قبل الطرف الاخر بهذا الشرط حصل التنازل⁽¹⁾ .

رابعا - شروط تتعلق بالمستأنف :

يشترط لقبول الإستئناف أن يرفع ممن كان طرفا في الحكم المستأنف أي طرفا في الخصومة الأصلية بشخصه أو بممثله ، و من هنا لا يحق للغير الذي لم يكن طرفا في الخصومة التي صدر بشأنها الحكم المستأنف الطعن فيه بالإستئناف و إن كان يحق له الطعن بوسائل أخرى . و من جهة أخرى ، و حسب الرأي الذي أبداه الدكتور حسن فريجة ، فإنه لا يكفي أن يكون المستأنف طرفا في الخصومة الأصلية ، بل يجب أن يكون متوفرا على الصفة التي تسمح له برفع الإستئناف ، و هذا الشرط كان يطرح في الحالات التي كانت الإدارة الضريبية هي المستأنفة ، فعلى مستوى الدرجة الأولى كان المدير الولائي للضرائب هو صاحب الصفة الوحيد المختص برفع الدعوى أو يكون هو المدعى عليه فيها ، بينما على مستوى الدرجة الثانية عند الإستئناف كان قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يجعل من وزير المالية صاحب الصفة في ذلك ، فلو رفع المدير الولائي الإستئناف في تلك المرحلة لاعتبر استئنافه غير مقبول شكلا لعدم توفره على الصفة⁽²⁾ .

(1) حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 119 .

(2) نفس المرجع ، ص 113 .

و بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية في هذا الباب ، نجد أن المادة 91 منه تنص على أنه " يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب ، كل حسب مجال اختصاصه ، الإستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية ؟؟؟ في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على اختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب . يسري الأجل المتاح لرفع الإستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية إعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية" .

و بالرغم من الغموض الذي يلف هذا النص ، بالنظر إلى أن مواد قانون الإجراءات الجبائية السابقة عن هذا النص ، التي تناولت أحكام الطعن أمام الجهات القضائية ، لم تشر إطلاقا إلى أي دور يمكن أن يقوم به مدير كبريات المؤسسات في هذا الطعن ، و كان الأمر مقتصرًا فقط على المدير الولائي للضرائب بصفته ممثل الجهاز الضريبي أمام القضاء على اختلاف مستوياته .

إذن بالرغم من هذا الغموض ، يمكن القول أن المشرع أتاح بموجب هاته المادة لمدير هيئة كبريات المؤسسات أن يحل محل المدير الولائي للضرائب لتحريك الإستئناف على مستوى مجلس الدولة بالنسبة للقضايا التي حركتها الإدارة الضريبية أمام القضاء و التي تدخل ضمن إختصاصاته (مدير هيئة كبريات المؤسسات) في مجال البت في الشكاوى النزاعية الأصلية ، أي أن الشكاوى النزاعية التي كان قد فصل فيها مدير هيئة كبريات المؤسسات طبقا لأحكام الفقرة 5 من المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية سواء بالنظر إلى طبيعة الشاكي أو بالنظر لقيمة الحقوق محل النزاع ، يمكن له (مدير هيئة كبريات المؤسسات) أن يرفع هو بشأنها الاستئناف أمام مجلس الدولة بحكم اطلاعه على الملف و لكون القرار الإداري المطعون فيه قضائيا هو قراره الخاص⁽¹⁾ .

(1) رأي شخصي ، و هو امتداد لرأي الدكتور حسين فريجة المتعلق بصفة المستأنف المشار إليه أعلاه و لكون النص بصيغته تلك لا يحتمل تفسيراً آخر و إلا أدى إلى خلق تناقضات و إشكالات كبيرة .

الفرع الثاني :

آثار رفع الاستئناف

يهدف الإستئناف باعتباره مظهرا من مظاهر مبدأ التقاضي على درجتين إلى إعادة طرح القضية من جديد أمام القضاة ، و هذا بهدف مراجعة الحكم و مراقبته من حيث الوقائع و القانون، و من ثم كانت النتائج التي قد تترتب عن الإستئناف مفتوحة على كامل الإحتمالات بالنظر إلى السلطات الواسعة التي يتمتع بها قضاة المجلس عند فصلهم في الإستئناف .

فمن صلاحيات مجلس الدولة - حسبما يتضح له من حيثيات الحكم المستأنف - إما تأييده في كل المقتضيات الواردة به ، أو إلغائها ، أو تعديلها ، أو القيام من جديد بإجراءات تحقيق أخرى غير تلك التي قامت بها المحكمة الإدارية كاللجوء إلى خبرة أخرى .

و بالرغم من كل الصلاحيات الممنوحة لمجلس الدولة في الفصل في القضايا المعروضة عليه ، فإنه يلاحظ على كل القرارات الصادرة عنه تمسك قضاته بالتصدي الإيجابي بالفصل في القضايا بدلا من إلغاء الأحكام و إحالة القضايا من جديد أمام المحكمة الإدارية الابتدائية⁽¹⁾.

و بالرغم من ذلك ، فإن قضاة الجهة الاستئنافية يستطيعون الامتناع عن الفصل في الموضوع بكل جوانبه ، و يكتفون بالفصل في المسائل الأساسية الواردة فيه ، و يتركون الفصل في باقي المسائل لسلطة قضاة الدرجة الاولى من خلال إحالة القضية من جديد أمام المحكمة الابتدائية⁽²⁾ .

(1) حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 121 .

(2) محمد بشير ، الطعن بالاستئناف ضد الاحكام الإدارية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية .طبعة

1995، ص 148.

من بين اهم الاثار المترتبة أيضا عن رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة ضد الاحكام الصادرة عن المحكمة الادارية هو عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف بالإضافة الى عدم جواز تقديم طلبات جديدة غير تلك التي تم طرحها أمام المحكمة الإدارية :

1- الطعن بالإستئناف ليس له أثر موقوف⁽¹⁾ : لقد اقر المشرع الجزائري قاعدة عدم وقف الاستئناف لتنفيذ الحكم المستأنف بموجب المادة 908 التي تنص على أن "الإستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف"، إلا أن هذه القاعدة غير مطلقة فقد أتاح المشرع للمستأنف طلب وقف تنفيذ الحكم المستأنف بالطرق الإستعجالية إلى حين صدور الحكم النهائي في الخصومة.

أساس قاعدة عدم وقف الإستئناف لتنفيذ الحكم المستأنف في المواد الإدارية⁽²⁾

تعرف هاته القاعدة شبه إجماع في الفقه و قد كرسها كلا من المشرع الفرنسي و المشرع المصري و أقرها المشرع الجزائري بداية من قانون الإجراءات المدنية القديم بموجب المادة 169 و 171 منه ثم بموجب قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الصادر سنة 2008 .

حيث نصت المادة 169 من ق إم القديم على أنه "لا يكون للطعن أمام المجلس القضائي أثر موقوف إلا إذا قرر بصفة استثنائية خلاف ذلك بناء على طلب صريح من المدعي".

بينما تنص المادة 171 منه على أنه " لا يوقف الإستئناف ولا سريان ميعاده ... تنفيذ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية".

وتعتبر هاته القاعدة امتدادا طبيعيا و نتيجة منطقية للقاعدة المقررة في المواد الإدارية و القاضية بعدم جواز مساس الطعون القضائية بالقوة التنفيذية للقرارات الإدارية .

و تستند هاته القاعدة على ثلاثة انواع من المبررات : تاريخية ، نظرية و علمية : ففيما يتعلق بالمبررات التاريخية فإنها تتبلور في فترة ظهور الطعون بالإلغاء و طعون القضاء الكامل التي تزامنت مع ظهور مبدأ الفصل بين السلطات الذي يجعل القاضي دائم الحرص على عدم

(1) فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 305 .

(2) محمد بشير ، المرجع السابق ، ص 104 .

التدخل في وظيفة الإدارة ، و أما المبررات الثانية فإنها تركز على طبيعة العمل الإداري المتميزة عن عمل الأفراد ، فالإدارة تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة و من ثم فإن أعمالها تتسم بالضرورة و الطابع المستعجل ، و هاته الإعتبارات تضيف على قراراتها قوة تنفيذية تقف سدا منيعا للحيلولة دون عرقلة تطبيقها بواسطة طعون قضائية قد تكون في آخر المطاف طعونا تعسفية ، أما المبررات الأخيرة فأساسها السماح للإدارة بالقيام بأعمالها و تحقيق أهدافها بفعالية إذ أن تطبيق القاعدة المخالفة - وقف الطعون القضائية لتنفيذ القرارات الإدارية - سيؤدي بالتأكيد إلى شل نشاطها خاصة إذا تزايد عدد هاته الطعون⁽¹⁾ .

فضمان تحقيق الإدارة للمصلحة العامة يعتبر مبررا قاعدة مهمة لمبدأ عدم وقف الطعون الإدارية للقرارات الإدارية و كل هذا يشكل أساسا لقاعدة عدم وقف الاستئناف لتنفيذ الحكم --- الإداري المستأنف .

غير أنه و في كثير من الأحيان ، تكون الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية في غير صالح الإدارة و في الإتجاه المعاكس لها ، فهي ستكون ملزمة بتنفيذه بالرغم من استئنافها للحكم مع ما في صدور الحكم الإداري عن المحكمة الإدارية في غير صالحها فيه إشارة إلى مدى مشروعية القرار الصادر عنها و المطعون فيه قضائيا.

2- عرض النزاع من جديد على مجلس الدولة⁽²⁾ : يترتب على الاستئناف طرح النزاع من جديد على مجلس الدولة ليفصل فيه من جديد بما يراه مناسبا و هذا احتراما لمبدأ التقاضي على درجتين ، غير أن الطرف المستأنف ملتزم باحترام مبدأ الأثر الناقل لإستئناف الحكم أمام مجلس الدولة و هذا فيما يتعلق بأطراف القضية كما بالنسبة للطلبات الواردة بها فلا يجوز للأطراف تقديم طلبات لم يسبق لهم تقديمها على مستوى المحكمة الإدارية أو لم تكن محل مطالبة في الشكوى المسبقة بالرغم من إمكانية تأييد طلباتهم أمام مجلس الدولة بأسباب جديدة⁽³⁾ .

(1) محمد بشير ، المرجع السابق ، ص 116 .

(2) فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 306 .

(3) حسين مصطفى حسين ، المرجع السابق ، ص 116 .

و في نفس السياق ، لا يجوز لمجلس الدولة أن يستجيب لطلبات - باستثناء طلبات التحقيق- لم تكن محل مطالبة أمام المحكمة الادارية ، فلا يمكنه قبول طلبات جديدة تطرح أمامه لأول مرة ، فينبغي أن يطرح النزاع أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف بنفس موضوع الطلب القضائي سواء فيما يتعلق بأطرافه و موضوعه و أسبابه التي أبداها المستأنف أمام محكمة الدرجة الأولى ، و على هذا الأساس لا يقبل تقديم طلبات سبق تقديمها كمن طرف المكلف بالضريبة أمام المدير الولائي للضرائب ثم استبعادها من طلباته أمام المحكمة الادارية .

المطلب الثاني:

القرار الصادر عن مجلس الدولة و آثاره

وفقا لأحكام المادة 916⁽¹⁾ من ق إ م إ ، تطبق على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة نفس النصوص القانونية المتعلقة بصدور الأحكام عن المحكمة الإدارية ، و هي المنصوص عليها بالمواد من 874 إلى 900 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية و التي تحيل بدورها ضمن المادة 888⁽²⁾ على المواد من 270 إلى 298 من نفس القانون و المتعلقة بمقتضيات الأحكام القضائية امام القضاء المدني العادي .

(1) تنص المادة 916 من ق إ م إ على أنه " تطبق أحكام المواد من 274 إلى 900 أعلاه، المتعلقة بالفصل في القضايا أمام مجلس الدولة".

(2) تنص المادة 888 من ق إ م إ على أنه " تطبق المقتضات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية.

الفرع الأول:

صدور القرار الفاصل في الإستئناف

بعد نهاية مختلف الإجراءات التي يتطلبها التحقيق في القضية أمام مجلس الدولة ، و بعد إحالة القضية على محافظ الدولة لإبداء ملاحظاته و طلباته ضمن تقريره المكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ استلامه الملف ، و بعد الإستماع إلى الملاحظات و التدخلات الشفاهية لمختلف الأطراف أو محاميهم⁽¹⁾ أو أعوان الإدارة الذين قد يستدعيهم رئيس التشكيلة لتقديم توضيحات طبقا لنص المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، يحيل رئيس التشكيلة القضية على جلسة المداولات و التي ينبغي عليه تحديد تاريخها و تبليغه للخصوم أثناء الجلسة.

تتم المداولات في سرية طبقا للمادة 269 من نفس القانون السابق و يشترط فيها الحضور الإجباري و الإلزامي لكل قضاة التشكيلة و دون حضور محافظ الدولة و الخصوم و محاميهم و أمين الضبط .

يتم النطق بالقرار بعد المداولة في القضية بأغلبية أصوات قضاة التشكيلة ، و يكون ذلك في جلسة علنية يحضرها وجوبا أيضا قضاة نفس التشكيلة التي تداولت في القضية و يكفي فيها رئيس التشكيلة بتلاوة منطوقه (القرار) و يكون تاريخ النطق بالقرار هو نفسه تاريخ القرار . إن قرار مجلس الدولة يجب أن يكون مسببا من حيث الوقائع و القانون ، وينص على المواد القانونية التي طبقها قضاة مجلس الدولة ويجب ان يتضمن ، وفقا لما نصت عليه المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على شكلية أساسية من شكليات الحكم يترتب عن غيابها و الإخلال بها بطلان الحكم ، و هي الشكلية التي توجب أن يصدر الحكم تحت

(1) عائشة لكلل ، المرجع السابق ، ص 94 .

عبارة " الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية " و أن يصدر " باسم الشعب الجزائري " و هي الشكلية التي تشير إلى مصدر القوة الإلزامية للحكم القضائي و الذي ينبغي أن يكون هو الشعب باعتباره مالكا لكل السلطات في الدولة وفقا لأحكام الدستور .

و يجب أن يتضمن القرار الصادر عن مجلس الدولة نفس البيانات التي تتضمنها أحكام المحكمة الإدارية⁽¹⁾، فيجب أن يتضمن الحكم الجهة القضائية التي أصدرته ، أسماء الأطراف و موطنهم و إذا كان أحد الخصوم شخص معنوي ينبغي ذكر طبيعته و تسميته و مقره الاجتماعي، و بيان إذا حضروا أو تغيبوا عن الجلسة مع ذكر أسماء المحامين أو الأشخاص الذين قاموا بتمثيل الأطراف مع تضمينه الإشارة إلى عنصر العلنية عند النطق به.

و قد أوجبت هاته النصوص أن لا يتم النطق بالقرار إلا بعد تسببه وجوبا من حيث الوقائع و القانون مع الإشارة إلى النصوص المطبقة بعد العرض الوجيز للوقائع و الطلبات و وسائل دفاع الأطراف مع المناقشات التي يديرها قضاة التشكيلة لكل الطلبات و الدفوع التي يتقدم بها الخصوم .

و يجب أن يتضمن القرار أسماء القضاة الذين شاركوا في المداولة و أسم محافظ الدولة و أمين الضبط الذي ينبغي أن يوقع على أصل القرار إلى جانب رئيس التشكيلة و القاضي المقرر .

كما ينبغي أن يشتمل على المنطوق المتضمن النتيجة التي تنتهي إليها الجهة الإستئنافية و التي قد تكون تأييدا للحكم المستأنف أو تعديله أو إلغائه و استبداله بحكم آخر⁽²⁾ ، و ينبغي الإشارة ضمن منطوق القرار إلى صدوره نهائيا في جلسة علنية مع وضعية الحضور أو الغياب بالنسبة للأطراف .

وفيما يخص تبليغ القرار صدوره فإنه تطبق بشأنه نفس القواعد المعمول بها في سائر الأحكام

(1) عبد الرحمن بربارة ، المرجع السابق ، ص 220 .

(2) محمد بشير، المرجع السابق ، ص 173 .

و التي سبق بيانها فيما يتعلق بتبليغ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية.

أما ما كان معمولاً به سابقاً ، فإن التبليغات كانت تتم من طرف أمانة ضبط المجلس التي كانت تبلغ كلا من محامي الأطراف بنسخة من القرار ، و تقوم في نفس الوقت بتبليغ نسخة من القرار إلى الجهة التي أصدرت الحكم المستأنف بواسطة النائب العام لدى المحكمة العليا و هذا طبقاً لنص المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية الملغى ، و هذا كي تطلع على الإجتهاادات التي توصلت إليها المحكمة العليا باعتبار هاته الأخيرة مرشدة و موحدة للعمل القضائي⁽¹⁾ .

الفرع الثاني :

أثار القرار الفاصل في الإستئناف:

الملاحظ أن المشرع الجزائري لم يحدد في قانون الإجراءات الجبائية أو في أي نص قانوني آخر المهلة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة⁽²⁾، لأن المرحلة التنازعية قد انتهت و القرار أصبح قطعياً ، فإنه يترتب أثراً قانونياً هاماً و يتمتع بحجية الشيء المقضي فيه⁽³⁾ .

ينجم عن قاعدة أن الاستئناف في المسائل الإدارية لا يوقف التنفيذ عدة إشكالات بعد صدور القرار الفاصل في الاستئناف ، و هذا بالنظر إلى أن الحكم المستأنف يكون في أغلب الأحيان قد عرف طريقه إلى التنفيذ ، فكيف يكون الحال إذا صدر القرار الفاصل في الإستئناف بإلغائه أو تعديله ، إذ أن صدوره بتأييد الحكم المستأنف لا يطرح أي إشكال باعتباره يؤدي إلى تكريس مقتضياته ، أما الحاليتين الأخريين فإنها تستدعي إرجاع الأطراف إلى ما كانوا عليه قبل التنفيذ مع ما يرافق ذلك من إشكالات جسيمة .

(1) حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 125 .

(2) عائشة لكل ، المرجع السابق ، ص 94 .

(3) فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 302 .

كما ينبغي الإشارة إلى أن تنفيذ الأحكام و القرارات الصادرة عن الجهات القضائية الادارية لا زال يعرف بعض المشاكل باعتبار أن أحد أطراف الخصومة الإدارية شخص عام يتمتع بامتيازات السلطة العامة و الذي فهو في أغلب الأحيان مدعى عليه فيها ، فالتمتع بامتياز السلطة العامة يمنع اتخاذ وسائل التنفيذ الجبري في مواجهته (الخصم الاداري) و هي المشكلة التي لا تقتصر على الجزائر فحسب بل تمس العديد من الانظمة و التشريعات الاجنبية⁽¹⁾ .

(1) محمد بشير ، المرجع السابق ، ص 176 .

خاتمة

و نحن بصدد وضع اللمسات الأخيرة على بحثنا هذا ، جاء القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 76 لسنة 2017 ليحمل بعض التعديلات غير الجوهرية و غير المؤثرة على المواد المتضمنة أحكام الإجراءات موضوع بحثنا ، فقد تطرقت التعديلات الطفيفة إلى شكليات بعض المواد و أعادت صياغتها بطريقة أكثر وضوحا كالمادة 75 المتعلقة بالوكالة و المادة 77 المتضمنة رفع عتبة إختصاص رئيس مركز الضرائب إلى النزاعات التي تقل قيمة الحقوق المتنازع فيها عن 50.000.000 دج بدلا من 5.000.000 دج ، و كذا المادة 81 التي شملها تعديل يخص تاريخ بداية حساب أجل تبليغ المكلف بالضريبة بقرار لجان الطعن ، و الذي حدد وفقا للنص الجديد بشهر واحد بداية من تاريخ استلام الإدارة الضريبية لرأي اللجنة ، علما أن الصياغة السابقة لم تتضمن تاريخ بداية حساب أجل الشهر الواحد .

و قد شمل التعديل أيضا المادة 81 مكرر المتعلقة بتركيبة لجان الطعن الإدارية و التي عُدلت فيها بموجب القانون الجديد الدرجات الوظيفية لبعض أعضائها دون أن يشمل اللجان أي تغيير من حيث التركيبة أو الاختصاصات أو القرارات الصادرة عنها ، مع تعديل بعض العبارات و الصيغ في المادة 82 دون المساس بأحكامها .

و بالرغم من أن نصوصا أخرى كانت أكثر حاجة للتوضيح أو التعديل للغموض الذي يلف أحكامها إلا أن المشرع لم يتطرق إليها بالتعديل أو التوضيح كالمواد المتعلقة بأحكام الوكالة و وجوب تدوينها على المطبوعة المسلمة من الإدارة الجبائية حتى أمام المحكمة الإدارية و مجلس الدولة بالرغم من انتفاء الحاجة لذلك أمام جهتين قضائيتين بإمكانهما إعمال رقابتهما القانونية على مدى صحة هاته الوكالة ، و كذا المادة 91 المتعلقة بدور مدير هيئة كبريات المؤسسات في استئناف " القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية " بالرغم من الصياغة الخاطئة للنص الذي لازال يستعير مصطلحات قانون الاجراءات المدنية القديم كمصطلح "الغرفة

الإدارية" و بالرغم من عدم تطرق النصوص السابقة لهذا النص لأي دور لمدير كبريات المؤسسات أمام الجهات القضائية .

و بالرجوع إلى بحثنا ، فإننا إختارنا التوقف عند الحد الوارد اعلاه ، أي عند مبحث الإستئناف أمام مجلس الدولة كشكل وحيد من أشكال الطعن في حكم المحكمة الإدارية الفاصل في المنازعة الضريبية ، و هذا مسايرة لنصوص قانون الإجراءات الجبائية في هذا الخصوص ، و هي نصوص خاصة مقيدة للنص العام الذي هو قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

فبالرجوع إلى نص المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية نجده ينص على إمكانية الطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بالاستئناف أمام مجلس الدولة ضمن الشروط و الإجراءات المنصوص عليها بموجب قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، فالواضح أن واضع النص تعمد التطرق إلى الاستئناف كشكل وحيد للطعن في حكم المحكمة الإدارية في المادة الضريبية دون غيره من أشكال الطعن المعروفة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كاعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو إلتماس إعادة النظر ، أي أن المشرع أورد الاستئناف على سبيل الحصر و قصد استبعاد الأشكال الأخرى للطعن عكس ما ذهب إليه بعض الباحثين في هذا الباب .

و بالنظر إلى الطريقة المتبعة من طرف المشرع في تحديد النصوص واجبة التطبيق بين قواعد قانون الإجراءات الجبائية و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، فقد كان يمكن للمشرع أن يحيل قواعد الطعن في أحكام المحكمة الإدارية في المادة الجبائية- باستثناء الإستئناف- على قواعد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كما فعل مع طرق التكفل بأتعاب الخبرة (المادة 86-9) و قواعد البت في القضايا (المادة 89) أو قواعد الاستعجال (المادة 82-3) ، كما كان يمكنه تقييد موضوع الأشكال الأخرى من الطعن ضمن قانون الاجراءات الجبائية كما فعل مع طلب التدخل في الخصومة على مستوى المحكمة الادارية الابتدائية (المادة 87-2) و لكنه لم يفعل ، مما يعني أنه فعلا استبعد طرق الطعن المعروفة في قانون الاجراءات المدنيـــــة و الادارية و اكتفى بالاستئناف كطريقة وحيدة للطعن ، و هذا بالنظر للخصوصية التي تتميز

بها الدعوى الضريبية عن غيرها من الدعاوى الادارية ، خصوصا فيما يتعلق بأطرافها المتمثلين وجوبا و منطقيا في المكلف بالضريبة سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا من جهة ، و الإدارة الضريبية على وجه التحديد من جهة أخرى ، مما يلغي الحاجة لاعتراض الغير عليها ، و كذا لعدم قيام الحاجة للتماس إعادة النظر في الحكم بالنظر إلى السلطة الواسعة التي يتمتع بها قضاة المحكمة الادارية أو مجلس الدولة في مطالبة طرفي الخصومة بإحضار أي وثيقة أو مستند يفيد القضية.

و في ختام هاته الدراسة ، و بالنظر إلى الإشكالية التي أثرت عند بداية البحث ، خصوصا في الجانب المتعلق منها بالتوازن المطلوب في السياسة الضريبية للدولة و الوسائل التي ينبغي أن تُتيحها للمكلف بالضريبة لضمان حقوقه في مواجهة الإدارة الضريبية المتمتعة بامتياز السلطة العامة ، نجد أن فكرة الازدواجية في إجراءات فض المنازعة الضريبية تعتبر في حد ذاتها ضمانا من ضمانات حماية حق المكلف بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في هذه المعادلة ، فانقسام الإجراءات إلى إدارية و أخرى قضائية يضمن إلى حد بعيد تمتع الممول أو المكلف بالضريبة بقدر من الحماية خصوصا في المرحلة القضائية .

فبالرجوع إلى مختلف الإجراءات التي تضمنتها المرحلة الإدارية يتبين أن الإدارة الضريبية لا يمكنها أن تكون عدوة نفسها من جهة ، كما لا يمكنها في مقابل ذلك أن تكون هي الخصم و الحكم في آن واحد .

فالإدارة الضريبية التي تصدر قراراتها بربط الضريبة مثلا بناء على حسابات و اعتبارات تمت دراستها مسبقا ، لا يمكنها أن تتراجع عن قراراتها هذه بسهولة بمجرد أن يتقدم أمامها المكلفون بالضريبة بالتظلم المسبق المفروض عليهم قانونا ، و قد مالت أغلب الدراسات إلى اعتبار أن شرط التظلم المسبق هذا إنما جاء لحماية الإدارة الضريبية من المرافعات القضائية المفاجئة لها و ليس العكس ، أي أن مصلحة الجهاز الضريبي أكثر اعتبارا وفقا للنصوص التي سبقت دراستها ضمن المرحلة الإدارية من مصلحة المكلف بالضريبة المشتكي ، فالتقدم بالتظلم المسبق بشكل إلزامي أمام نفس الإدارة التي أصدرت القرار المتظلم منه ، لا يشكل بالنسبة

للمكلف بالضريبة سوى بداية مرحلة طويلة من الإجراءات التي لا يتحكم في تفاصيلها و لا يعرف مضمونها ، و هو المنطق الذي صار - طبقا للأحكام الجديدة - يشمل حتى النظرة للأعمال التي تقوم بها اللجان الإدارية و القرارات الصادرة عنها .

فالمرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية تُسيّر وفقا للرؤية الخاصة للسلطة الإدارية الضريبية و لا مجال فيها لإعمال رقابة أي طرف آخر على الطريقة التي سوف تعالج بها شكوى المكلف بالضريبة ، فالنصوص القانونية حددت الأجل الذي ينبغي على الإدارة أن تبت فيه في الشكوى ، و حددت الجهات صاحبة الاختصاص في ذلك ، و لكنها في مقابل ذلك لم تلزمها بطريقة معينة في معالجتها كإشراك المكلف صاحب الشكوى أو ممثليه في التحقيق في شكواه ، و كل ذلك يتم بعيدا عنه و بعيدا عن كل أشكال الرقابة و المتابعة .

و من هنا ، تبرز أهمية ازدواجية الإجراءات التي تكتسي في مظهرها الآخر الشكل القضائي مع يحمله من عناصر الشفافية و الوجاهية و الحيادية ، كضمانات مبدئية تحقق حدًا أدنى من التوازن في حماية المصالح المتقابلة لطرفي المنازعة ، بعيدا عن امتياز السلطة العامة الذي يلف تصرفات الإدارة من جهة ، و بعيدا عن ضعف المكلف و جهله بأساليب و تقنيات عمل هاته الإدارة من جهة أخرى ، فاللجوء إلى القضاء يعني أن تسيير ملف المنازعة سيصبح بيد القاضي و هو الذي سيتخذ بشأنها ما يراه مناسبا من إجراءات لحلها .

هذا من جهة ، و من جهة أخرى فقد أظهرت الدراسة أن تخصيص المنازعة الضريبية بنصوص خاصة تختلف عن النصوص المعمول بها في بقية المنازعات الإدارية و تقيدها ، يشكل في حد ذاته اعترافا صريحا من المشرع بالمكانة الممتازة التي يوليها للإدارة الضريبية و إقرار بتسبيق مصلحتها على مصلحة المكلف بالضريبة رغم الهوامش الصغيرة التي أتاحها له للاحتجاج .

إضافة إلى ما سبق ، فإن التعديلات المتلاحقة التي أدخلت على مواد قانون الإجراءات الجبائية تظهر اتجاها واضحا إلى تكريس سلطة الإدارة الضريبية و هيمنة الإدارة و ممثليها بشكل عام في حل المنازعات الضريبية خصوصا في المرحلة الادارية بشقيها ، و هو ما يجعل

هاته المرحلة تخدم السلطة الإدارية أكثر من المكلف بالضريبة و هو الاتجاه الذي يمكن إبرازه كما يلي :

أولا :

سبقت الإشارة عند التطرق إلى مسألة التحقيق في الشكاوى وفقا لنص المادة 76 من ق إ ج إلى أن الجهة المعنية بإعادة التحقيق هي نفس الجهة التي أعدت و أصدرت القرار المتظلم منه ، و هذا دون أن تحمل هاته المادة أية ضمانات بنزاهة التحقيق في الشكاوى كأن تتيح للمكلف بالضريبة المتظلم أو مستشاره حضور عملية التحقيق ، و دون أن تمنح لأي جهة صلاحية الرقابة عليه بما فيها السلطة السلمية و هو ما يجعل التحقيق في غالب الأحيان يفضي إلى نفس نتيجة القرار المطعون فيه و الذي يكون مصيره عادة الطعن أمام الجهات القضائية .

ثانيا :

يبقى التساؤل مطروحا عن المبرر الذي يمكن أن تستند إليه الإدارة لتبرير عدم إجابتها عن شكاوى المكلف بالضريبة ضمن الآجال المحددة بالمادة 76 السابقة و هي آجال طويلة نسبيا، و كيف لا يعتبر ذلك استهانة بطلبات المكلفين و بشكاويهم التي عادة ما تنطلق من شعورهم بتعسف الإدارة ضدهم ؟ و لولا أن المشرع أعطى هاته الفسحة للإدارة للتصرف بمزاجها اتجاه شكاوى المكلفين لما تصرفت الإدارة على هذا النحو . و من ثم و بدلا من فسح المجال للمكلف باختيار شكل آخر للطعن في حالة سكوت الإدارة عن الجواب ، كان ينبغي أن يعتبر تصرف الإدارة السلبي سببا لإلغاء قرارها بقوة القانون و بالتالي اعتماد طلب المكلف كمرجع في حساب ضريبته . إن تضمين المادة 76 السابقة فقرة 3 أو إضافة مادة أخرى في ق إ ج تتضمن الشرط السابق كفيل بحمل الإدارة على الجواب على شكاوى المكلفين مما يترتب عنه وضوح موقف الإدارة للمكلف و تقليص الأجل العام للفصل في المنازعة .

ثالثا : يعتبر إلغاء دور رئيس المجلس الشعبي البلدي في التحقيق في الشكاوى النزاعية كجهة استشارية (المادة 116 من قانون المالية لسنة 2002) مظهرا من مظاهر هيمنة الإدارة على حل المنازعة الضريبية في مرحلتها الإدارية ، فبالرغم من تمثيل رئيس المجلس الشعبي البلدي

لجهة إدارية هي البلدية إلا أنه بالدرجة الأولى ذو تمثيل شعبي بحكم انتخابه شعبيا ، و في كثير من الأحيان يكون رأيه لصالح المكلف بالضريبة ، فكان الأحرى الإحتفاظ له بهذا الدور بما يضمنه من توازن و لو نسبي عند التحقيق في الشكوى .

رابعاً : إن من أكثر مظاهر الهيمنة الإدارية على إجراءات فض المنازعة الضريبية في المرحلة الإدارية هو ما تعلق بالتركيبة الجديدة للجان الطعن الإدارية و بصلاحيات المدير الولائي للضرائب إزاء القرارات الصادرة عنها :

- فإن ما يلاحظ على تركيبة اللجان الإدارية هو إلغاء الدور القضائي فيها ، إذ أن بعض هاته اللجان كلجنة الدائرة ثم اللجنة الولائية مثلا كانت رئاستها من نصيب قاض تعينه الجهة القضائية التي تتبعها اللجنة ، و هذا ما كان يعتبر ضمانا كبيرة للمكلف بالضريبة بدرجة أكبر و بدلا من إلغاء الدور القضائي كلية كان ينبغي تعميمه على كامل اللجان .

- و ما يلاحظ على تركيبة اللجان الإدارية أيضا هو تغيب دور ممثلي المكلفين بالضريبة فيها كالاتحادات و الجمعيات المهنية التي كانت تمثل في اللجان ضمن تركيباتها السابقة المعدلة ما لا يقل عن خمسة أعضاء و هو ما كان يشكل أيضا ضمانا للتوازن المطلوب عند النظر في طعن المكلف بالضريبة ، و كان الأولى الحفاظ على تواجد المهنيين في اللجان ضمن نفس المنظور و اعتبارا لمعرفتهم بتفاصيل الأنشطة الخاضعة للضريبة و بالمشاكل التي تعترضها .

- و في نفس السياق ، فإن اللجان الإدارية بتركيبتها الحالية و التي أسندت رئاستها لمحافظي الحسابات أو خبراء محاسبين مع العضوية الكاملة أو شبه الكاملة للإداريين تجعل هاته اللجان تتحرف عن دورها و تفتقد للدور الذي أنشئت من أجله و صار دورها مكملا لدور الإدارة الضريبية و ليس مصوبا له .

- و أكثر ما يبين الهيمنة الإدارية التي نحن بصدد شرح مظاهرها ، هي الصلاحية التي منحها ق إ ج بالمادة 80 فقرة 4 لكل من المدير الولائي للضرائب و مدير

هيئة كبريات المؤسسات لرفض القرار الصادر عن لجان الطعن حسب اختصاص كل منهما و الذي يؤدي إلى وقف تنفيذ القرار ، و هو الذي سبق أن عبرنا عنه في حينه أن الإدارة صارت بهذا الاستثناء تملك القرار الكامل بشأن الشكوى النزاعية حتى أمام لجان الطعن لدرجة أن بعض المديرين الولائيين صاروا يعترضون على قرارات لجان الطعن و يبررون ذلك بالعبرة البسيطة "أن قرار اللجنة غير مؤسس قانوناً" دون تقديم أي تفسير مقنع آخر ، و هذا ما يمس بمصادقية هاته اللجان و يجعل المكلفين بالضريبة يتجنبون اللجوء إليها لعدم جدواها و يفضلون اللجوء إلى القضاء مباشرة.

و بعد كل هذا العرض المبيّن للعيوب التي تشتمل عليها المرحلة الإدارية من مراحل حل المنازعة الضريبية و كيف أنها تفتقد للضمانات التي تحافظ على مصالح المكلف بالضريبة ، ينبغي القول أن المرحلة القضائية بالرغم مما تمتاز به من ضمانات لتحقيق التوازن بالمقارنة مع المرحلة الإدارية ، إلا أنها لازالت تفتقد لكثير من العناصر التي تطور أدائها .

إن دور القاضي لا يمكن إغفاله في مجال تدعيم كل الاعمال الضرورية التي تقوم بها الادارة الضريبية في محاربة الغش الضريبي و هذا بالتوازي مع حرصه المستمر على حماية حقوق المكلفين بالضريبة و التي تحاول النصوص القانونية تكريسها ، و هو التوازن الذي يصعب تحقيقه خصوصاً مع النقائص التي يعرفها الجهاز القضائي و التي يمكن رصدها فيما يلي :

- غياب التخصص لدى قضاة المحكمة الإدارية و مجلس الدولة خصوصاً في المادة الضريبية بما تتميز به من تعقيد و تقنيات و اختلاف في المصطلحات يضعف من دور الجهات القضائية في إيجاد الحلول الفعالة و السريعة لهاته المنازعات .
- غياب الإجتهد القضائي الموحد لعمل الجهات القضائية الإدارية في المادة الضريبية و بطئه في ملء الفراغات القانونية و تقديم التفسير الموحد للنصوص الغامضة ترك آثاره السلبية على عمل هاته الجهات التي تعرف أحكامها تناقضات عديدة .

• عدم تمكين القضاة من الأدوات القانونية التي تمكنهم من فرض رقابتهم الكاملة على قانونية تصرفات و أعمال الإدارة الضريبية من بدايتها إلى نهايتها بما تشتمل عليه من قرارات و أوامر و مراقبة و تصحيحات... و حصر مهامهم قانونا في مجالات ضيقة كل هذا زاد من هيمنة الإدارة بدعوى الدفاع عن حقوق الخزينة العامة و قلص من الدور الرقابي للقضاة .

إضافة إلى هاته النقائص التي تشوب العمل القضائي و تضعفه دون إنكار دوره الكبير في تكريس التوازن و العدالة الغائبين في المرحلة الإدارية ، فإنه ينبغي الإشارة إلى النقائص التي تشوب النص القانوني الخاص إي قانون الإجراءات الجبائية و التي تشمل جوانب عدة بما فيها:

- اللغة المستعملة : إذ أن الفرق واضح جدا بين أسلوب صياغة مواد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و أسلوب صياغة مواد قانون الإجراءات الجبائية ، فالأول لغته بسيطة و واضحة و في متناول الجميع من المواطن العادي إلى رجل القانون ، بينما مواد النص الثاني معقدة و غامضة في أغلبها، يظهر منها أن من قاموا بصياغتها مختصون في المالية مع إمام ضعيف بالأساليب القانونية و هو ما ينبغي تداركه من خلال تأهيل إطارات يجمعون بين التكوين القانوني و المالي .

- عدم مسايرة قواعد النص الخاص لقواعد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بالرغم من التعديل المستمر ، فلا زالت نصوص ق إ ج تتضمن مثلا عبارات "الغرفة الإدارية بالمجلس" ، و لا زالت أحكام الخبرة تتضمن إجراءات قديمة جدا كأجل الإطلاع على تقرير الخبراء المقدّر بـ 20 يوما و الذي لا وجود له حاليا و هو غير معمول به إطلاقا و كان مندرجا ضمن إجراءات سير الدعوى الضريبية المنصوص عليها سابقا بالمادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية الملغاة .

- إفتقار النص إلى كثير من الجوانب الإجرائية المعمول بها في الواقع و لكنها غير منصوص عليها و هو ما يفتح الباب إمام الإدارة الضريبية لملء تلك الفراغات بتعليماتها

و نصوصها التطبيقية و هي في الغالب تحمل رؤيتها و تأويلاتها و قد يكون فيها مساس بحقوق المكلفين بالضريبة .

- و من جانب آخر لا يمكن التغافل عن الدور السلبي الذي تتركه كثرة التعديلات المدخلة في كل مرة على ق إ ج و اعتباره وثيق الصلة بقوانين المالية و بالتعديلات التي تحملها في كل سنة أو أقل من سنة بالنسبة لقوانين المالية التكميلية .
- فلا يخفى أن هاته التعديلات المستمرة قد جعلت الإحاطة بأحكام قانون الإجراءات الجبائية في غاية الصعوبة إن لم تكن مستحيلة سواء بالنسبة للمكلفين بالضريبة على اختلاف مستوياتهم و نشاطاتهم أو حتى بالنسبة لرجال القانون و الباحثين الأكاديميين ، و لذلك كان الأولى فصل الجانب الإجرائي من قانون الإجراءات الجبائية عن الجانب المالي ، و هذا بتحديد الأحكام القابلة للتغيير دوريا أو بالنظر إلى معطيات ظرفية ، و هي عادة الأحكام المالية المتعلقة بعبئات اختصاص الجهات الإدارية أو اللجان ، و من جهة أخرى تحديد الأحكام غير القابلة للتغيير كهيكل الجهاز الضريبي و مستويات لجان الطعن و تركيباتها و اختصاصاتها و كل هذا سيؤدي إلى استقرار الجهاز و حتى النصوص القانونية المرتبطة به مما يسمح بخلق و نشر ثقافة جبائية تسهل التواصل بين الإدارة و المكلف و تساعد على تنمية وعي المكلفين بدورهم و بأهمية المساهمات التي يقدمونها في تنمية الاقتصاد و المجتمع .

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية :

أولا : الكتب:

1. إبتسام القرام ، المصطلحات القانونية في التشريع الجزائري، قصر الكتاب، الجزائر، 1998
2. أحمد لعور و نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، دار الغرب للنشر و التوزيع ، الجزائر، 2002 .
3. بوزيد أغليس ، التحقيق في دعاوي القضاء الاداري - الدعوى الضريبية نموذجا - الأمل للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2012 .
4. جمال سايس ، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري ، منشورات كليك،الجزائر، 2014.
5. حسين فريجة ، الاجراءات الادارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب،الجزائر، 1994 .
6. حسين مصطفى حسين ، القضاء الإداري ، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،1987.
7. فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
8. عبد المنعم فوزي ، النظم الضريبية ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، بيروت ، 1973
9. عادل بوضياف ، الوجيز في شرح قانون الاجراءات المدنية و الادارية، منشورات كليك ، الجزائر، 2011 .
10. عبد الرحمان بربارة ، شرح قانون الاجراءات المدنية و الادارية ، منشورات بغدادي ،الجزائر ، 2009 .

11. عبد الرزاق حمودي ، الاجتهاد القضائي للمحكمة العليا و مجلس الدولة في ظل قانون الاجراءات المدنية و الادارية ، في ضوء أحدث قراراتها المنشورة و غير المنشورة ، روافد للعلم للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2014 .
12. عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005
13. عمار معاشو و عبد الرحمان عزوي ،تعدد مصادر القاعدة الاجرائية في المنازعة الادارية في النظام الجزائري ، دار الامل للطباعة و انشر و التوزيع ،الجزائر، 1999
14. محمد بشير ، الطعن بالاستئناف ضد الاحكام الإدارية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، طبعة 1995 .
15. مسعود شيهوب ، المبادئ العامة للمنازعات الادارية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1998

ثانيا: الرسائل الجامعية:

رسائل الدكتوراه:

1. فضيل كوسة ، القاضي الاداري و المنازعة الضريبية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر، 2009- 2010 .
2. مالك عليان ، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، رسالة دكتوراه ، جامعة الجزائر، 2008- 2009 .

مذكرات الماجستير:

3. أحمد حاكم ، دور مجلس الدولة في العملية التشريعية ، دراسة مقارنة ،مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015/2016
4. درين زافي ، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2016- 2017

5. سليم قصاص ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير،

جامعة قسنطينة، الجزائر، 2007-2008

6. الطاهر حاكم ، طرق الطعن في قرارات الادارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة

الجزائر، 2014-2015

7. عائشة لكحل ، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة ماجستير،

جامعة الجزائر، 2014-2015

8. علي حنيش ، الضريبة و دورها في تشجيع استثمارات القطاع الوطني الخاص، رسالة

ماجستير، جامعة الجزائر، 1992

9. يحي بدائرية ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، مذكرة

ماجستير، جامعة باتنة ، الجزائر ، 2011-2012

ثالثا: المقالات:

1. رابح قنطار، النزاع الجبائي، نشرة القضاة ، العدد53، وزارة العدل، الجزائر 1998.

2. زوبيدة كربي ، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية ، مجلة مجلس الدولة ،

العدد 7، 2005، (ص 9 - ص 34)

3. كمال فنيش ، المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة،مجلة مجلس

الدولة، عدد خاص، 2007، (ص 5 - ص 21)

4. محمد الصالح العياري ، دور الإدارة في توظيف الجباية،مجلة إدارة ،المجلد 2، العدد 1،المدرسة

الوطنية للإدارة، الجزائر، 1992، (ص 15 - ص 28)

رابعاً: النصوص التشريعية:

1. الدستور الجزائري الصادر في 23 فيفري 1989.
2. الدستور الجزائري الصادر في 28 نوفمبر 1996 .
3. القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30/05/1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، تنظيمه و عمله الصادر بالجريدة الرسمية رقم 37 لسنة 1998 .
4. القانون العضوي رقم 02/98 المؤرخ في 30/05/1998 المتعلق بالمحاكم الادارية . الصادر بالجريدة الرسمية رقم 37 لسنة 1998 .
5. الامر رقم 154/66 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون الاجراءات المدنية المعدل.
6. الامر رقم 101/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة
7. الامر رقم 102/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الاعمال.
8. الامر رقم 103/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الطابع .
9. الامر رقم 104/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة .
10. الامر رقم 105/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل .
11. القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25/02/2008 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية.
12. القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002
و المتضمن تأسيس قانون الاجراءات الجبائية.
13. الأمر رقم 654/68 . المؤرخ في 30/12/1998 . المتضمن قانون المالية لسنة 1969 .
14. القانون رقم 36/90 . المؤرخ في 31/12/1990 . المتضمن قانون المالية لسنة 1991 .
15. قوانين المالية من سنة 1998 إلى سنة 2018 .

خامسا: القرارات و المناشير:

1. القرارات المؤرخة في 1969/10/06 المتضمنة تأليف لجان الطعن و تنظيمها و صلاحياتها و كفيات سيرها ، الصادرة بالجريدة الرسمية عدد2 الصادرة بتاريخ 06 جانفي 1970.
2. القرارات المؤرخة في 03 مارس 1970 المتضمنة تعديل و تتميم أحكام القرارات المتضمنة تأليف لجان الطعن و تنظيمها و صلاحياتها و كفيات سيرها ، الصادرة بالجريدة الرسمية عدد31 الصادرة بتاريخ 02 أفريل 1970.
3. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها الصادر بالجريدة الرسمية عدد 20 الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009.
4. و م / م ع ض / م م / المنشور 01 ، مؤرخ في 2017/01/02 ، الجزائر

سادسا:الإجتهااد القضائي :

المحكمة العليا:

- 1 القرار رقم 172351 المؤرخ في 2000/05/08،الغرفة الإدارية ، المحكمة العليا،الموسوعة القضائية للمنازعات الضريبية ،أحمد لعور و نبيل صقر،دار الغرب للنشر و التوزيع، الجزائر ، 2002، ص195
"برر المجلس حكمه بأن المدعي المكلف بالضريبة لم يرفع الدعوى إلا بعد مرور سنة كاملة من تاريخ إيداعه للتظلم المسبق و كان عليه رفع الدعوى قبل انتهاء مدة الثمانية أشهر ، و هو ما اعتبرته المحكمة العليا ، غرفتها الادارية تطبيقا سليما للقانون".

2 القرار رقم 181034 المؤرخ في 2000/03/13 ،الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، الموسوعة القضائية للمنازعات الضريبية ، أحمد لعور و نبيل صقر، دار الغرب للنشر و التوزيع.الجزائر ، 2002، ص192

"إن القانون قد سمح للمكلف بالضريبة الذي ينازع أو يحتج على شرعية أو قيمة الضريبة المفروضة عليه أن يستعمل طرق الطعن القانونية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و لا ينتظر إلى تاريخ غير محدد رد إدارة الضرائب عن احتجاجه ، و أن عدم رد إدارة الضرائب في الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 334 من قانون الضرائب المباشرة هو بمثابة رفض و لهذا كان على المكلف بالضريبة أن يدافع عن حقوقه أمام القضاء في الأجل المحدد له قانونا".

مجلس الدولة

3 القرار رقم 6325 المؤرخ في 2002/02/25 ، مجلة مجلس الدولة ، 2003 ، عدد03، ص 124

" كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من ق.ض.م هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا.عدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء".

4 القرار رقم 6509 المؤرخ في 2003 /02/25 ، مجلة مجلس الدولة،2003،عدد خاص، ص 75

" التظلم المسبق في مادة الضرائب (الشكوى الضريبية) إجراء جوهري من النظام العام ، و رفع الدعوى مباشرة دون استيفاء هذا الإجراء يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا".

5 القرار رقم 23957 المؤرخ في 2006/04/19.مجلة مجلس الدولة،2003،عدد 02، ص 62

"إن الشكوى المستظهرة و التي تزعم المستأنفة أنها وجهتها إلى مدير الضرائب ممضية من طرف والدها دون أن يوجد في الملف أنها وكلته كما تشترط المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية مما تعين معه التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا ."

6 قرار رقم 62653 المؤرخ في 2011/09/08، مجلة مجلس الدولة،2012،عدد 10، ص 91

"وفقا لمقتضيات المادة 93 من ق إ ج فإن رقابة قرارات لجنة الطعن الولائية برفض الطلبات الرامية إلى تخفيض الضرائب المستحقة و غير الممكن تسديدها بسبب الظروف الاقتصادية للمكلفين تخضع لاختصاص المدير الجهوي للضرائب و ليس للقاضي الاداري".

7 قرار رقم 61564 المؤرخ في 2011/07/14،مجلة مجلس الدولة،2012،عدد 10، ص 94

" متى نصت المادة 372 من ق.ض.م على أن الجدول الضريبي المدرج قانونا في التحصيل يعد نافذا في حق المكلف المقيد فيه و في حق كل شخص مستفيد من وكالة تفوض له ممارسة النشاط محل الضريبة لحساب المكلف بها، فإن دعوى الوكيل الرامية إلى إلغاء قرار مدير الضرائب المتضمن رفض تظلمه ضد الضريبة الملقاة على عاتقه بالنظر إلى الوكالة الخاصة الممنوحة له من قبل المكلف بالضريبة تعد خالية من الأساس و معرضة للرفض " .

8 القرار رقم 40643 المؤرخ في 2008/04/23،مجلة مجلس الدولة،2009،عدد 09، ص 70

"يجب على المكلف بالضريبة الذي ينازع حصة المبالغ المطالب بها في مادة التحصيل أن يرفع الطعن القضائي المفتوح له خلال مهلة أربعة أشهر من تاريخ استلامه تبليغ الإشعار بالدفع و إلا يكون طعنه غير مقبول شكلاً".

9 القرار رقم 25486 المؤرخ في 2006/03/15.مجلة مجلس الدولة، 2006،عدد08، ص190

"لا يجوز الخلط بين أجل دعوى التحصيل المحددة بشهر واحد و ميعاد دعوى الوعاء المحددة بأربعة أشهر".

10 القرار رقم 152508 المؤرخ في 1999/03/22.مجلة مجلس الدولة، 2003، عدد خاص، ص 106

"عدم القيام بالتنظيم المسبق المذكور في المادتين 397 و 398 من ق.ض.م يؤدي إلى عدم قبول الدعوى".

11 القرار رقم 51895 المؤرخ في 2010/04/08،مجلة مجلس الدولة،2012،عدد 10، ص 89

"لا يجوز لمدير المؤسسات الكبرى ، للمدير الولائي للضرائب ، لمدير مركز الضرائب أو لمدير المركز الجوّاري للضرائب إلغاء القرار الصادر عن لجنة الطعن للضرائب إذ تبين لهم انه غير مؤسس طالما أن المادة 80 فقرة 4 من ق.ا.ج لا تخول لهم سوى صلاحية إيقاف تنفيذه و الطعن في مدى مشروعيته أمام المحكمة الإدارية".

12 القرار رقم 207171 المؤرخ في 2001/04/09، مجلة مجلس الدولة، 2003، عدد 03، ص 92

" لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي و فصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب"

13 القرار رقم 1987 المؤرخ في 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، 2003، عدد خاص، ص 65

" حيث يخلص من حيثيات الملف أن الادارة المستأنفة لم تستطع إثبات أن إجراءات التحقيق التي قامت بها ضد المستأنف عليها كانت قانونية لعدم إحترام لجنة التحقيق للشروط الواردة بالمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المتضمن انشاء و تنظيم لجان التحقيق. كما أن المحققون لم يقوموا بإشعار المكلف بالضريبة بإجراء التحقيق و هي مخالفة تستوجب إبطال اجراءات التحقيق ."

14 القرار رقم 4399 المؤرخ في 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، 2003، عدد 03، ص 119

" مدير الضرائب بالولاية من حقه الطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة و ليس ضد المستأنف عليه مما يجعل دعواه موجهة توجيها غير صحيح يستوجب رفضها".

15 القرار رقم 7440 المؤرخ في 2003/04/15. مجلة مجلس الدولة، 2003، عدد 04، ص 89

"مدير الولاية للضرائب الطاعن في قرار لجنة الطعن الولائية يرفع الدعوى على اللجنة و ليس على المكلف بالضريبة".

16 القرار رقم 33289 المؤرخ في 2007/06/13 ، مجلة مجلس الدولة ، 2009 ، عدد 09، ص 72

"دعوى الالغاء هي من الدعاوى الموضوعية أي أنها دعوى موجهة ضد قرار و ليس نزاع بين أطراف و أن دور المستشار المقرر هو التحقق من أن المدعي رفع الدعوى ضد الجهة المعنية و أنه لا يمكن للغرفة الادارية أن تصدر قرارا بعدم قبول الدعوى لسوء توجيهها دون الامر بتصحيح الاجراءات و الامر بإدخال الطرف المعني....
إن اجتهاد مجلس الدولة مستقر على أن الدعوى في قضايا الطعن ضد رأي اللجنة يوجه ضد المكلف بالضريبة إلا أن هذا الاجراء لا يؤثر في موضوع القضية و من ثمة لا يعتبر خرقا للأشكال الجوهرية"

17 القرار رقم 38542 المؤرخ في 2008/02/13، مجلة مجلس الدولة، 200 ، عدد 09 ، ص 75

"أن الطعن القضائي المرفوع من طرف المكلف بالضريبة ضد قرار لجنة الطعن مهما كان مصدره سواء عن لجنة الدائرة أو اللجنة الولائية أو حتى عن اللجنة المركزية يوجه ضد المدير الولائي للضرائب وحده باعتباره صاحب حق التمثيل الوحيد أمام القضاء في كل المنازعات الضريبية".

18 القرار رقم 42819 المؤرخ في 2008/06/11، مجلة مجلس الدولة، 2009، عدد 09، ص 79.

"يجب على المكلف بالضريبة الذي يدعي أن مديرية الضرائب بالولاية تجاوزت في إطار فرض الضريبة عند قيامها بمراجعة وضعيته الجبائية على أساس كشف حسابه البنكي المنصبة فيه مداخل مدنية خارجة عن نشاطه التجاري تقديم ما يثبت ذلك و إلا تعتبر الضريبة المسلطة عليه مؤسدة".

19 القرار رقم 5722 المؤرخ في 2002/10/15 ،مجلة مجلس الدولة، 2003، عدد خاص، ص102

" إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة و صحتها و نزاهتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبير الذي لم يعتمد على الملف الجبائي، و لم يشارك معه المفتش المصفي للضريبة مما جعل مجلس الدولة يستجيب و يأمر بخبرة جديدة".

20 القرار رقم 135754 المؤرخ في 1998/07/27، مجلس الدولة ، الموسوعة القضائية للمنازعات الضريبية ، أحمد لعور و نبيل صقر، دار الغرب للنشر و التوزيع ،الجزائر ، 2002 ، ص222

"إن المدعي لم يقدم أي إثبات أو تفاصيل المواد التي يصنعها و من ثم لم يقدم أية أدلة قطعية بشأن طلباته و هو ما استدعى التصريح بتأييد القرار المستأنف".

21 القرار رقم 1930 المؤرخ في 2001/09/24، مجلس الدولة ، الموسوعة القضائية للمنازعات الضريبية ، أحمد لعور و نبيل صقر، دار الغرب للنشر و التوزيع، الجزائر ، 2002 ، ص244

"يجب على إدارة الضرائب أن تقدم ما يثبت مزاعمها لتطبيق ما تدعيه و كان عليها تقديم ما يفيد إثبات حالة المصنع بموجب محاضر معاينة أو التحقيق لتأكيد مزاعمها".

22 القرار رقم 1777 المؤرخ في 2001/09/24 ، مجلس الدولة ، الموسوعة القضائية للمنازعات الضريبية ، أحمد لعور و نبيل صقر، دار الغرب للنشر و التوزيع، الجزائر ، 2002 ، ص260

"حيث أن الخبير أنجز مهمته وفقا للقانون و حسب المهمة المكلف بها و توصل إلى تحديد دقيق للضريبة المستحقة مما يجعل القرار بالمصادقة عليها كأن صائبا و عليه فإن قضاة المجلس قد أصابوا في قرارهم مما يستوجب المصادقة عليه".

23 القرار رقم 163407 المؤرخ في 17/05/1999 ، مجلس الدولة ، الموسوعة القضائية للمنازعات الضريبية ، أحمد لعور و نبيل صقر ، دار الغرب للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2002 ، ص 204

"يوجد شكلين للاعتراض :الشكل الاول يتعلق بالإعتراض على سند إجراء المتابعات ، و الشكل الثاني يتعلق بالإعتراض على التحصيل القسري و هو كل نزاع على وجود الإلتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء به ."
"و من ناحية أخرى فإن المستأنف ينازع في قيمة الضريبة المسلطة عليه و أنه يتعين لهذا الأمر بخبرة لتوضيح أكثر للنزاع".

24 القرار المؤرخ في 14/02/2000 ، مجلس الدولة ، الموسوعة القضائية للمنازعات الضريبية ، أحمد لعور و نبيل صقر ، دار الغرب للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2002
" تأييد الحكم الفاصل بعدم قبول الدعوى لاختلاف فحواها عن فحوى الشكوى".

25 القرار رقم 1873 المؤرخ في 24/09/2001 ، مجلس الدولة ، الموسوعة القضائية للمنازعات الضريبية ، أحمد لعور و نبيل صقر ، دار الغرب للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2002 ، ص 247

"إن المدعي لم يقدم طعنا مستقلا في كل ضريبة كما يوجب ذلك النص القانوني ، و لم يقدم تظلما تدريجيا فيما يتعلق بضريبة الدخل الاجمالي و الرسم على القيمة المضافة ، و تظلم فقط فيما يخص الضريبة على هامش الربح، مما لا يمكن معه فعلا قبول دعواه فيما يتعلق بمنازعة الضريبة المفروضة عليه على الدخل الاجمالي و الرسم على القيمة المضافة.

"و بالرجوع إلى نفس وثائق الملف فإن المستأنف المدعي الأصلي يزعم بأنه تلقى خسارة و بالتالي لا يمكن أن تفرض عليه ضريبة على هامش الربح الذي حددته إدارة الضرائب بدون الأخذ بالخسارة التي تلقاها ، غير أن المستأنف لم يقدم ما يثبت فعلا أنه

تلقى خسارة مما يجعل ادعائه باطلا و غير مؤسس و هو ما يجعل أيضا قرار قضاة المجلس صائبا و يستوجب المصادقة عليه" .

ثانيا : باللغة الفرنسية

OUVRAGES

01- ABDELKADER bouderval, La fiscalité à la portée de tous.

la maison des livres/Alger, 1987

02- PHILIPPE borras , ALAIN garay, Le contentieux du recouvrement

fiscal.librairie générale de droit et de

jurisprudence/Paris ,1994

ARTICLES

01- A. ghanemi , Le contentieux fiscal en Algérie,Revue de

Conseil d'Etat,numéro spécial , 2007

DOCUMENTS

01-MF/DGI,Instruction sur les procédures contentieuses,Alger,1996

02-MF/DGI/LF 98 Circulaire N° 11du 10/06/1998

03-MF/ DGI / DCX, ADJ,B2, Recevabilité des réclamations en la

forme et au fond , Note de 26/06/2000,Alger 2000

04-MF/DGI/DLF/LF03,circulaire n°10,Alger ,2003

05-MF/DGI/DCTX ,Instruction N° 01 du 02/01/2015,Alger, 2015

الفهرس

01.....	مقدمة.....
08.....	<u>الفصل الأول: الإجراءات الإدارية للنزاع الضريبي</u>
11.....	المبحث الأول: النزاع الضريبي أمام الإدارة الضريبية
13.....	المطلب الأول: منازعات الوعاء الضريبي
13.....	الفرع الأول :الطعن النزاعي
13.....	أولاً: مفهوم الطعن النزاعي
16.....	ثانياً: شروط ممارسة الطعن النزاعي
17.....	ثالثاً: إجراءات مباشرة الطعن النزاعي
18	1- ميعاد رفع الشكوى
21.....	الشكاوى القبلية
21.....	الشكاوى المتتالية أو المتعددة
23.....	الشكاوي البعدية
23.....	الشكاوى التكميلية
23.....	2- الجوانب الشكالية للشكوى
23.....	أولاً: فيما يتعلق بتوجيه الشكوى
25.....	ثانياً: شكل الشكوى و مضمونها
28.....	ثالثاً: التحقيق في الشكاوى و آجال البت فيها
28.....	التحقيق في الشكاوى

32.....	آجال البت في الشكاوى
33.....	رابعاً:الجهات المختصة بالبت في الشكاوى
33.....	معيار تحديد جهة البت في الشكاوى(عتبات الاختصاص)
34.....	حدود اختصاص كل جهة من جهات البت
34.....	مجال اختصاص مدير هيئة كبريات المؤسسات
35.....	مجال اختصاص المدير الولائي للضرائب
35.....	مجال اختصاص رئيس مركز الضرائب
35.....	مجال اختصاص رئيس المركز الجواني للضرائب
36.....	خامساً : القرارات الفاصلة في الشكاوى
36.....	حالة الرفض الكلي للشكاية
36.....	حالة القبول الجزئي أو الكلي للشكاية
38.....	الفرع الثاني : الطعن الولائي
38.....	أولاً:مضمون الطلبات الولائية الإعفائية
40.....	ثانياً:الشروط الشكلية و الموضوعية للطعن الولائي الإعفائي
40.....	1- الشروط الشكلية
40.....	2- الشروط الموضوعية
41.....	ثالثاً:الجهات المختصة بالنظر في الطعن الولائي الإعفائي
42.....	رابعاً:لجان الطعن الولائي الإعفائي
42.....	1- تركيبة لجان الطعن الولائي الإعفائي
42.....	أ- تركيبة اللجنة الولائية

- ب- تركيبة اللجنة الجهوية 42.
- ج- تركيبة لجنة الطعن الولائي الإعفائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات 43.
- 2- اختصاصات لجان الطعن الولائي الإعفائي 43.
- 3- طريقة عمل لجان الطعن الولائي الإعفائي 44.
- المطلب الثاني: منازعات التحصيل الضريبي 46.
- الفرع الأول: الاعتراض على اجراء المتابعة و على إجراءات التحصيل الجبري 47.
- الفرع الثاني : طلبات استرداد الأشياء المحجوزة 52.
- المبحث الثاني: النزاع الضريبي أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- و الرسم على القيمة المضافة 54.
- المطلب الأول: الأحكام المشتركة بين لجان الطعن 56.
- الفرع الأول : صلاحيات لجان الطعن و الاجراءات المتبعة أمامها 56.
- أولاً: صلاحيات لجان الطعن الإدارية 56.
- ثانياً: الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن الإدارية 57.
- 1- الآجال 57.
- 2- شكل الطعن و الجهة الموجه إليها 58.
- الفرع الثاني : طريقة عمل لجان الطعن و القرار الصادر عنها 59.
- أولاً: طريقة عمل لجان الطعن 59.
- 1- أجل الفصل في الطعن 59.
- 2- اجتماعات اللجان و نصابها القانوني 60.
- ثانياً: القرارات الصادرة عن لجان الطعن 62.

أ- محتوى القرار	62
ب- الطبيعة القانونية لرأي لجان الطعن	63
المطلب الثاني : مميزات لجان الطعن الإدارية	68
الفرع الأول : مستويات لجان الطعن و تركيبتها.....	69
أولاً: اللجنة الولائية للطعن	70
ثانياً: اللجنة الجهوية للطعن	72
ثالثاً: اللجنة المركزية للطعن	73
الفرع الثاني : إختصاصات لجان الطعن	75
أولاً: معايير تحديد مجالات الاختصاص.....	75
ثانياً: اختصاصات لجان الطعن	76
1- اختصاصات لجنة الطعن الولائية	76
2- اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن	76
3- اختصاصات لجنة الطعن المركزية.....	77
<u>الفصل الثاني: الإجراءات القضائية للنزاع الضريبي</u>	79
المبحث الأول: النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية	82
المطلب الأول: الشروط الشكلية لمباشرة الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية	84
الفرع الأول : الشروط الجوهرية لقبول الدعوى الضريبية	85
أولاً : شرط الطعن في قرار إداري	86
ثانياً : شرط التظلم الإداري المسبق	88
ثالثاً : ميعاد رفع الدعوى	90

01-	ميعاد رفع الدعوى من طرف الإدارة	90
02-	ميعاد رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة	92
	الفرع الثاني : الشروط الشكلية لعريضة افتتاح الدعوى الضريبية	97
01-	توقيع العريضة من طرف صاحبها	97
02-	يجب أن تكون الدعوى فردية	98
03-	عرض صريح لوسائل و طلبات الأطراف	98
	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في الدعوى و الحكم الفاصل فيها	103
	سير الدعوى	104
	المصالحة	104
	الفرع الأول :إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية.....	107
	أولا : مراجعة التحقيق	108
01-	شروط مراجعة التحقيق :	108
	الشرط الأول :	108
	الشرط الثاني :	109
02-	إجراءات مراجعة التحقيق.....	109
	ثانيا : الخبرة	111
01 -	تعيين الخبراء و ردهم	112
02 -	إجراءات الخبرة	113
	ثالثا : المسائل العارضة أثناء سير الدعوى	118
01 -	سحب الطلب	118

02 - الطلبات الإضافية لإدارة الضرائب	118
03 - تدخل الغير	119
الفرع الثاني :الأحكام الفاصلة في الدعوى الضريبية.....	119
أولا : صدور الحكم	120
ثانيا : محتوى الحكم	121
ثالثا : تبليغ الحكم	122
رابعا : آثار الحكم	123
المبحث الثاني : النزاع الضريبي أمام مجلس الدولة	125
المطلب الأول : إجراءات الاستئناف أمام مجلس الدولة.....	127
الفرع الأول :شروط قبول الاستئناف	127
أولا : الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف	128
ثانيا : شرط احترام أجل الإستئناف	129
ثالثا : شروط متعلقة بالشكل و الإجراءات	130
رابعا : شروط تتعلق بالمستأنف	131
الفرع الثاني :آثار رفع الاستئناف.....	133
01 - الطعن بالإستئناف ليس له أثر موقف	134
أساس قاعدة عدم وقف الإستئناف لتنفيذ الحكم المستأنف في المواد الإدارية	134
02 - عرض النزاع من جديد على مجلس الدولة	135
المطلب الثاني: القرار الصادر عن مجلس الدولة و آثاره	136
الفرع الأول : صدور القرار الفاصل في الاستئناف.....	137

139.....	الفرع الثاني : آثار القرار الفاصل في الاستئناف
141.....	خاتمة
150.....	قائمة المراجع
163.....	الفهرس