جامعة مولود معمري – تيزي وزو –

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

حل منازعات المجال الضريبي

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون
تخصص قانون عام

الطالبة: عوام لامية

تحت إشراف الأستاذ:الدكتور واضح رشيد

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذة: الدكتورة أيت تفاتي حفيظة .....رئيسا

الأستاذ: الدكتور واضح رشيد ..... مشرفا ومقررا

الأستاذة: الدكتورة عبد الدايم سميرة.....ممتحنا

تاريخ المناقشة:2020/01/13

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

فالحمد لله الذي ألهمنا الصبر والثبات لمواصلة مشوارنا الدراسي

أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث وأخص بالذكر الأستاذ الكريم الدكتور واضح رشيد الذي تقبل وبصدر رحب الإشراف على هذا البحث، كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم قبول مناقشة هذا البحث المتواضع

وفي الأخير لا ننسى أن نوجه كلمة شكر لجميع أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة مولود معمري تيزي وزو

الطالبة عوام لامية

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي وأبي أطال الله في عمرهما

إلى الذين وفروا لي كل المراجع اللازمة وإلى زملاء الدراسة

وإلى جميع من قدم لي يد المساعدة من قريب أو من بعيد

إلى كل طالب علم في العالم

مقدمة

إن المجال الضريبي من المواضيع المهمة في كل الدول سواء من الناحية العلمية وكذا العملية، حيث تقوم إدارة الضرائب بتحصيل مبالغ مالية كبيرة لخزينة الدولة، وذلك عن طريق الضريبة الموجودة في الحياة العامة ومختلف الميادين باعتبار هذه الضرائب من الإيرادات العامة. فالدولة هي التي تحدد الوعاء الضريبي والتي تقوم بتحصيلها إدارة الضرائب والتي هي الطرف الإداري من جهة ويدفعها المكلف بالضريبة بكونه شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا كالمؤسسات. فالمشرع ينشئ الضريبة وذلك بموجب قانون المالية لكل سنة وكذلك في القانون التكميلي كما وضع قوانين خاصة لتنظيم العلاقة بين مديرية الضرائب وبين المواطنين وذلك لتحقيق مبدأ العدالة والمساواة بينهم، وتنشأ النزاعات عند اختلاف هذه المصالح التي يسعى إليها كلا الطرفين.

إن المنازعات الضريبية مرتبطة إما بالمراقبة القانونية للضريبة المفروضة باعتراض المكلف بالضريبة نتيجة المبالغة في تقدير الوعاء الضريبي أو عدم التصريح أو النقص فيه أو الإجراءات المتبعة في التحصيل (كالحجز، الغلق الإداري لاستيفاء الدين...). ولحل النزاع الناشئ، يجب الرجوع للقانون المنظم للضريبة محل النزاع وتطبيق أحكام قانون الإجراءات الجبائية وكذلك أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك كون الإدارة الضريبية كجهاز من أجهزة الدولة وهي تابعة للقطاع العمومي.

من خلال هذه القوانين الإجرائية نجد أن المشرع قد قرر مرحلتين لحل النزاع في المجال الضريبي، حيث تتمثل المرحلة الأولى في تسوية النزاع أمام الجهات الإدارية المختصة وإذا كانت دون جدوى فيتم اللجوء للمرحلة الثانية وهي المرحلة القضائية وعرض النزاع على الجهات المختصة وهي القضاء الإداري.

1. أهمية الموضوع:

تكمن أهمية دراسة الموضوع في مدى تطبيق الإجراءات القانونية لحل النزاع القائم بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة بصفته الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية، وكذلك تقليص حجم النزاع الضريبي حيث أنه أصبح من المواضيع الأكثر انتشارا في أروقة الإدارة الضريبية وكذا المحاكم الإدارية. كما أن التغير المستمر في القواعد الإجرائية الخاصة بالمادة الجبائية تدفع إلى الحاجة لتجديد البحث في هذا الموضوع.

2.أسباب اختيار:

تعود الأسباب لاختيار الموضوع على الرغم من صعوبة ذلك، إلا أنه تم اختياره لأنه يدخل في مجال تخصص الدراسة حيث أنه له علاقة بالقانون الإداري.

كذلك الحاجة لتجديد البحث وذلك باعتبار أن قانون الجباية وكذلك الإجراءات متغير بصفة مستمرة وذلك عبر قوانين المالية المختلفة.

كذلك توضيح الرؤيا فيما يخص المنازعات الضريبية، والتعرف على المراحل التي تمر بها المنازعة الضريبية، خاصة وأن هذا النوع من المنازعات منتشر باستمرار خاصة مع الانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر وهذا ما يظهر سبب قيام المنازعات الضريبية.

3. صعوبات الدراسة:

إن أي بحث علمي قانوني لا يخلو من الصعوبات ولا يكون دون عوائق، فمن الصعوبات التي كانت في بداية البحث عدم توفر المراجع الكافية خاصة مع الظرف الصحي الذي يواجهه العالم (كورونا فيروس) والجزائر خاصة مع فترات الحجر الصحي ورغم وجود دراسات في هذا المجال على مستوى الجامعات الأخرى إلا أن الموضوع لما يحتويه من الإجراءات والأحكام الموجودة في قانون الإجراءات الجبائية وكذلك قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلا أنه كان من الأحسن إجراء دراسة ميدانية للقيام بعملية الإلمام بالموضوع مما يمكن أن يتوافق مع النصوص القانونية الجديدة.

4. المنهج المتبع:

للإجابة على هذه الإشكاليات، اتبع المنهج التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع، كما يكون أحيانا أخرى وصفيا وذلك من خلال الإجراءات القانونية المتبعة لحل منازعات المجال الضريبي.

كما يكون مقارنا وذلك لوجود فراغ قانوني لتغير قوانين الإجراءات الجبائية حسب القوانين المالية المعدلة.

5. الإشكالية:

مدى فعالية الإجراءات القانونية المقررة في التشريع الجزائري؟

6. خطة البحث:

لدراسة هذا الموضوع ومعالجة الإشكالية المطروحة، فقد تم تقسيم البحث إلى فصلين حيث سنتناول في:

الفصل الأول: حل منازعات المجال الضريبي عن طريق التسوية الإدارية

تمهيد

1. المبحث الأول: حل منازعات الوعاء الضريبي
   - المطلب الأول : حل منازعة الوعاء الضريبي عن طريق الشكاية
   - المطلب الثاني: حل منازعات المجال الضريبي عن طريق الطعن أمام اللجان الإدارية
2. المبحث الثاني : حل منازعات التحصيل الضريبي
   - المطلب الأول : التقنيات القانونية للتحصيل الضريبي
   - المطلب الثاني: حل منازعات التحصيل الجبري

الفصل الثاني: حل منازعة المجال الضريبي عن طريق التسوية القضائية

تمهيد

1. المبحث الأول: حل منازعات المجال الضريبي عن طريق المحاكم الإدارية
   - المطلب الأول : شروط رفع دعوى المجال الضريبي أمام المحاكم الإدارية
   - المطلب الثاني: سريان دعوى المجال الضريبي

2. المبحث الثاني: حل منازعات المجال الضريبي عن طريق مجلس الدولة
   - المطلب الأول: حل منازعة المجال الضريبي عن طريق طرق الطعن العادية أمام مجلس الدولة
   - المطلب الثاني: حل منازعات المجال الضريبي عن طريق الطعن الغير عادي أمام مجلس الدولة

الفصل الأول

تمهيد

إن المنازعات الضريبية تنقسم من حيث الموضوع إلى منازعات تدور حول أسس القاعدة الضريبية وبذلك تتخذ شكلين وهما منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل وهذه الضرائب هي الأكثر إثارة للمنازعات بين المكلفين وإدارة الضرائب، ونظرا للتعديل المستمر في قانون المالية لكل سنة واستحداث ضرائب جديدة مما يجعل المكلف بالضريبة يتخلف عن دفع وتسديد ما عليه من ضرائب ومن ثم قيام منازعات بينهم وبين إدارة الضرائب لابد منه، حيث يعرفها الأستاذ أندري هارتي André Heurté بقوله أن المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب، أما الفقه الجبائي الجزائري فيرى الأستاذ سعد بن سحلي في تعريفه للمنازعات الضريبية "على أنها مجموعة القواعد المطابقة على المنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناتجة عن النزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحرير وتغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى[1].

بناءا على ذلك قد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وقد تناول في المبحث الأول حل منازعات الوعاء الضريبي، أما المبحث الثاني فقد تعرض لحل منازعات التحصيل الضريبي.

[1] - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر 2008، ص 8.

المبحث الأول: حل منازعات الوعاء الضريبي

إن منازعات الوعاء الضريبي هي كل نزاع يكون بتأسيس الضريبة أي نزاع تحديد الوعاء أو تقديره ويكون متعلقا إما بحالة النقص أو انعدام التصريح وكذلك الأخطاء أو إعادة النظر في تقييم معيار الضريبة، ولقد خول المشرع حق المناقشة في مقدار الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة[1]، وفي حالة عدم اقتناعه فبإمكانه اللجوء إلى الطعن إلا أن ذلك مرتبط بمجموعة من الشروط والإجراءات وضعها المشرع لحماية حقوق المكلف بالضريبة وضمان حماية مداخيل الخزينة العمومية بالمقابل.

المطلب الأول : حل منازعات الوعاء الضريبي عن طريق الشكاية

يقصد بمنازعات الوعاء الضريبي امتناع المكلف بدفع الضريبة التي فرضتها الإدارة الضريبية وذلك يكون إما بسبب التقدير الذي تم على أساسه تحديد الضريبة وتقديرها، فمنازعات الوعاء تضم كل إخلال في الإجراءات المرتبطة بتأسيس الضريبة وحسابها، فالخطأ يكون إما خطأ الإدارة الضريبية أو خطأ مرتكب من طرف المكلف بالضريبة (في حالة عدم التصريح أو النقص)[2].

كما عرفها الأستاذ خضر الشويكي بأن "النزاع في الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخول الجهة التي تبث فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية وفي حالة ما إذا تبين عكس ذلك ضمن سلطتها أن تقرّر إسقاطا جزئيا لهذه الضريبة[3].

يعتبر أول خطوة يقوم بها المكلف بالضريبة هو اللجوء إلى الشكاية أمام الإدارة الضريبية حيث أن التظلم الإداري المسبق إجباري ومرحلة مهمة لتسوية النزاع[4].

الفرع الأول: أشكال منازعات الوعاء الضريبي

يمكن القول أن منازعات الوعاء هي منازعة تثار بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة حول القواعد الأساسية وتطبيقها، فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين:

---

[1]- عادل بوعمران: **دروس في المنازعات الإدارية، دراسة تحليلية نقدية ومقارن**ة، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، سنة 2014، ص 313، ص 314.

[2] Michel Boviee, introduction au droit fiscal général et à la théorie des impôts générale édition Paris, 1008 P123

[3] - شريف بغني، **شذرات قانونية في المنازعة الضريبية**، مجلة آفاق للعلوم عدد 1، 08 مارس 2010، ص 303.

[4] - يحي بدايرية، **الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع**، رسالة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص إدارة عامة، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011-2012، ص 31.

1. إما أن المكلف بالضريبة لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة أو اللجنة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها ونكون أمام نزاع في الوقائع.
2. إما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة أي يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها وهنا يطالب بإسقاطها كليا ونكون أمام نزاع قانوني[1].

ومن خلال المادة **70** من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن تعداد صور منازعة الوعاء على النحو التالي:

أ- استدراك الأخطاء المرتكبة في الوعاء[2]:

تعتبر هذه الصورة من أهم صور منازعات الوعاء الضريبي لما يرتكز عليها المكلفون بالضريبة لإلغاء الضريبة أو جزء منها وتشكل الأخطاء المرتكبة في التسجيل وهي بالتالي أخطاء مادية يمكن استدراكها من قبل الإدارة.

يكون الغرض منها إما تصحيح الخطأ المادي البسيط حيث يقوم هنا المكلف بالضريبة بغرض الأسباب بصفة موجزة مع إبراز الخطأ المرتكب من قبل الإدارة الضريبية ويطلب تصحيحه مع تقديم توضيحات أكثر بشأن الضريبة المتنازع عليها ويمكن له تدعيم طلباته بوثائق ثبوتية، مثل مستخرجات من سجل المحاسبة نسخ من الرسائل، شهادات مختلفة أو كل وثيقة من شأنها أن تبين الغموض الذي تضمنته الضريبية المفروضة على المكلف أو طلب التصحيح للخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة، وعموما هو مكان إقامة المكلف وهذا ما أكدته الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرارها رقم **62575** الصادر بتاريخ **27 جانفي 1991**، في قضية ك م ضد نائب مدير الضرائب لولاية غرداية ونائب مدير الضرائب لولاية الأغواط "..... من المقرر قانونا أنه إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد فإن الضريبة تؤسس في مكان محل الإقامة ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خرقا للقانون[3].

[1] - شريف بغني، المرجع السابق، ص 304.
[2] - المادة 70 من **قانون الإجراءات الجبائية**، طبعة 2019، موقع المديرية العامة للضرائب، WWW.INrjgl-gov.dz.
[3] - شريف بغني، المرجع السابق، ص 305.

ب- استدراك الأخطاء الواردة في حساب الضريبة:

ففي مادة حقوق التسجيل نادرا ما يقع أعوان الإدارة الضريبية في أخطاء في حساب هذه الحقوق لأن الوعاء الضريبي محدد سلفا في عقود التصرفات العقارية الخاضعة لإجراء التسجيل حيث يستخرج هذا الوعاء من الثمن المذكور في العقد المتضمن التصرف الوارد على العقار محل المعاملة الخاضعة للتسجيل وما على هؤلاء الأعوان سوى تطبيق النسب المحددة في قانون التسجيل[1].

ج- الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي:

في هذه الحالة لا يتعلق موضوع المنازعة بالوعاء الضريبي وإنما يكون متعلقا بتطبيق قواعد الإعفاء أو التخفيض والاستفادة من خلال كل تعديل يمس القانون الجبائي أو الإجراءات الجبائية (أي نص تشريعي أو تنظيمي) من شأنه أن يرتب حقوقا يكتسبها بواسطته المكلف بالضريبة. فالواقعة تكون صحيحة والرسوم الناتجة عنها مطبقة بالشكل الصحيح لكن يوجد نص تشريعي ساري المفعول يعفي المكلف من الضريبة. فالتعديلات المستمرة للنصوص سواء التشريعية أو التنظيمية تجعل هذا النوع من المنازعات كثير الحدوث وفي الغالب يتم الإلغاء الكلي للضريبة لمخالفتها التشريع الضريبي[2].

د- وجود منازعات الوعاء حول حقوق التسجيل:

هناك دائما تساؤل عن إمكانية وجود منازعة الوعاء في حقوق التسجيل مع العلم أنه يتم دفعها مسبقا إلى الإدارة قبل تنفيذ إجراء التسجيل وإلا يتم رفض هذا الإجراء من قبل الإدارة الجبائية عند رفض تسديد الحقوق المترتبة على التصرف العقاري الخاضع للتسجيل، لكن بالرجوع إلى المادة **70** من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنه لم يتم التمييز بين منازعات التسجيل والمنازعات الأخرى، فالنص جاء بصفة عامة ومطلقة فوعاء التسجيل لا ينحصر فقط في جزئه الذي يخضع وجوبا لشكليات التسجيل بل يمتد أيضا لتلك المعاملات التي تسجل في الجداول لاحقا، وتلك التي هي معفية من التسجيل ورغم ذلك تخضع للرسوم. فبإسقاط المادة **70** على منازعات وعاء التسجيل، عند ارتكاب الإدارة الضريبية لأخطاء أثناء تأسيس الضريبة فإنه سيكون مستحيلا لأن الثمن المعبر عنه يكون متفق عليه بين الأطراف

[1] - شريف بغني، المرجع السابق، ص 306.
[2] - شريف بغني، المرجع السابق، ص 304.

المتعاقدة في العقد المتضمن التصرف العقاري الذي يخضع لإجراءات التسجيل، وبذلك فإنه منازعات الوعاء الذي حدده المكلف بالضريبة وليس بسبب وقوع الإدارة في خطأ وهذا ما يسمى بالغش الضريبي وبذلك فإن المادة **70** من قانون الإجراءات الجبائية يوجد فيها غموض وتناقض فيما يخص منازعة وعاء حقوق التسجيل[1].

الفرع الثاني : شروط الشكاية كإجراء أولي أمام إدارة الضرائب

ينشأ النزاع في الوعاء الضريبي عندما تكون هناك أخطاء مرتكبة من قبل الإدارة وتكون هذه الأخطاء في تقدير الضرائب المفروضة أو عند الاستفادة من الامتيازات التي يقرها القانون.

يقوم المكلف بتحرير شكواه أمام مديرية الضرائب وذلك بتقديم التماس بإعادة النظر في الضرر الذي أحدثه بقرارها، وقد أجمعت أغلب التشريعات الجبائية المقارنة على وجوب التظلم الإداري المسبق، وبذلك وجوبا مباشرة النزاع الضريبي برفع شكاية أمام الإدارة الضريبية[2]. فالشكاية باعتبارها إجراء إداري ضروري وهام في نفس الوقت باعتبارها مصدرة للقرار الإداري لها إمكانية السحب والتعديل والتثبيت كما ترتبط بشروط وآجال ومواعيد، كما أنها تقدم لمدير الضرائب وهذا طبقا للمادة **71** من قانون الإجراءات الجبائية.

فالمكلف بالضريبة يعبر عن تظلله من خلال التقرير المسند إليه من طرف إدارة الضرائب في تقديم حجج مع تسليم وصل بذلك وذلك للحصول على استدراك للأخطاء المرتكبة أو في حساب أو الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي[3]. ولكي تكون الشكاية محل نزاع يجب أن توجه إلى الهيئات المختصة للنظر فيها لأجل استصدار قرار صريح أو ضمني ليكون أساسا لرفع دعوى قضائية وهذه هي الطريقة القانونية لكي يتمكن صاحب الحق من الحصول على قرار إداري مطابق للقانون ومنصوص عليها في مختلف النصوص والقوانين الضريبية.

<u>أولا</u>: شكل ومضمون الشكاية الضريبية:

أ- شكل الشكاية الضريبية :

[1] - شذرات، ص 304 ومراجعة المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]- المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

[3] - يوسف قاشي، مطبوعة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية، جامعة أكلي محند ولحاج كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البويرة 2015، ص 90.

إن المشرع الجزائري لم يحدد تعريف للشكاية أو التظلم الإداري المسبق، وعليه فهي تعتبر وسيلة للحوار بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة لذلك يجب أن تتوفر فيها جملة من الشروط والقواعد الشكلية من الواجب احترامها وهي واردة في قانون الإجراءات الجبائية وهي وفقا لمواد **70** إلى **74** لكي تقبل الشكاية، ونصت على هذه الشروط المادة **73** من قانون الإجراءات الجبائية[1].

1. يجب أن تكون الشكاية فردية، حيث لا يصح شكلا أن يتجه مجموعة من التجار أو أكثر لمدير الضرائب بشكاية محررة على ورق واحد[2]، كما يتعين على الشاكي تقديم شكوا على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي[3].

2. وتكون الشكاية عن كل ضريبة وذكر نوع الضريبة المعترض عليها[4].

3. ذكر الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو في حسابها.

4. استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق[5].

5. اختيار الشاكي أن يحدد موطنه بدقة وهذا أما أكدته المادة **75** من قانون الإجراءات الجبائية وهي نفس الإجراءات بالنسبة للشاكي المقيم بالخارج أن يتخذ له موطنا في الجزائر.

6. ذكر رقم المادة في الجدول التي سجلت فيه الضريبة المعترض عليها أو إرفاق التظلم بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع[6].

7. تضمين التظلم عرضا ملخصا للأسباب ويدعمها بالأدلة التي تثبت وجود تأسيس قانوني لموضوع التظلم، مع عرض ملخص لوسائل الطرف الذي فرضت عليه الضريبة إما بالإعفاء أو إرجاء الدفع.

---

[1] - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص 93.

[2] - عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني: الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، طبعة 1، جور للطباعة، النشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 365.

[3] - يحي بدايرية، المرجع السابق، ص 30.

[4] -.حسين فريجة، المرجع السابق، ص 19.

[5] - ناصر ديلوم، منازعات الضرائب المباشرة، حالة الضريبة للدخل الإجمالي للمهن الحرة كالمحاماة، فرع قانون الأعمال، جامعة مولود معمري، كلية الحقوق العلوم السياسية، تيزي وزو 2015، ص 42.

[6] - يوسف قاشي، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، مجلة معارف، مجلة علمية دولية محكمة، قسم العلوم الاقتصادية، السنة 12 العدد 23/ديسمبر 2017، ص 198.

8. توقيع التظلم من طرف المكلف وإذا قدم من طرف مصالح البلدية ويستثنى من ذلك المحامين المسجلين في النقابة الوطنية للمحامين[1].

ب- مضمون الشكاية الضريبية:

إن مضمون الشكاية جد مهم لأنه يوجب على المكلف بالضريبة عند تقديم شكايته أمام إدارة الضرائب أن يقوم بعرض مفصل بوقائع القضية وتقديم الاعتراضات وتبريرها، وذلك ما سيبين التقييم الخطأ للوعاء الذي قامت به الإدارة على المكلف.

وعليه، يجب أن تتضمن البيانات المنصوص عليها في المادة **73** من قانون الإجراءات الجبائية والتي هي كالتالي[2].

- ذكر الضريبة المعترض عليها.
- ذكر رقم المادة من الجدول الذي فيه تسجيل الضريبة أو استظهار الإنذار الذي فرضت به الضريبة وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول.
- إرفاق الشكاية بوثيقة مبلغ الاقتطاع[3].

فالعرض الموجز للوسائل والدفوع الذي هو محل النزاع لتصحيح الخطأ الذي ارتكبته الإدارة الجبائية لذلك يجب التفرقة بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة وبين التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي[4].

يجب على المكلف بالضريبة أن يقوم بذكر الأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة المفروضة عليه مع توضيح أسباب لطلب التخفيض أو الإعفاء مع الدفوع اللازمة لإثبات ذلك، كما يمكن أن تتضمن شكواه طلبا بإرجاء الدفع للضريبة المفروضة المتنازلة وذلك ضمن طلبات التظلم المرفوعة، شرط تقديم ضمانات حقيقية، ويكون في الفترة الممتدة بين تقديم الشكاية إلى غاية البت فيها إلا أنه إذا تقدم بطلب الطعن أمام اللجان الإدارية فلا يستفيد من هذا الطعن[5].

---

[1]- يحي بدايرية، المرجع السابق، ص 31.

[2]- ماسينيسا بن ذياب، تصحيح الإجراء المعيب لحماية الحق الموضوعي لسير المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 10 العدد 03 سنة 2019.

[3] - يوسف قاشي، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، المرجع السابق، ص 199.

[4] - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 17.

[5] - حسين فريجة، المرجع السابق، ص ص 19 - 20.

فالطعن لا يوقف تأجيل الدفع وذلك بالاستفادة من أحكام المادة **74** من قانون الإجراءات الجبائية وتسديد مبلغ يساوي **20** ٪ من الحقوق وغرامات التأخير[1]. وعليه، فإن الشكاية ضرورية وإجبارية، يجب على المكلف بالضريبة التقيد بها وذلك ما يجنب فتح باب القضاء إذ تعتبر تظلم إداري وجوبي حسب قانون الإجراءات الجبائية، حيث يتم توجيه التظلم إلى المدير الولائي أو رئيس مركز الضرائب وذلك طبقا لأحكام المادة **71** و**153** من قانون الإجراءات الجبائية، كما تم تعديل المادة **153** ليضيف تقديم الشكاية بالنسبة للمؤسسات الكبرى والشركات إلى مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية التابع للإقليم الذي تم فرض الضريبة فيه.

ج- الوكالة القانونية:

للوكيل الحق في تقديم شكوى باسم الغير وتكون الوكالة محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وهي غير خاضعة لحقوق الطابع وإجراءات التسجيل[2] ولكي تكون الوكالة صحيحة فإنه يستثني كل من[3]:

- المحامين المسجلين في نقابة المحامين.
- الأشخاص الذين أعذروا شخصيا لتسديد الضرائب.
- الأشخاص الأجزاء الذين يستفيدون من وظائفهم.

كما اشترط المشرع الجبائي على كل صاحب شكاية مقيم بالخارج أن يتخذ له موطنا في الجزائر وذلك إما باختياره مكتب المحامي كموطن له وذلك بقوة القانون أو تقديم شكوى عن طريق وكيل. فالشروط المذكورة أعلاه يمكن أن تقع تحت طائلة عدم القبول يمكن أن تغطي على العيوب المنصوص عليها في المادة **73** من قانون الإجراءات الجبائية في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكاية من قبل المدير الولائي للضرائب حيث يمكن تداركها باستثناء انعدام توقيع الشكاية الأصلية، فالشكاية في مادة الضرائب أو الجباية يقابلها العريضة الافتتاحية أمام المحكمة الإدارية

[1] - المادة 80 الفقرة 2 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.
[2] - الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 2076 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 81 الصادرة بتاريخ 1977/12/18.
[3] - المادة 75 من القانون 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية الصادر عن الجريدة الرسمية بتاريخ 27 ديسمبر 2017.

وبالرجوع أيضا إلى المادة **83** في فقرتها الرابعة فإنها تعتبر إجراء أولي سابق لرفع الدعوى أمام الجهة القضائية[1].

ثانيا: الآجال في الشكاية الضريبية :

لقد حدد المشرع الجزائري إجراءات معينة وصارمة فيما يخص الآجال في الشكاية، كما قام بتنظيم تقديم الحجج والمهلة ونص عليها في قانون الإجراءات الجبائية كالتالي :

حيث، نصت المادة **72** من قانون الإجراءات الجبائية على آجال عامة[2] لتقديم الشكاية، وذلك أن يتم قبولها إلى غاية آخر يوم من السنة الموالية أي التي تلي سنة الإدراج في جدول التحصيل[3]. وينقضي أجل رفع التظلم في اليوم الأخير من السنة الثانية أي **31** ديسمبر وهي السنة التي تلي السنة التي تم فيها التبليغ للمكلف بالضريبة بجدول التحصيل ومثال ذلك بلغ من يوم **17** جوان **2020**، وبذلك يكون آخر يوم لرفع التظلم هو **31** ديسمبر **2022** باعتبار أن السنة الأولى هي **2021** والسنة التي تلي إدراج الضريبة في جدول التحصيل وبذلك تكون سنة **2022** هي السنة الثانية بعد التبليغ.[4]

عليه يجب احترام الآجال القانونية للشكاية حسب المادة **72** من قانون الإجراءات الجبائية، فالدعوى في مادة التحصيل الضريبي تخضع لشروط منها التظلم المسبق الذي يكون موجها للمدير الولائي خلال شهر من تاريخ التبليغ ويتم رفع الدعوى في أجل شهر من تاريخ صدور قرار المدير الذي قام بالفصل في الشكاية، وهما شرطان من النظام العام تثار من تلقاء القاضي[5].

أما ما يخص الآجال الاستثنائية فيكون عند وقوع أحد الأحداث التالية [6]:

[1] - تنص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها 04 على: ... باستثناء عدم التوقيع على الدعوى الأولية يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه، في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الدعوى من قبل مدير الضرائب بالولاية.

[2] - المادة 72 من القانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ومعدلة بموجب القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية عدد 72 الصادرة بتاريخ 2012/12/26.

[3] - ناصر ديلوم، المرجع السابق، ص 38.

[4] - المادة 72-1 من القانون رقم 12-12، المرجع السابق.

[5] - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة الجزائر 2011، ص 18.

[6] - المادة 72-2 من القانون رقم 12-12، المرجع السابق.

1. **حالة الخطأ** في إرسال الإنذار حيث يبدأ سريان الأجل من تاريخ استلامه للإنذارات الجديدة ويكون ذلك إما بخطأ من الإدارة أو ظهور تطور في الملف.

2. **حالة اقتطاع الضريبة من المصدر**: حيث تقبل الشكوى ابتداءا من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها اقتطاع ويبدأ أجل الميعاد من تاريخ الاقتطاع.

3. **في حالة شكاية ضد قرار:** تنقضي الآجال في تقديم الشكاية قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار.

يكون تاريخ **31** ديسمبر هو اليوم الأخير لتسليم الشكاية لدى الهيئة المختصة، وفي حالة إرسال الشكاية عن طريق البريد فإنه يعتد بتاريخ المسجل على ختم البريد الذي يبين استلام مصالح البريد للشكاية، أما إذا كان الإرسال عن طريق البريد المسجل مع إشعار بالوصول، فإنه يعتد بالتاريخ المحدد على الإشعار وإن تم استلام الشكاية بعد التاريخ المحدد كآخر أجل[1]، ففي وجود أي إشكال يتم إبلاغ المدير الولائي للضرائب، الذي يبلغ صاحب الشكوى حسب الموضوع المقدم إذا ما تعلق الأمر بالضريبة الجزافية، وكذلك الإعفاء من الضريبة أو الإنقاص منها، وذلك باستكمال ملفه في حالة نقص الملف بالوثائق اللازمة وذلك في مدة **30** يوم، كما يمكن للإدارة إصدار قرار الرفض وتبليغ المشتكي به[2].

أما إذا توفرت الشكاية على كل الإجراءات القانونية فإن المفتش يسجلها في سجل خاص ويتحقق في موضوعها وصحة البيانات التي جاءت فيها، كما يمكن أن تقوم الإدارة بالمرفض مباشرة إذا كان فيها عيب شكلي.

عند إتمام التحقيق يقوم المفتش بتحرير تقرير أو محضر ويكون إما بقبول الشكاية أو رفضها ويكون هذا في حالة الرد الصريح أما إذا كان السكوت وعدم الرد على الشكوى في خلال **04** أشهر وهي علامة الرفض وهي حالة من حالات امتيازات الإدارة في القانون الإداري[3].

[1] - دارين زاقي، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، بن يوسف بن خدة، مدرسة الدكتوراه فرع الأغواط، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، 2016-2017، ص 25.

[2] - المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية ع 72.

[3] - المادة 72-6 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

تتلقى إدارة الضرائب التقرير المفصل الذي أعده المفتش ويتم رفع الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه خلال مدة لا تتجاوز **15** يوما[1]، كما خوله القانون حق استدعاء الشاكي لتوضيحات أكثر تعد ضرورية، كما له الحق في إجراء تحقيقات والإطلاع على المستندات الضرورية التي تساعده أثناء قيامه بالتحقيق ويكون ذلك سواء أمام الإدارة الضريبية أو المؤسسات العامة والخاصة كذلك، وعند إتمام التحقيق يتم إرسال الملف إلى إدارة الضريبة لأخذ القرار المناسب[2].

الحكمة من تمديد الآجال في رفع الشكاية الضريبية هي[3]:

1. إعطاء فرصة للمكلف بالضريبة بتوفير الوثائق الضرورية لتدعيم شكايته بكل الطرق اللازمة للإثبات.

2. هذه المدة الممنوحة يقوم فيها المشرع المالي بتوعية المكلف بالضريبة بالقوانين الجبائية وكيفية تطبيقها.

الفرع الثالث: النظر في شكاية المجال الضريبي والبث فيها

عندما تحقق الشكاية واستيفائها جميع الشروط القانونية لها وكل إجراءاتها يقوم المكلف بالضريبة بإيداعها لدى المديرية الولائية للضرائب وقبل اتخاذ القرار يقوم بأمر المفتش المختص بمباشرة التحقيق وذلك من خلال تسليمه الملف بجميع المعلومات حيث وضحت المادة **76** في فقرتها الأولى على أن الشكاوى يتم النظر فيها من قِبَل المصلحة التي أعدت الضريبة.

أولا: التحقيق في الشكاية:

يعتبر التحقيق إجراء مم في الشكاية الخاصة بكل منازعات المجال الضريبي إذا استوفت الشكاية جميع شروطها ففي هذه الحالة لا يطرح هناك أي إشكال، إلا أنه إذا كان العكس فإنه يتم طلب تصحيحها من طرف المكلف بالضريبة وذلك في آجال محددة ليتم تحويلها للتحقيق[4].

[1] - المادة 765 من قانون 08-09 المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية عدد 21 الصادرة بتاريخ 2008/04/23.

[2] - يحي بدايرية، المرجع السابق،ص 54.

[3] - ماسينيسا بن ذياب، المرجع السابق، ص 676.

[4] - المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

أ- الجهة المختصة للتحقيق في الشكاية:

يتم النظر والتحقيق في شكاية المجال الضريبي من طرف المصلحة التي قامت بتأسيس الضريبة أي المفتش مؤسس الضريبة كونه أعلم شخص بالضريبة التي تم فرضها على المكلف كما يعد رئيس المفتشية هو المسؤول الأول عن الإجراءات التي تعد لعملية التحقيق[1] ويمكن إسناد مهمة الرقابة لأعوان الرقابة إذا تعلق الأمر بالتقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء رقابة المحاسبة وهو ما يسمح بتقديم التبريرات فيما يخص ما توصلوا إليه أثناء إعادة تقيمهم لمداخيل المكلف[2].

ب- كيفية التحقيق في الشكاية:

يتم النظر في الشكاية وعلى خلاف التظلمات الإدارية في مجال المنازعات الإدارية حيث تمر الشكاية بإجراءات خاصة أثناء التحقيق لم يوضحها قانون الإجراءات الجبائية، بل ترك ذلك للتعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية[3].

فبمجرد استلام مصالح الإدارة الضريبية للشكاية تقوم بوضع طوابع على هذه الشكاية التي تحدد تاريخ وصولها ومن ثم إرسالها إلى مصلحة المنازعات لتقوم هذه الأخيرة بتسجيلها على دفتر خاص ليتم إرسال وصل بالوصول للمكلف بالضريبة وتبدأ دراسة الشكاية كمرحلة أولى بالتأكد من استيفائها لجميع الشروط[4].

ج- التحقيق في شكل الشكاية:

يكون التحقيق في شكاية المجال الضريبي بتوفرها على الشروط القانونية المنصوص عليها في المادة **73** من قانون الإجراءات الجبائية وللمفتش أن يرفض أو يقبل الشكاية الصادرة عن جماعة من المكلفين والتي لا تحتوي على توقيع أو مقدمة من شخص ليس له الصفة[5]، كما عليه التأكد من المواعيد والآجال المنصوص عنها في المادة **72** من قانون الإجراءات الجبائية والجهة المختصة حسب ما هو وارد في المادة **71** من قانون الإجراءات الجبائية.

[1] - المادة 76-01 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[2] - يوسف قاني، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص 87.
[3] - المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[4] - يحيى بدايرية، المرجع السابق، ص 54.
[5] - المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

بمجرد التحقيق من صحة الشكاية، فإن الإدارة تقوم بإحدى الخطوات التالية:

- صدور قرار مباشرة رفض الشكاية[1]، وذلك طبقا للمادة **765** وذلك في الشكاية التي يشوبها عيب وذلك قبل إحالتها إلى التحقيق.
- اكتشاف العون المحقق للعيب قبل التحقيق في الشكاية ليقوم بإعلام مدير الضرائب الذي يطلب من المشتكي إصلاحه[2]، وإعادة صياغتها طبقا للمادة **73** من قانون الإجراءات الجبائية فإن الإدارة الضريبية تطلب من المكلف بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، بتكملة ملف الشكاية وتقديم كل الوثائق الثبوتية والتي تكون مدعمة لنزاعه في أجل ثلاثين **(30)** يوما، اعتبارا من تاريخ الاستلام، وفي حالة عدم استلام الرّد أو كان ناقصا، يمكن للمدير الولائي للضرائب إصدار قرار بالرفض وتبليغه للمشتكي، كما يمكن له إصدار القرار مباشرة في حال تعلق الأمر بخطأ مادي أو حسابي.

د- التحقيق في موضوع الشكاية:

أما إذا توفرت الشكاية على كل شروطها القانونية يقوم المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة بتسجيلها في سجل خاص ويقوم بالتحقيق في موضوعها من خلال التأكد من صحة البيانات والإدعاءات التي جاءت فيها. ويتم إرسال الشكاية للنظر فيها من قبل المصلحة المعدة للضريبة محل الشكاية ومن ثم يتم التحقيق الفعلي والموضوعي في الشكاية والفصل فيها وفي هذه الحالة يرفع ملخص الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه وذلك خلال **15** يوما وذلك في الحالتين (إما القبول أو رفض للشكاية) ويقوم بتحويل الملف بكامله إلى مديرية الضرائب لاتخاذ القرار المناسب[3]، كما خوله القانون استدعاء المكلف للحصول منه على كل التوضيحات المتعلقة بطلباته في الشكاية، كما يمكن التحقيق في عين المكان حيث يمكن الذهاب إلى مقر المشتكي وطلب الوثائق الضرورية منه للتحقيق[4]، وبعد الانتهاء من التحقيق تقوم المصلحة المختصة بتقديم تقرير للمدير الولائي[5].

[1] - المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق نفسه.
[2] - المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[3] - يحيى بدايرية، المرجع السابق، ص 54.
[4] - سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008، ص 10.
[5] - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص 86.

ذ- آجال التحقيق في الشكاية:

يتم التحقيق في الشكاية في آجال محددة كالتالي: بالنسبة للشكاية التي ينظر فيها المدير الولائي فتكون الآجال فيها خلال مدة ستة **(06)** أشهر ابتداءا من تاريخ الشكاية ويتم تمديد هذه الآجال إلى ثمانية أشهر، أما إذا تعلق الأمر بالشكاية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة فيجب الرد في أجل أقصاه شهرين اعتبارا من تاريخ استلام الشكاية وذلك من طرف الجهة المختصة[1].

ثانيا: جهة البت في الشكاية

إن الاختصاص في البت في الشكاية يعود للمدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب وكذا مدير المؤسسات الكبرى، وكذا الإدارة الضريبية وذلك طبقا لأحكام المادة **76** من قانون الإجراءات الجبائية.

1. <u>البت في الشكاية من طرف رئيس مركز الضرائب</u>:

هو مركز مستحدث بموجب الإصلاحات التي عرفتها الجزائر بعد سنة **2000**، كما ورد في نص المادة **76** الفقرة **02** من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: "يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم". وتكون آجال البت في الشكاية أربعة **(04)** أشهر بداية من تاريخ استلام الشكاية ويتم تقليص الآجال إلى شهرين بالنسبة للشكاية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة[2].

يبت رئيس مركز الضرائب في نزاع القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار جزائري **50.000.000** أو يساوي المبلغ المذكور مع مراعاة أحكام المادة **78** من قانون الإجراءات الجبائية "يبت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين التابعين لمركزه[3]. ويتمتع كل من رئيس مركز الضرائب والمدير الولائي سلطة القرار التفويض وكذلك الإمضاء، وذلك بموجب مقرر من المدير العام للضرائب[4].

---

[1] - المادة 76 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

[2] - المادة 77 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق نفسه.

[3] - القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 2017/12/27.

[4] - المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

2. البت في الشكاية من طرف الإدارة المركزية:

تبث الإدارة المركزية في الشكاية المتنازع فيها في القضايا التي يتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي مبلغ **(50.000.000)** خمسين مليون[1]، وذلك عند قيام الهيئات المختصة بفرض الضريبة في تبليغ القرار وذلك في أجل ثمانية **(08)** أشهر، كما يجب الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية[2].

3. البت في الشكاية من طرف رئيس المركز الجواري للضرائب:

يمكن اختصاص رئيس المركز الجواري للضرائب المتعلقة بالقضايا التي يتجاوز مبلغها من الحقوق والغرامات التأخيرية مليون دينار[3]، كما يمكن تفويض سلطته إلى أعوان موضوعيين تحت سلطته وذلك في شكاوى طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، وطبقا لأحكام[4] المادة **77** من قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة **3** التي ورد فيها وأنه مع مراعاة أحكام المادة **78** من قانون الإجراءات الجبائية يبت رئيس المركز الجواري، باسم مدير الضرائب للولاية، في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، ويمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغا عشرون مليون دينار جزائري **20.000.000** دج.

ميعاد البت في الطلب يحدد بأجل **06** أشهر ويمدد إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية ويقلص هذا الأجل إلى شهرين في النزاع المتعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة[5].

4. البت في الشكاية من طرف المدير الولائي للضرائب:

تبت المديرية الولائية للضرائب في الشكاية النزاعية في القضايا التي تساوي مبلغها **150.000.000** دج (مئة وخمسون مليون دينار جزائري)، وعليه التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية في حالة ما إذا تجاوز هذا المبلغ[6]، وتبين المادة **77** من نفس نفس القانون أنه يجب على المدير الولائي أن يذكر الأسباب والمواد التي أدت به لاتخاذ

[1] - المادة 77 من القانون رقم 17-11 المتضمن قانون المالية 2018.
[2] - المادة 76 عن القانون 12-12 المتعلق بقانون المالية 2013.
[3] - المادة 78 فقرة 1 من القانون 11-16، المرجع السابق.
[4] - المادة 78 من القانون 17-11، المرجع السابق.
[5] - المادة 76 الفقرة 2 من القانون 12-12 المؤرخ في 2012/12/26.
[6] - المادة 79 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

القرار[1]، وللمدير الولائي للضرائب حق تفويض سلطة لاتخاذ القرار أو إجراء منه إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته وتحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدر المدير العام للضرائب[2]، أما آجال الفصل فللمدير الولائي أجل ستة أشهر **(06)** للفصل في الشكاوى التابعة لاختصاصه وتمدد هذه الآجال إلى ثمانية **(08)** أشهر إذا ما تتطلب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية[3].

كما يقوم المدير الولائي للضرائب بإصدار قرار متعلق بالشكاية والتي تتضمن الرفض أو الإيجاب وذلك بالإعفاء الضريبي أو التخفيض، أما تبليغ القرار، فإنه يتعين على إدارة الضرائب أن تقوم بالتبليغ عن القرار الصادر عنها وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام[4]. ففي حالة الرفض الكلي: يكون القرار الصادر عن المدير الولائي بالرفض الكلي مسببا ومحللا حتى يتمكن من تقديم دفوعه أما في حالة التخفيض الكلي أو الجزئي: فإنه القرار الصادر عن المدير الولائي يكون بالتخفيض الكلي أو الجزئي بإنقاص جزء من الضريبة في حالة التخفيض الجزئي، وقد يعفى المكلف بالضريبة من الضريبة المفروضة عليه[5].

5. البت في الشكاية من طرف المديرية المكلفة بالمؤسسات الكبرى:

لقد تم استحداث المديرية المكلفة بالمؤسسات الكبرى، وذلك للبت في شكاية الأشخاص المعنوية التي تم ذكرها في أحكام المادة **160** من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تختص المديرية بكبريات المؤسسات التي تكون محل إبداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب وكذا المنازعات، ويتم البت في الشكاية من طرف مدير المؤسسات الكبرى في الشكاية التي تقل أو تساوي **300** مليون دج في آجال ستة **(06)** أشهر ويتعين على مدير المؤسسات الكبرى لأخذ برأي المطابق للإدارة المركزية في أجل ثمانية **(08)** أشهر[6].

أما الإدارة المركزية، من خلال أحكام المواد **79** و**172** من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يتم الأخذ بالرأي المطابق لها، وذلك في حالتين :

[1] - المادة 78 الفقرة 1 من القانون 17-11، المرجع السابق.
[2] - دارين زاقي، المرجع السابق، ص 29، ويمكن مراجعة المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.
[3] - المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[4] - المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق نفسه.
[5] - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 26 – 27.
[6] - المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

أ- عند بت الشكاية من اختصاص المدير الولائي للضريبة فيما يخص الشكاية أي يفوق مبلغها **150** مليون دج.

ب- عند بت الشكاية التي من اختصاص مدير المؤسسات الكبرى والتي يفوق مبلغها **300** مليون دج[1].

إن المشرع قد قام بالأخذ بمعيارين وهما المعيار الإقليمي والمالي، كما يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أن يفوض سلطته في البت في الشكاوى النزاعية للأعوان الخاضعين لسلطته وتحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر من المدير العام للضرائب.

المطلب الثاني: حل منازعات المجال الضريبي عن طريق الطعن أمام اللجان الإدارية

لقد قام المشرع الجزائري بمساعدة المكلف بالضريبة وكذلك إدارة الضرائب وذلك لحل الخلافات الناشئة بينهما وقام بإنشاء لجان للطعن في القرارات الصادرة من الإدارة الجبائية، وقد نظم هذا التعاون من أجل الحصول على نتائج إيجابية.

يعد اللجوء للجان الإدارية اختياري إلا أنه إذا سلك الشاكي طريق القضاء فلا يمكنه اللجوء للطعن الإداري كما ورد في المادة **80** من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة، وبذلك تعد لجان الطعن الإدارية هي محاولة لحل النزاع الضريبي دون الوصول إلى القضاء، وذلك عن طريق تقديم المكلف بالضريبة بالتظلم أمام اللّجان الإدارية للتعبير عن عدم رضاه[2].

ويعتبر تاريخ التبليغ بداية لحساب الآجال الممنوحة من طرف قانون الإجراءات الجبائية للمكلف وذلك من أجل الطعون في قرارات إدارة الضرائب أمام اللجان الإدارية وكذلك أمام المحكمة الإدارية.

سيتم تناول مختلف الإجراءات التي يجب على المكلف بالضريبة أن يقوم بها للطعن أمام هذه اللّجان الإدارية واستبيان أهمية الأعمال والآراء الصادرة عنها وذلك في الفرعين:

[1] - المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[2] - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 44.

الفرع الأول : إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية

نص المشرع الجزائري على لجان الطعن في المواد **80** - **81** و**81** مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم بالطعن قرار[1]، حيث يختلف اختصاص اللجان عن لجنة لأخرى ومن شروط الطعن[2]:

- تسديد **20**٪ من الحقوق التي يجب استيفاءها وكذلك الاستيفاء من أحكام **02-74** من قانون الإجراءات الجبائية.
- إرسال الطعون من طرف المكلف بالضريبة وإخضاع الطعن مشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في ما **73** و**75** وكذلك المادة **80** في الفقرة الرابعة وهي نفس شروط الشكاية.

أولا: تشكيلة لجان الطعن والقضايا التي تتناولها

- تختلف تشكيلة اللجان التي يقوم المكلف بالطعن أمامها وذلك حسب الحالة.
- لجنة طعن الضرائب المباشرة والرسوم على الأعمال، وتنشأ هذه اللجنة لدى كل ولاية وتكون تشكيلتها كالتالي:

أ- لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

1. التشكيلة القانونية:

تنشأ هذه اللجنة على مستوى كل ولاية[3] بالتشكيلة التالية[4]:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.
- عضو واحد من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

[1] - يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، ط 2019، دار همة، الجزائر، 2019، ص 99.
[2] - للمادة 80 من القانون 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، جريدة رسمية عدد 72 الصادرة بتاريخ 2011/12/28.
[3] - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (المرجع السابق).
[4] - حسين طاهري، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية الجزائر 2005، ص 09.

- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب أو ممثلهم الذين على التوالي رتبة مدير أو رئيس مصلحة رئيسية، في حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد.

يمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الضرورة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري، يتولى مهام عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب يعين من طرف المدير الولائي للضرائب. يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه في المادة **65** من قانون الإجراءات الجبائية[1].

2. القضايا التي يختص بها:

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرون مليون دج والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي[2].

ب- لجنة المديرية الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

1. التشكيلة القانونية[3]:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة، برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب، برتبة رئيس مكتب على الأقل.

[1] - يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص 106.
[2] - المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك يمكن مراجعة حسين فريجة المرجع السابق.
[3] - المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل واحد عن غرفة الفلاحة للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل واحد عن مصف الوطني للخبراء المحاسبين.

في حالة الوفاة، أو الاستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيينات جديدة. يمكن للجنة أن تضم، إذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري. يتولى مهام الأمين المقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الجهوي للضرائب. يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة **65** من قانون الإجراءات الجبائية[1].

2. القضايا التي يختص بها:

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشر والرسوم على رقم الأعمال) عشرون مليون دج ويقل أو يساوي سبعون مليون دج والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي[2].

ج- اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

1. التشكيلة القانونية[3]:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا.
- ممثل واحد عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل واحد عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل واحد عن الوزارة المكلفة بالصناعة، تكون له على الأقل رتبة مدير.

[1] - المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، كذلك انظر المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[2] - يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص 108.
[3] - المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

- ممثل واحد عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير.

في حالة الوفاة، أو الاستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد. يمكن للجنة أن تعين، إذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري. يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفته مقررا للجنة. تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، ويعين المدير العام للضرائب أعضاءها[1].

2. القضايا التي يختص بها:

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول ما يأتي:

- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي[2].
- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دج، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

د- لجنة المصالحة: (لجنة التوفيق) تنشأ في كل مديرية

اللجان الثلاثية التي تم ذكرها من قبل وهي لجنة الولاية للطعن، لجنة المديرية الجهوية للطعن واللجنة المركزية للطعن ترفع لديها الطعون في مجال الجباية المباشرة والرسم على القيمة المضافة. أما ما يخص قسم حقوق التسجيل وهي منظمة من المادة **38** إلى المادة **38** مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. ويتم اللجوء إلى هذه اللجنة من إعادة تقدير الرسوم وحقوق التسجيل المصرح بها من طرف المكلف لكي يتمكن من استصدار أمر بتحصيل الرسوم المستحقة عن الأموال المسجلة[3].

1. التشكيلة القانونية:

[1] - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، القانون رقم 17-11، المرجع السابق.
[2] - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 53، 54.
[3] - العيد سلامي، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية، جامعة الحقوق زيان عاشور، كلية الحقوق وعلوم سياسية، الجلفة، 2017، ص 40.

تؤسس لدى مديريات الضرائب على مستوى الولايات لجنة للمصالحة أو التوفيق وهي مشكلة من الأعضاء التالية[1]:

- مدير الضرائب على مستوى الولاية، رئيسا
- مفتش التسجيل
- مفتش من مديرية شؤون أملاك الدولة
- قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية
- ممثل عن إدارة الولاية
- كاتب اللجنة الذي هو مفتش التسجيل[2]، ويعين الأعضاء لمدة عامين تكون وكالتهم قابلة للتجديد.

2. القضايا التي تختص بها:

تختص لجنة التوفيق في التصريحات المقدمة حول ثمن التنازل عن الملكيات العقارية أو التقديرات المقدمة من طرفهم أمام إدارة الضرائب، وعليه فإنه يمكن لإدارة الضرائب أن تعيد تقييم الثمن لكي يتم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، ويكون إما بموافقة تتم بين الإدارة والأطراف (البائع والمشتري) حول الثمن الحقيقي وبذلك يلتزم الأطراف بدفع الرسوم المستحقة على الفارق في التقييم بعد إمضائه من طرفهم والمصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب[3].

أما في حالة عدم التوصل إلى اتفاق حول إعادة التقسيم فإن إدارة الضرائب تطرح النزاع أمام لجنة التوفيق التي تقوم بإعادة التقويم وبعد ذلك يتم تحريك إجراء الحصول على التحصيل الضريبي أو عدم حضور الأطراف فإنه يتم إبلاغهم بقرار اللجنة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام[4] ويكون موضوع الزيادة ساريا للمفعول بعد عشرون يوما من التبليغ برأي اللجنة[5] و بإسقاط المادة **70** من قانون الإجراءات الجبائية على منازعة

[1] - المادة 38 مكرر 2 أ، من القانون 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية عدد 80 الصادرة في 2010/12/29.
[2] - المادة 38 مكرر 2 ب من نفس القانون 10-13.
[3] - سلامي العيد، المرجع السابق، ص 41.
[4] - المادة 38 مكرر 2 د، من القانون 10-13، المرجع السابق.
[5] - المادة 38 مكرر 2 هـ، المرجع السابق نفسه.

الوعاء فإنه نادرا ما تقع الإدارة الضريبية بأخطاء في تأسيس الضريبة لأن الوعاء الضريبي يستخرج من الثمن المعبر عنه من قبل الأطراف المتعاقدة وبالتالي فمنازعات الوعاء الخاصة بالتسجيل تخص حالة إعادة التقدير وذلك نتيجة المكلف من دفع الضريبة أو الغش الضريبي[1] وبذلك يكون الخطأ من قبل المكلف وليس الإدارة الضريبية.

تنشأ في كل مديرية للضرائب لجنة مصالحة في البت في التقديرات الضريبية في مجال التسجيل فقط[2]، كما تقوم بالتلطف[3] بالنظر في طلبات الإلغاء أو التماس في تخفيض أو إلغاء في الضرائب والرسوم وكذلك الغرامات[4].

ثانيا: شروط اللجوء للجان الطعن

1. **توجيه الطعون:** إرسال الطعون من طرف المكلف بالضريبة إلى رؤساء لجان الطعن الإدارية[5].
2. **آجال تقديم الطعون:** ألزم المشرع الجزائري من خلال نص المادة **80-01** من قانون الإجراءات الجبائية، أن اللجوء إلى لجان الطعن يكون في أجل أربعة **(04)** أشهر ابتداءا من تاريخ استلام قرار الإدارة، وبالتالي فإن آجال تقديم الطعون من طرف المكلف بالضريبة أمام لجان الطعن، يكون خلال أربعة **(04)** أشهر من تاريخ استلامه لقرار الإدارة بشأن شكواه والملاحظ من خلال نص هذه المادة، فإن تاريخ احتساب الأجل لتقديم الطعن أمام اللجان ينطلق من تاريخ تبليغ أو استلام قرار الإدارة[6]، والإشكال المطروح في كيفية احتساب الأجل في حالة سكوت الإدارة عن الرد، يسري الأجل في مثل هذه الحالة من تاريخ انتهاء الآجال الممنوحة لإدارة الضرائب للبت أو للفصل في الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة للنظر في محل النزاع.
3. **تقديم الطعون قبل اللجوء للقضاء:** لا يمكن للمكلف بالضريبة الطعن أمام اللجان بعد أن يرفع دعواه أمام الجهات القضائية المختصة، فاللجوء إلى القضاء يسقط الطعون[7].

[1] - شريف بغني، المرجع السابق، ص 304.
[2] - المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[3] - المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[4] - المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[5] - المادة 80، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[6] - المادة 80 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[7] - المادة 80 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع الساق نفسه.

4. شكل ومضمون الطعون: نصت المادة **80-04** من قانون الإجراءات الجبائية أن تخضع الطعون إلى شروط الشكلية وذلك طبقا لأحكام المادتين **73** و**75** من قانون الإجراءات الجبائية، وهي نفس الشروط الشكلية والموضوعية التي تم تناولها في موضوع الشكاية في منازعات الوعاء الضريبي[1].

الفرع الثاني: أعمال لجان الطعن وآراءها

أولا: أعمال لجان الطعن

1. لجنة الولاية للطعن:

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تتم الموافقة على أراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة أيام، ابتداءا من تاريخ اختتام أشغال اللجنة[2].

2. لجنة المديرية الجهوية للطعن:

توجد المديريات الجهوية على المستوى الوطني ولها عدد معين من المديريات الولائية التابعة لها ترفع أمامها التظلمات حيث تجتمع اللجنة بناءا على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

[1] - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[2] - يوسف قاشي، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، المرجع السابق، ص 200.

يجب أن تتم الموافقة على أراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة أيام، ابتداءا من تاريخ اختتام أشغال اللجنة[1].

3. اللجنة المركزية للطعن:

توجد على مستوى وزارة المالية وتجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض، يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين يوما من تاريخ الاجتماع. كذلك يمكن للجنة أن تستمع، لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي.

يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا، يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل عشرين يوما من تاريخ اختتام أشغال اللجنة[2].

4. لجنة المصالحة:

تنعقد اللجنة باستدعاء من رئيسها بالأغلبية وذلك لإعادة التقييم، ويستدعى الأطراف الطالبين الذين لهم الحق في طلب الطعن أمام لجنة المصالحة في مدة لا تقل عن **20** يوما من تاريخ انقضاءها. وتختص اللجنة أساسا بجميع العقود والتصريفات التي تثبت نقل الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية.

[1] - المادة 81 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق نفسه.
[2] - المادة 81 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

ثانيا: آراء لجان الطعن

تقوم لجان الطعن بإصدار آرائها حول الطعون المقدمة لها في أجل **04** أشهر من تاريخ التقديم للجنة الطعن وتبين أسباب الأخذ بتلك الآراء وتبليغها لأطراف النزاع. كما تقوم هذه اللجان بإصدار آراءها بالأغلبية وفي حالة التساوي فإنه يرجح صوت رئيس اللجنة كما يجب توقيع القرار الصادر من طرف هذا الأخير[1]. أما عن الطبيعة القانونية لهذه الآراء فإنها تعتبر إلزامية لكلا الطرفين باستثناء الآراء التي تكون مخالفة للقانون الساري المفعول وذلك[2] وفقا لنص المادة **81** من قانون الإجراءات الجبائية. وفي حالة صدور قرار مخالف فإنه يتم الرفض مع توضيح الأسباب وتبليغ الأطراف بذلك.

فيما يتعلق بإلزامية الآراء فإنها تتسم بصفة الإلزامية بالنسبة للإدارة أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فإنها ليست إلزامية حيث أنه إذا لم يرضى بالقرار الصادر عن لجان الطعن فإن له حق الطعن لجهة أخرى وهي اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة لحل النزاع القائم بينه وبين إدارة الضريبة[3].

الفرع الثالث: صدور آراء اللجان وطبيعتها القانونية

بعد توزيع الاختصاصات على لجان الطعن الإدارية فإنه يجب أن نقوم بإصدار لهذه الآراء وتبليغها، وكذلك الطبيعة القانونية المترتبة عنها وهذا ما سيتم تناوله في هذا الفرع.

أ- صدور آراء اللجان:

تقوم لجنة الطعن بالاطلاع على تقارير المدير الولائي للضرائب مع فحص كل الوثائق المقدمة في الملفات والتأكد من صحتها للفصل فيها، كما يتم سماع أقوال المكلفين بالضريبة باستدعائهم لحضور الاجتماع وتبليغهم قبل **20** يوما من تاريخ انعقاد الاجتماع ولا يصح الاجتماع إلا بحضور أغلبية الأعضاء مع وجوب الموافقة على رأي أغلبية الأعضاء وفي حالة تساوي الأعضاء الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا[4].

[1] - المادة 81، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق نفسه.
[2] - مادة 81، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[3] - المادة 81، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[4] - المادة 81 مكرر الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

تلتزم اللجان بإصدار قراراتها في أجل أربعة **(04)** أشهر ابتداءا من تاريخ الطعن إلى رئيس اللجنة فإن لم تبد اللجنة قرارها في الآجال المذكورة فإنه يعتبر رفضا ضمنيا للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداءا من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تثبت الطعن[1].

ب- تبليغ القرار:

يتم تبليغ المكلف بالضريبة قرارات اللجان الصادرة عن اجتماع يكون موضوعه إما الإعفاء أو التخفيض للضريبة محل النزاع ويتم تبليغ المكلف بالضريبة برأي اللجنة في أجل شهر **(01)** حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري[2].

ج- الطبيعة القانونية لقرارات لجان الطعن:

من خلال مواد قانون الإجراءات الجبائية والمتضمنة مختلف الأحكام فإنه تم تثبيت الطابع الإلزامي لقرارات وآراء لجان الطعن الإدارية. وذلك من خلال المادة **81** في فقرتها الرابعة **(81-04)** من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب القانون رقم **17-11** المتضمن قانون المالية لسنة **2018** والتي تنص: "تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول".

وبالتالي فإن الإدارة الجبائية لا يمكنها الامتناع عن تنفيذ رأي لجان الطعن الإدارية إلا في حالة مخالفتها للقانون[3] وبالتالي فإن طبيعة هذه الآراء بالنسبة للإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة هي اختيارية فبحسب قناعته وعليه يمكن التوجه للطعن القضائي فذلك يكون حسب رغبته.

المبحث الثاني : حل منازعات التحصيل الضريبي

[1] - المادة 81 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[2] - المادة 81 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[3] - المادة 81 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

تقوم الخزينة العمومية بعملية التحصيل الضريبي والتي هي مرحلة إجرائية وذلك لإبراز دور الإدارة في تحصيل حقوقها من طرف المكلف بالضريبة والذي يستفيد من تقديم تظلم إداري سبق أمام إدارة الضرائب بسبب مخالفة إجراءات أو طرق التحصيل أو الآجال، حيث أن المكلف بالضريبة بطبيعته فإنه يقوم بالتهرب الضريبي ويعتبرها ثقلا عليه فإن مصالح إدارة الضرائب المختصة تتدخل في تحصيل هذه الديون بوسائل قانونية.

وسنتناول في هذا المبحث التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي وذلك من خلال التطرق إلى التقنيات القانونية للتحصيل الضريبي والمنازعات التي تدخل في مجال التحصيل الضريبي.

المطلب الأول: الآليات القانونية للتحصيل الضريبي

تأتي مرحلة التحصيل الضريبي حيث يتم إدخال جداول الضريبة بعد التأشير عليها من طرف المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات ثم إرسالها إلى قابض الضرائب للقيام بالتحصيل، والتزام المكلف بالضريبة باستيفاء الدين والإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية لتنفيذ هذا الالتزام جبرا وهذا ما ينشأ المنازعة.

هذا ما سنتناوله في هذا المطلب حيث نقوم بالتعرض لطرق منازعات التحصيل الضريبي في الفرع الأول، أما في الفرع الثاني فسنتناول أشكال منازعات التحصيل الضريبي.

الفرع الأول: أنواع منازعات التحصيل الضريبي

إن مرحلة التحصيل الضريبي هي نقل المستحقات الضريبية من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وتتمثل منازعات التحصيل في:

أ- منازعة التحصيل الودية:

حيث يتضمن إجراء التحصيل الضريبي الودي استدعاء المكلف بالضريبة قصد تسديد مستحقاته طبقا للقوانين المعمول بها أو السارية المفعول[1]. وهي تعني توجه المكلف

[1] - علي شريك، منازعات التحصيل الضريبي مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص إدارة مالية، جامعة زيان عاشور، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، الجلفة، 2017، ص 39.

إلى الإدارة الضريبية لدفع مستحقاته الضريبية من تلقاء نفسه في آجال محددة، وبعد أي إجراء قبل دفع الضريبة باطلا إلا بعد سريان آجال الدفع[1].

يقوم قابض الضرائب بإرسال إنذارات إلى كل مكلف مسجل في جدول التحصيل ويبين الإنذار زيادة مجموع كل حصة[2]. وقد نص المشرع في المادتين **144** مكرر والمادة **144** مكرر المستحدثة، حيث يقوم قابض الضرائب بإرسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل **15** يوم من التبليغ بأول قرار متابعة، كما يمكن له الإبلاغ بواسطة إشعار يحدد طبيعة وقيمة المبالغ التي تم تخصيصها[3].

فوفقا للمادة **144** من قانون الإجراءات الجبائية، فإن المكلف بالضريبة[4] المسجل في جدول الضرائب يكون محل متابعة إذا لم يتحرر من ديونه الضريبية ويعد الإنذار إجراء أولي تبدأ به المتابعة الضريبية والتي تكون بعد يوم من تاريخ الاستحقاق[5]. فقابض الضريبة هو المختص بإرسال الإنذارات وتكون وفقا لشروط، حيث يتم إرفاق الإنذار:

- بحوالة محررة سلفا.
- تكون مرسلة في ظرف مختوم وذلك مذكور في المادة **291** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة.

وبذلك فإن التحصيل يكون بإحدى هذه الطرق[6]:

- ✓ الأولى تكون بطريقة مباشرة، وذلك من خلال قيام المكلف بالضريبة بالتوجه إلى الإدارة الضريبية محل فرض الضريبة طواعية من تلقاء نفسه وهذا هو الأصل طالما أنه يقوم بتقديم جداول الضرائب، وكذلك الوارد والتي تحدد بناءا عليها قيمة الضريبة، ما لم يكن هناك تدليس أو تضليل.
- ✓ أما الطريقة الثانية فتكون عن طريق الأقساط المقدمة في سبيل تخفيف العبئ الضريبي على المكلفين بالضريبة حيث تلجأ السلطات إلى وضع تقنية الأقساط، حيث تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية، حيث يلتزم المكلف بدفع الأقساط وقيمة

[1] - علي شريك، المرجع السابق، ص 40.
[2] - يحي بدايرية، المرجع السابق، ص 60.
[3] - المادة 144 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[4] - المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق نفسه.
[5] - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 19.
[6] - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص ص 23 – 24.

الضريبة المستحقة من خلال القسط، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المالي الجزائري قد أخذ بهذه التقنية في العديد من الضرائب للتخفيف من وقع الضريبة على المكلف وتجعل أدائها سهلا وميسورا كما أنها تضمن للخزينة العمومية موارد مالية مستمرة على مدار السنة.

- ✓ أما الطريقة الثالثة: ففي هذه الحالة يتم اقتطاع الضريبة عند منبعها، حيث يتم دفع الضريبة من طرف شخص آخر غير المكلف القانوني وتطبق هذه الطريقة إذا توافرت العلاقة بين دائنية ومديونية بين المكلف بالضريبة والممول مثل أن يقتطع صاحب العمل قيمة الضريبة من مرتبات وأجور عماله وموظفيه أو أن تقطع إدارة البنك قيمة الضريبة المستحقة على فوائد أموال زبائنها المودعة في حسابات البنك وهذه الطريقة من بين طرق التحصيل التي لا يوجد فيها تهرب ضريبي، فهذه الطريقة تخفض من نفقات التحصيل والجباية، وما يؤخذ عن هذه الطريقة هو أن هذه العملية يتولاها موظف خارج عن دائرة اختصاص الإدارة الضريبية في حساب واستقطاع قيمة الضريبة مما يلحق ضرار بالمكلف والخزينة العمومية وذلك نتيجة للخبرة.

ب- منازعة التحصيل الجبرية:

تعتبر الضريبة إجبارية على المكلف بها، الذي ليس له الخيار في دفعها أو تركها، والمشرع له سيادة إعطاء الطابع الإلزامي، وكذلك صفة الإنفراد في وضع القانون الجبائي، فالدولة تنفرد في وضع النظام القانوني الذي يحكم مادة الضرائب وهذا ما يترتب عليها بعض المنازعات عندما تلجأ الإدارة الضريبية إلى وسائل التنفيذ الجبري للجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية، أي الإجراءات المخولة من طرف المشرع. ويتم تحديد هذه الجداول[1] في التحصيل وكذلك الإنذارات الموجهة للمكلف بالضريبة، حيث منح المشرع إدارة الضرائب إجراءات جبرية من خلال قانون الإجراءات الجبائية وذلك لاستيفاء ديون الخزينة العمومية[2] .

[1] - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 19.
[2] - شريف بغني، المرجع السابق، ص 305.

فمنازعة التحصيل الجبري هي تلك المنازعة التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة إلى القضاء وذلك بسبب شروع إدارة الضرائب في اتخاذ إجراءات التنفيذ ضده حيث يكون معترضا على قيام إدارة الضرائب لاتخاذ تلك الإجراءات لتحصيل دين الضريبة سواء كان الاعتراض على إجراء دقيق أو الحكم في موضوع الحق، فمنازعة التنفيذ تتعلق بالإجراءات التي تقوم بها مصلحة الضرائب لتحصيل دين الضريبة ولا يمكن أن تكون إلا في مرحلة التحصيل الضريبي[1].

عند استحالة استيفاء الإدارة الضريبية لدين الضريبة من مال المكلف تلجأ إلى الطريقة الثانية وهي التحصيل الجبري وفي هذه الحالة تقوم إدارة الضرائب بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية وليس بإرادة المكلفين[2]، وهذه الطريقة لها العديد من الآليات وتختلف من دولة إلى أخرى فهي قد تتخذ أشكالا عديدة أخرى منها، الغلق المؤقت للمحلات، الحجز الإداري، بيع المحجوزات، وكل هذه الأشكال نص عليها قانون الإجراءات الجبائية بالتفصيل. فهذه الإجراءات التنفيذية منصوص عليها في المادة **145** من قانون الإجراءات الجبائية.

أولا: الغلق المؤقت للمحلات المهنية

هو إجراء مستحدث بموجب إعادة المادة **34** من قانون المالية لسنة **2007** ويتم الغلق المؤقت بشروط وهي[3]:

- التنبيه والإخطار: يكون قرار الغلق مسبوقا بتنبيه، وهو إجراء وجوبي يسبق عملية المتابعة، حيث يصدر المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الولائي للضرائب حسب الاختصاص بإصدار قرار الغلق.

- ولا تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر، وإلا كان هذا القرار تعسفيا لأن الغرض من الغلق هو إجبار المكلف على تسديد ديونه الضريبية وليس حرمانه من ممارسة نشاطاته[4].

[1] - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 19.
[2] - شريف بغني، المرجع السابق، ص 305.
[3] - المادة 146 من القانون 05-16 المؤرخ في 2005/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية رقم 71، الصادرة بتاريخ 2005/12/31.
[4] - سليم قصاص، المرجع السابق، ص 59.

- ويتم تبليغ القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي في أجل عشرة أيام لتنفيذ قرار الغلق، فإذا تمكن المكلف بالضريبة من دفع ديونه لإدارة الضرائب أو أنه اكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة خلال عشرة **(10)** أيام من تاريخ تبليغه بقرار الغلق فإن قرار الغلق هذا يتم إيقاف تنفيذه طالما أن المكلف بالضريبة قام بتسديد ديونه أو اكتتاب جدول للتسديد[1]. وعليه، فإن تعذر تحصيل الضريبة بالطرق العادية وحفاظا على أموال الخزينة العامة وبناءا على تقرير المحاسب المتابع فإن المدير الولائي يتخذ قرار بغلق المحل التجاري للمكلف بالضريبة المعني وذلك وفقا للشروط المذكورة أعلاه[2].

ثانيا: الحجز

فالإجراءات الواجب احترامها من طرف الإدارة الضريبية كي يكون الحجز قانونيا تتمثل في:

- إنذار مسبق وتحديد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الضريبية، كذلك إذا لم يقم المكلف بتسديد ما عليه في الآجال المحددة الممنوحة له أو لم يتحصل على أجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة[3].

- إن المشرع الجزائري حفاظا على توازن المراكز القانونية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة ورغم إجازته لإدارة الضرائب بحجز أموال المكلف لاستيفاء ديون الخزينة العمومية، فإنه أوجب عليها[4] إجراءات لابد من احترامها وإلا اعتبر تصرفها باطلا من جهة ومن جهة أخرى أجاز للمكلف أن يعترض على هذا التصرف[5].

- أما العقود من حيث الشكل فهي تخضع لقواعد القانون العام إلا أن الإنذار يمكن أن يكون عن طريق البريد[6].

---

[1] - المادة 146 من القانون 05-16، المرجع السابق.

[2] - باهي هشام، محمد بن محمد، المنازعة الضريبية أمام القضاء الاستعجالي، مجلة دفاتر السياسية والقانون، المجلد 12، العدد 02 الصادرة بتاريخ 2020/06/01، ص 193.

[3] - باهي هشام، محمد بن محمد، المرجع السابق نفسه، ص 194.

[4] - المادة 146 من القانون 05-16، المرجع السابق.

[5] - باهي هشام، محمد بن محمد، المرجع السابق نفسه، ص 193.

[6] - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

ثالثا: البيع

تتم عملية بيع المحجوزات وفقا لشروط البيع المنصوص عليها في المادة **151** من الفصل الثاني، وهي:

- الأخذ برأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب.
- التبليغ والتنفيذ بالبيع، يكون على يد أعوان المتابعة أو المحضر القضائي.
- الترخيص بالبيع، يكون برخصة من الوالي أو أي سلطة أخرى تأخذ مقامه، ولا يوجد ترخيص بالبيع بالنسبة للسلع القابلة للتلف أو التعفن أو التحلل[1].

يعتبر بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل ويكون البيع الجبري في الحجوز الإدارية من سلطات إدارة الضرائب وفقا لأحكام المادة **151 (01** و**02)** والمادة **152** من قانون الإجراءات الجبائية، ويجوز البيع لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل وذلك خلال عشرة **(10)** أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته[2]، والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي فيها إدارة الضرائب حقها من ثمن الأموال المحجوزة كما يعتبر بيع المحجوزات من أخطار مراحل التنفيذ على أملاك المكلف بالضريبة[3].

كما يمكن إجراء البيع بالتراضي في حالة قصور المزاد ويباع المحل التجاري إذا لم يصدر عرض آخر يفوق العرض المسجل، وتسليم طلبات المشتري في الأجل المذكور أي **15** يوما اعتبارا من تاريخ الإعلان الثالث عن طريق الصحافة[4] ويجوز تقديم اعتراض للمدير الولائي للضرائب بعدم احترام إجراءات البيع للمحل التجاري للتصرف لأنه متعلق بإجراءات التحصيل الجبري قبل عرضه على المحكمة[5].

[1] - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[2] - المادة 151 من القانون 05-16، المرجع السابق.
[3] - باهي هشام، محمد بن محمد، المرجع السابق نفسه، ص 195.
[4] - المادة 152 من القانون 05-16، المرجع السابق نفسه.
[5] - المادة 154 من القانون 10-13، المرجع السابق.

ج- منازعات إيقاف التحصيل:

لقابض الضرائب في اختصاص إقليمه الولائي سلطة تحصيل الضرائب[1] والحقوق والرسوم الضريبية خولها له المشرع وذلك بعد التبليغ الرسمي للمكلف بالضريبة[2] بما يتضمنه السند التنفيذي وذلك في أجل **15** يوم، على أن يشمل التكليف على البيانات المعتادة[3].

فضمان التحصيل الجبري يعتبر من امتيازات السلطة العامة المعترف بها لصالح إدارة الضرائب، غير أنه يجوز إجراء التنفيذ الجبري بمجرد التبليغ دون مراعاة الآجال المذكورة في المادة **612** أعلاه وذلك من خلال أحكام المادة **145.**

يجب أن تكون المرسوم والحقوق المستحقة مؤسسة قانون، وعليه فالمكلف بالضريبة الذي لم يتحرر من دينه الجبائي المستحق، يتابع بكل أشكال المتابعات التي تبدأ مباشرة وجوبا بتبليغ سند إجراء المتابعة ثم الحجز أو البيع للأملاك.

إلا أن المشرع منح المكلف بالضريبة حق الاعتراض وذلك بطرح النزاع أمام قاضي الاستعجال لدى القضاء الإداري كتدبير وقتي إلى غاية الفصل في موضوع الدعوى الضريبية[4].

يجوز للمكلف طلب تأجيل الدفع، كما أعطى له حق الاعتراض على المتابعات، كالاعتراض على سند المتابعة أو طلب إيقاف التسديد وذلك طبقا لأحكام المادة **156** من قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على التحصيل مثلما هو منصوص في المادة **154** من نفس القانون المذكور أعلاه.

الفرع الثاني : إجراءات منازعات التحصيل الجبري

إن منازعة التحصيل الجبري هي تلك المنازعة التي يلجأ فيها المدعي إلى القضاء بمناسبة شروع مصلحة الضرائب في اتخاذ إجراءات التنفيذ ضده طالبا إما الحكم في

[1] - علي شريك، المرجع السابق، ص 33.
[2] - المادة 612 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[3] - المادة 613 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع نفسه.
[4] - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 73 – 74.

موضوع الحق أو إجراء وقتي قامت به مصلحة الضرائب وقد منح المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية إدارة الضرائب إجراءات جبرية تقوم بها لاستيفاء ديون الخزينة[1].

فإجراءات التنفيذ تكون اعتراضا[2] على المتابعات حيث تعرض لها في المادة **153** من قانون الإجراءات الجبائية[3]، حيث تكتسي هذه الشكاوى المنصوص عليها شكل اعتراضات وتكون[4]:

- إما على شكل اعتراضات على إجراءات المتابعة عن طريق الاحتجاج الجبري على قانونية (سند المتابعة) شكل إجراء المتابعات.
- وإما على شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بالوعاء وبحساب الضريبة.

من خلال المادة يتضح أن الشكاية في منازعة التحصيل تخضع للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في المواد **72 – 73 – 74 – 75** و**76** من قانون الإجراءات الجبائية وكذلك الآجال الخاصة بها، وبذلك فإن الشكاية المقدمة في منازعات التحصيل تختلف من حيث الموضوع المتناول فقط.

أولا: التحصيل الجبري

يكون التحصيل الضريبي إما وديا أو عن طواعية من المكلف الذي يقوم بتسديد ما عليه من قيمة الضريبة، أو في حالة التحصيل الجبري أين تلجأ فيها الإدارة إلى إتباع الطرق القانونية التي تكفل لها الحصول على الدين الضريبي، وبذلك تنتهي مرحلة التحصيل الودي فور بداية استحقاق الضريبة في ذمة المكلف بها، أي بعد أن تقوم الإدارة بإرسال إنذارات إلى المكلف بالضريبة ولا يستجيب لهذه الإنذارات، فممارسة المتابعات من طرف قابض الضرائب في حق المتدينين بالضريبة لا يمكن أن تبدأ دون أن تدخل الضريبة مجال الاستحقاق ووجوب تحصيلها.

[1] - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 85.
[2] - المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[3] - شريف بغني، المرجع السابق، ص 305.
[4] - المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

بذلك نجد عدم جواز متابعة المكلف بالضريبة في المرحلة التي تكون بين تاريخ بداية الاستحقاق ووجوب تحصيلها، وكل إجراء تنفيذي في حق المكلفين في هذه المرحلة يعد باطلا لأن عملية التحصيل الجبري لا تسري إلا بعد سريان استحقاق الضريبة، فالمشرع المالي قد منح المكلف بالضريبة آجال لدفع ديونه الضريبية طواعية وفي حالة عدم امتثاله للدفع وانتهاء الآجال فإنه يتم الانتقال إلى التحصيل الجبري حيث أن هذه العملية (أي التحصيل الجبري) لا تكون إلا وفقا لشروط محددة قانونا يجب احترامها فتكون هناك خلافات بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية[1].

فالشكاية في التحصيل الجبري تكتسي شكل اعتراض يمس الإجراء ولا يتعلق بأساس الضريبة أي لا يشمل الوعاء، فهو يهاجم الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في متابعة التحصيل وفي قانونية هذا الإجراء من عدمها دون أن ينحصر في الوعاء هذا من جهة ومن جهة أخرى يمكن أن تكون منازعة التحصيل في شكل اعتراض على التحصيل الجبري، وذلك من خلال وجود احتجاج المكلف بالضريبة على وجود إلزام جبري في دفع الحقوق المترتبة عليه وكذا الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة لتحصيل الديون المستحقة للخزينة العمومية ولا يمكن بتاتا الطعن في التحصيل الجبري في حد ذاته لأنه اختصاص أصيل للإدارة الضريبية.

بذلك فالمشرع المالي الجزائري قد قسم هذه الاعتراضات إلى قسمين حيث تكون إما على شكل اعتراض على إجراء المتابعة وإما على شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب.

أ- الاعتراض على إجراء المتابعة:

يعد كل سند يتعلق بالمتابعة كأنه تم تبليغه، ليس لتحصيل القسط الواجب تحصيله عن الحصص المقيدة فيه فحسب وإنما لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي قد يحل استحقاقها قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه[2]. يجب أن يتوفر في إجراء

[1] - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 86.
[2] - يوسف قاشي، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، ص 197.

المتابعة بيانات أساسية وعدم ذكرها يدفع بالمكلف بالضريبة إلى طلب إلغاء السند[1] حيث أنه يمكن للمعترض تقديم شكاية أمام مدير الضرائب أو اللجوء إلى القضاء في أجل شهر ابتداءا من قرار المدير المتضمن قرار الرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني.

لا يقبل الاعتراض إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لصاحب الاختصاص في البت في الشكاية[2] علما أن الاعتراض لا يوقف التسديد للخزينة العمومية وعليه، فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به أو التسديد وفقا للمادة **153** من نفس القانون المذكور أعلاه وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ **08** مارس **2005**، حيث أن الاعتراض لا يقطع تنفيذ المبلغ ومن حق الإدارة متابعة المكلف بالضريبة ومن دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة[3].

ب- الاعتراض على إجراءات التحصيل الجبري (أو إجراء المتابعة):

أساسا بوجود التزام كلي أو جزء منه أو وجود الوفاء به ويباشر الاعتراض بنفس إجراءات الاعتراض على سند المتابعة سواء تعلق بالتظلم أمام المدير الولائي للضرائب أو رفع الأمر إلى القضاء، والاعتراض ليس له أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب[4].

عليه، فإنه يتضح من خلال المادة أن الشكاوى في منازعات التحصيل الضريبي تكون على شكل اعتراض يمس الإجراء[5] وليس متعلق بأساس الضريبة، بمعنى أنه يتعلق بالإجراءات التي قامت بها الإدارة الضريبية بإتباعها للتحصيل وكذلك شرعية الإجراء (أي كونه قانوني أو غير قانوني)، كمنازعة قرار الغلق وكذلك الحجز الإداري وإما في منازعات توقيف التحصيل ويكون إما بطلب تأجيل الدفع أو الاعتراض على الإجراءات وكذلك طلبات الاسترداد، الإعفاء والتقادم.

[1] - المادة 154 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[2] - سلامي العيد، المرجع السابق، ص 56.
[3] -.فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 60.
[4] - سلامي العيد، المرجع السابق، ص 53 – 54.
[5] - باهي هشام و محمد بن محمد، المرجع السابق، ص199.

كما يمكن أن يكون في شكل اعتراض على التحصيل الجبري باحتجاج المكلف بالضريبة بإلزامية دفع الحقوق المترتبة عليه وهو ما يبرز امتيازات السلطة التي أقرها القانون لإدارة الضرائب لتحصيل الديون لخزينة الدولة، إلا أنه لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة رغم أنه يتعلق بالموضوع ومن ذلك استثنى المشرع المكلف بالضريبة من هذا الإجراء في حالة تقديمه للضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب[1].

ثانيا: طلب إيقاف التسديد:

إن النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب سواء خاصة مع امتيازات قابض الضرائب في مباشرة إجراءات التحصيل والتي منحها له المشرع المالي من خلال قانون الإجراءات الجبائية لاستيفاء ديون الخزينة، حيث تظهر هذه الرقابة في مدى احترام قابض الضرائب للإجراءات المتعلقة بتوجيه الإنذار وبعدها مباشرة إجراءات التحصيل[2]. إضافة إلى ذلك فإن المكلف الذي ينازع في صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه فإنه يجب عليه التماس وقف دفع الجزء المنازع فيه من هذه الضريبة وعلى المكلف بالضريبة أن يقوم بتقديم ضمانات تضمن تحصيل الضريبة[3].

فمنازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في تقديرها للضريبة أو إجراءات التسديد بصفة عامة مهما كان موضوع المنازعة لا يوقف التسديد إلا بأمر من قاضي الاستعجال[4]، حيث تخضع إجراءات التحصيل التي يتخذها قابض الضريبة لاستيفاء ديون الخزينة العمومية لرقابة القاضي الإداري[5].

كما أجاز المشرع الجزائري للمكلف بتقديم شكوى ضمن الشروط المحددة في المواد **72** إلى **76** من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يطلب فيها صراحة بتطبيق المادة **74** من قانون الإجراءات الجبائية بخصوص إيقاف التسديد، ويجوز أن تكون هذه الضمانات مبالغ مالية توضع لدى أمين الخزينة في حساب خاص، أو عقار يسجل بخصوصه بها

[1] - سليم قصاص، المرجع السابق، ص 55.
[2] - سلامي العيد، المرجع السابق، ص 53.
[3] - المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[4] - فوضيل كوسة، المرجع السابق، ص 84.
[5] - سلامي العيد، المرجع السابق، ص 60.

لصالح الخزينة. فإذا احترمت فيه الإجراءات والشكل القانوني فإنه يجوز للمعني إبرام اتفاق الضمان لدى القابض المختص إقليميا بعد إعلامه من طرف المدير الولائي للضرائب بنية المكلف بالضريبة التي أفصح عنها في طلبه الخاص بإيقاف التسديد، وباعتباره المسؤول المباشر عن تحصيل هذه المبالغ المتنازع عليها[1]، يقوم باستدعاء المكلف المعني ليبرم معه الاتفاق المتعلق بالضمان الخاص بالمبلغ المطلوب مع الأخذ بعين الاعتبار[2].

- وضعية المكلف اتجاه الإدارة الضريبية لقيامه بتسديد ما عليه في الآجال المحددة.
- إيداع تصريحاته في آجالها هذا إذا كانت قيمة الضمان كافية لتغطية الدين المتنازع فيه، أما إذا كانت قيمة الدين غير كافية فيجب على القابض إبلاغ المدير الولائي بذلك لاتخاذ القرار اللازم.

ثالثا: الفصل في الاعتراض الخاص بمادة التحصيل الضريبي

أولا: قبول الاعتراض

لقد تناول المشرع المالي الجزائري الشكاية في صيغة اعتراض بحجة دفع مبلغ الضريبة وجوبا حسب المادة **153** مكرر كما ألزم تدعيم الاعتراض بوسائل إثبات حسب المادة **153** من قانون الإجراءات الجبائية مع وجوب احترام الآجال المحددة في الشكاية (الشروط الشكلية والموضوعية) واحترام آجالها، أما الإثبات فيكون بجميع الوسائل المتاحة للمكلف، وعليه فإنه يجب التأكد من صحة الالتزام بالتسديد، ويجب التأكد من كافة الشروط فيعد احترام تقديم الشكاية أو التظلم الإداري المسبق أو الاعتراض الذي يكون في آجال محددة، يجب إثبات استلام الاعتراض[3].

التظلم الإداري المسبق لابد منه، فهو حق منحه المشرع الضريبي للمكلف يسلكه قبل اللجوء إلى القضاء ويقدم إلى الإدارة الضريبية[4]، بهدف إعادة النظر. ويتم البت في الشكاية حسب الاختصاص في أجل شهرين من تاريخ تقديم الاعتراض، وفي حالة عدم

[1] - سليم قصاص، المرجع السابق، ص 64.

[2] - تنص المادة 74 – فقرة 01 من القانون 16-14 المؤرخ في 2017/12/28، المتضمن قانون المالية 2018، الجريدة الرسمية عدد 76 الصادرة بتاريخ 2017/12/28، على: "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى ضمن الشروط المحددة في المواد 72-73 – 75 من قانون الإجراءات الجبائية ... الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان التحصيل ...".

[3] - المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

[4] - أحمد أبو صياح ومحمد غرايبية، الاعتراض الإداري على وعاء الضريبة، مجلة المنارة، المجلد 24 عدد 2، 2018، ص 102.

رضى المكلف بالضريبة بالقرار الصادر يمكنه اللجوء إلى المحكمة الإدارية وذلك يرفع دعوى قضائية أمامها[1].

من المتفق أن الاعتراض قد أوجده المشرع لمراعاة مصلحة المكلف، حيث أن المشرع قد منح هيئة الاعتراض صلاحية البت في الاعتراض عند تغيب المكلف[2]. فالتحصيل الضريبي متعلق بالإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان التحصيل، وعليه فإن التحصيل الذي يكون بمرحلتين، إما تحصيل ودي بإرسال الإنذارات أو التحصيل الجبري.

ثانيا: أما الطعن في الاعتراض:

فقد قام المشرع الجزائري بإنشاء لجان إدارية لحماية المكلف بالضريبة بصفته الطرف الأضعف في العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من جهة أخرى، وذلك بسبب الطابع السلطوي الذي منحه المشرع والذي يعتبر من الامتيازات القانونية لإدارة الضرائب. وقد تناول المشرع الجزائري الطعن أمام اللجان الإدارية في المواد **80–81** من قانون الإجراءات الجبائية وكذلك المادة **81** مكرر.

فالمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ في شكايته من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب، فإنه له حق اللجوء إلى لجنة الطعن، المختصة في أجل أربعة أشهر ابتداءا من تاريخ استلام قرار الإدارة[3].

تكون تشكيلة اللجان حسب اختصاصها، تم تقسيم اللجان إلى ثلاثة لجان إدارية وذلك للفصل في المنازعات الضريبية داخل الإدارة، وتتمثل هذه اللجان في لجنة الدائرة، والتي تم إلغاءها بعد قانون المالية **2016** حيث كانت تختص بالمنازعات التي تقل عن **02** مليون دج.

[1] - المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق نفسه.
[2] - أحمد أبو صياح ومحمد غرايبية، المرجع السابق، ص 09.
[3] - المادة 80 من القانون رقم 11 – 16، المرجع السابق.

أما لجنة الطعن الولائية، فقد نصت عليها أحكام المادة **81** مكرر، أما اللجنة المركزية فهي مستحدثة بموجب المادة **81** مكرر من قانون الإجراءات الجبائية[1]. أما الشروط العضوية لكل لجنة فإنها تكون محددة حسب اختصاص كل لجنة مع الالتزام بالسر المهني[2]. أما ما يخص الاختصاصات لهذه اللجان، فهي تختص في إبداء الرأي حول العمليات التي يتقدم بها المكلف شريطة أن لا يكون قد دفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، كما يجب أن يكون كذلك قد قام بتظلم مسبق أما مدير الضرائب مع احترام المواعيد المحددة قانونا.

إن آراء اللجان نافذة وسارية المفعول عدا التي تكون مخالفة للقانون[3] الساري المفعول. كما تقوم هذه اللجان بدراسة شكاوى المكلفين بالضريبة وذلك قبل **20** يوما من تاريخ الاجتماع لسماع أقوالهم[4].

بعد اجتماع اللجنة والتي تكون بوجود أغلبية الأعضاء ويكون قرارها خلال مدة أربعة أشهر مع ذكر الأسباب التي أدت إلى الأخذ بذلك القرار.

أما لجان المصالحة، فهي لجنة حديثة تقوم على إيجاد حلول ودية بين المكلف بضريبة التسجيل وإدارة الضرائب، حيث أن مجال اختصاص لجنة المصالحة بحقوق التسجيل[5].

ثالثا: تبليغ القرار:

يجب على إدارة الضرائب تبليغ قرار الشكاية بموجب رسالة مع إشعار بالاستلام، ويعتبر تاريخ التبليغ بداية لحساب الآجال التي منحت للمكلف من أجل تقديم الطعون بقرار إدارة الضرائب أمام اللجان الإدارية. إلا أن المشرع منح المكلف بالضريبة حق الاعتراض وذلك بطرح النزاع أمام قاضي الاستعجال لدى القضاء الإداري كتدبير وقتي إلى غاية الفصل في موضوع الدعوى الضريبية[6].

[1] - المادة 81 مكرر من القانون 17-11، المرجع السابق.
[2] - المادة 65 من القانون 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية عدد 82 الصادرة في 26 ديسمبر 2006.
[3] - المادة 80 من القانون 11-16، المرجع السابق.
[4] - المادة 81 مكرر، المرجع السابق.
[5] - الأمر رقم 76 – 105، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، المرجع السابق.
[6] - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 73 – 74.

يجوز للمكلف طلب تأجيل الدفع لأحكام المادة **156** من قانون الإجراءات الجبائية كما أعطى له حق الاعتراض على المتابعات، كالاعتراض على سند المتابعة أو طلب إيقاف التسديد، كما يمكن للملف بالضريبة الاعتراض على التحصيل الجبري هو منصوص في المادة **156** من قانون الإجراءات الجبائية[1].

الفرع الثالث: المقارنة بين منازعات الوعاء والتحصيل الضريبي

1. منازعات الوعاء:

- هو كل الإجراءات المرتبطة بالوعاء الضريبي، حيث تتعلق بأساس فرض الضريبة[2].
- تكون طلبات المكلف بالضريبة متعلقة بمراجعة طريقة حساب الضريبة في مرحلتها الإدارية[3].
- أن يتعلق الأمر بتقييم رقم الأعمال، فالمنازعات الضريبية الخاصة بالوعاء تستوجب تظلم إداري مسبق أو شكاية مسبقة كما سماها المشرع المالي في القوانين الجبائية والتي يتم إرسالها إلى المدير الولائي للضرائب وذلك مع احترام الإجراءات اللازمة والآجال القانونية حيث له حق المناقشة الشفوية والكتابية، تكون العمليات والبيانات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقادمة ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقاربة.
- فمنازعات الوعاء تدور حول الخطأ في وعاء الضريبة أو الحساب أو الاستفادة من حقوق يقررها القانون الجبائي[4].

2. منازعات التحصيل الضريبي[5]:

- اعتراف المكلف بالضريبة، أي بأساس فرض الضريبة.
- النزاع بين الإدارة والمكلف بالضريبة، يكون في الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي عند عدم احترام الآجال أو عدم الإبلاغ عن البيع .

---

[1] - المادة 156 من القانون 16-14، المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية 2017، الجريدة الرسمية عدد 77 الصادرة في 28 ديسمبر 2016.

[2] - المادة 70 من القانون رقم 16-14، المرجع السابق نفسه.

[3] - علي شريك، المرجع السابق، ص 08.

[4] - سلامي العيد، المرجع السابق، ص 83.

[5] - علي شريك، المرجع السابق، ص ص 08 – 09.

- الإقرار برقم الأعمال أو الربح المحقق.
- و يكون التحصيل الضريبي بمرحلتين الأولى تكون عن طريق التحصيل الودي والثانية تكون عن طريق التحصيل الجبري وعليه فإن منازعة التحصيل الضريبي تكون متعلقة بالإجراءات المتخذة والشرعية الإجرائية لمعمليات المتابعة من قبل الإدارة لضمان التحصيل.

المطلب الثاني: حل منازعات التحصيل الجبري

تتمثل منازعات التحصيل الجبري في طلبات تأجيل الدفع واسترداد المحجوزات وكذلك التقادم وقد تم النص عليها في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

الفرع الأول : استرداد المحجوزات وتأجيل الدفع

أولا: استرداد المحجوزات

تقوم الإدارة الجبائية وفقا للإجراءات المحددة في المواد **145** و**146** من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بعد إخطار المكلف بالضريبة وجوبا بأنه سيتم الحجز على أمواله وذلك بناءا على تقرير من المحاسب المتابع يقوم المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي[1] كل حسب اختصاصه وإذا لم يتم التسديد في الآجال الممنوحة فإنه يتم البيع بالمزاد العلني[2]. وعليه، فإنه للمكلف إمكانية طلب إلغاء هذا الإجراء واسترداد محجوزاته شرط أن يقوم بطلب أمام المدير الولائي الذي يقوم بتبليغ قابض الضرائب بتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع.

فالمكلف بالضريبة الذي لم يرضيه هذا القرار أو لم يتلق أي جواب في الآجال المحددة له أنه يرفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية ضد المحاسب القائم بالحجز وذلك بعد انقضاء الأجل الممنوح للقابض المؤهل للبحث في الموضوع والمحدد بـ شهر **1.**

[1] - يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص 159.
[2] - يوسف دلاندة، المرجع السابق نفسه، ص 159 - 100.

وفي نفس الموضوع أصدرت الغرفة الثانية لمجلس الدولة بملف تحت رقم **005543** بتاريخ **15** أكتوبر **2002** والقضية الخاصة بمدير الضرائب لولاية البليدة ضد ص ع ك[1].

حيث أن رفع الحجز المفروض على المكلف بالضريبة يجب أن يكون مؤقت وكان يجب أن يثبت المكلف أن المبلغ المطلوب تم دفعه.

وهذا لا يعني أن الطعن يلغي عمليات الدفع، فإذا كانت عليه ديون يقوم إدارة الضرائب بخصمها قبل استرداد الأموال المحجوزة أما إذا كان بريء الذمة فله الحق بالمطالبة باسترداد أمواله وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ **20 ماي 2003**" لكن حيث تبين الخبير المذكور من خلال تحققه من رقم الأعمال المستأنف أن النسب المعتمدة لاحتساب الضريبة على الربح والضريبة على الدخل الإجمالي غير مطابقة للمادة **141** من قانون الضرائب المباشرة، مما يجعل الضريبة المدفوعة تفوق الضريبة المستحقة[2]، وحيث أن مناقشة المستأنف عليها من مديرية الضرائب للخبرة وطلبها رفض نتائجها غير مبررة لعدم استنادها على أي نص قانوني لإثبات احترامها للمادة **141** من قابض المباشرة عند تأسيسها[3]، حيث أنه يتعين بالتالي:

- المصادقة على الخبرة المنجزة بتاريخ **26 أوت 2001**، ونتيجة لها إلزام الإدارة بإرجاعها للمستأنف (ب،خ) مبلغ **1 282 608,00** دج الممثل للفارق ما بين المبالغ المدفوعة والمحصل عليها من طرف قابض الضرائب وقدرها **2 709 585,00** دج، والمبالغ المستحقة المقدرة من طرف الخبير بـ **2 420 011,00** دج، ويخصم منها المبلغ الإجمالي للتخفيض الذي استفاد منه المستأنف في إطار الشكوى الضريبية السابقة للدعوى وقدره بـ **993 035,00** دج، ويتبين من قرار مجلس الدولة أن جزاء مخالفة مبدأ المشروعية من طرف إدارة الضرائب، بخصوص النسب المعتمدة لاحتساب الضريبة على الربح والضريبة على الدخل الإجمالي غير المطابقة على القانون يكون بإلغاؤها[4].

[1] - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 97.
[2] - فدوى خنفري – علي يزيد، موقف المشرع الجزائري من منازعات التحصيل، المجلة الجزائرية للأمر الإنساني، السنة الخامسة، المجلد 05 العدد 1 جانفي 2020، ص 621.
[3] - فدوى خنفري، المرجع السابق، ص 621.
[4] - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 98.

- لا يجوز إبلاغ المحكمة الإدارية قبل انقضاء الأجل الممنوح للمدير للفصل، وتبت المحكمة الإدارية حصريا وذلك وفقا للتبريرات المقدمة لمدير الضرائب ولا يرخص للمجتمع بتقديم وثائق ثبوتية أخرى غير تلك المدعمة لطلبه أو تصريح بوقائع غير تلك المعروضة في طلبه[1].
- فالنص الضريبي يجب تفسيره في ضوء المصلحة الاجتماعية التي هي هدف القانون حيث أن النصوص القانونية لا تصاغ من فراغ، فالمشرع الجزائري يسعى دائما إلى حماية أموال المكلف بالضريبة حيث يمكن لهذا الأخير استرجاع مبالغة المدفوعة إلى الإدارة الجبائية دون وجه حق[2].

ثانيا: طلبات تأجيل الدفع

إن الاعتراض في منازعات التحصيل الضريبي لا يوقف دفع الديون المتنازع فيها غير أن أحكام القانون الجبائي من خلال قانون الإجراءات الجبائية فإنه قد منحت المكلف بالضريبة وذلك بناءا على طلبه تأجيل تسديد الضريبة والرسوم والحقوق بمختلف أنواعها وكل دين تتكفل به الإدارة الجبائية وذلك إما وفق رزنامة زمنية أو بأقساط وذلك مع مراعاة ظروف وإمكانيات المكلف بالضريبة[3].

لقد منح المشرع لقابض الضريبة أن يشترط على المكلف بالضريبة أن يقوم بتقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضريبة[4]، كما أجاز له أن يقوم بالحجز التحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها[5].

فإن المكلف بالضريبة بطلبه تأجيل الدفع يكون راض رغم عدم مقدرة سداده دفعة واحدة. وقد قام المشرع الجزائري بمنح التأجيل القانوني وذلك مع دفع أولي وقام بتخفيض نسبة قيمة الضمان إلى **10**٪.

[1] - المادة 154 من القانون رقم 10-13، المرجع السابق.
[2] - فدوى خنفري، المرجع السابق، ص 622.
[3] - سليم قصاص، المرجع السابق، ص 92.
[4] - المادة 156 من قانون 16-14، المرجع السابق.
[5] - المادة 74 من القانون رقم 16-14، المرجع السابق.

يكون طلب الإرجاء بالدفع وذلك بتوجيه شكاية إلى إدارة الضرائب للنظر في صحة مقدار الضرائب المفروضة وتكون الشكاية وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد **72 – 73 – 75** و**76** من قانون الإجراءات الجبائية.

يلتمس المكلف بالضريبة الذي يكون في حالة عوز أو ضيق الحال الذي يؤدي به إلى العجز في التسديد قيمة الدين الضريبي[1] بطلب من المدير الولائي للضرائب الذي يتبع محل فرض الضريبة مع إرفاقها بملف بالإضافة إلى الجداول التي سجلت فيها الضريبة مع وصل دفع غرامات التأخير، حيث يقوم مدير الضرائب أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض وهي لجنة التلطيف[2] وتتكون هذه اللجنة من :

- المدير الولائي للضرائب
- المدير الفرعي للمنازعات
- المدير الفرعي للمراقبة الجبائية
- المدير الفرعي للتحصيل
- قباضة الضرائب
- رئيس مفتشية الضرائب

ويتم إحداث هذه اللجنة وتشكيلها بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

إن طلب الإرجاء يعد شكل من أشكال منازعات التحصيل حيث تنص المادة **74** من قانون الإجراءات الجبائية حيث أنه إذا تم الإرجاء القانوني إلى غاية صدور القرار النهائي في النزاع وذلك بشروط يجب توفيرها وهي :

- أن يقوم المكلف بالضريبة بالتقيد بأحكام المادة **74** من قانون الإجراءات الجبائية بخصوص الإرجاء والتي هي موضوع الشكاية.
- تحديد المبلغ الذي يطلب تخفيضه.
- دفع مبلغ **30**٪ من الضرائب المتنازع فيها.

[1] - المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[2] - المادة 93 من القانون 11-16، المرجع السابق.

تقوم المصلحة المختصة في إدارة الضرائب بالولاية بتحديد مبلغ الضريبة الذي هو موضوع الشكاية التي تم قبولها شكلا، ويتم إبلاغ القابض الذي يجعل المكلف بالضريبة بتقديم ضمانات تضمن تحصيل الضريبة التي تم تأجيلها.

لقابض الضريبة السلطة بالقبول أو الرفض للشكاية وذلك بتقدير الضمانات المناسبة وفي حلة رفض إدارة الضرائب طلب المكلف، حيث يجوز للمكلف بالضريبة اللجوء للقضاء المختص.

وعليه، فإنه يتم منح التأجيل القانوني في أجل أقصاه **360** شهرا من تاريخ دفع مبلغ أولي أدناه يساوي **10**٪ من مبلغ الدين الجبائي[1].

لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم بالاحتجاج بالمادة **12** من المرسوم **88-63** المؤرخ في **18 مارس 1963**[2].

الفرع الثاني: تقادم دعوى التحصيل الضريبي والإعفاء

أولا: تقادم دعوى التحصيل الضريبي

لقد وضع المشرع المالي الجزائري قواعد تعمل بها إدارة الضرائب وذلك لتحصيل الديون الضريبية وذلك بشتى الطرق القانونية. ومع مراعاة أحكام المادة **106** من قانون الإجراءات الجبائية، حيث حدد الأجل للإدارة بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة[3] التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو، أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضريبة المعنية.

وعليه، فإن إدارة الضرائب لها حق المطالبة بالتحصيل وذلك بالتقادم لعدم مباشرة أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة **04** سنوات متتالية[4]، وذلك بموجب المادة **159** من قانون الإجراءات الجبائية.

[1] - المادة 156 قانون 16-14، المرجع السابق.
[2] - المادة 157 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع نفسه.
[3] - المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق نفسه.
[4] - المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

يبدأ سريان التقادم من يوم وجوب تحصيل الديون المفروضة من يوم وجوب تحصيل الديون المفروضة على المكلف، وبالتالي تتقادم دعوى التحصيل إذا توفرت شروط قيامه[1]. وتتوقف الاستفادة من الإرجاء القانوني إلى غاية الفصل في الطعن.

قد قام المشرع بتمديد آجال التقادم بسنتين، إذا قامت الإدارة بإثبات أن المكلف بالضريبة قد لجأ إلى إحدى الطرق التدليس وبذلك ترفع دعوى على المكلف، وذلك حسب المادة **104** قانون الإجراءات الجبائية ، حيث يتعرض إلى عقوبات قمعية.

كذلك استدراك محل السهو والأخطاء، يتم إضافة سنتين في هذه الحالة، كما تمنح نفس الآجال للإدارة لكي تقوم بإدراج التحصيل والجداول الإضافية.

كما أجاز المشرع المالي للإدارة الضريبية باستدراك كل خطأ يرتكب سواء تعلق الأمر بنوع الضريبة أو يمكن فرضها بالنسبة لأية ضريبة من الضرائب أو رسم من الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى وكل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه، إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية أو على أثر فتح تركة مكلف بالضريبة أو تركة زوجه، ودون الإخلال بالأجل المحدد في المادة المذكورة سابق **(أي المادة 106)**، يمكن تداركه إلى غاية القضاء السنة الثانية التي تلي السنة التي تلي صدر فيها القرار الذي أنهى الدعوى أو التي تم فيها التصريح بالتركة[2].

إن التقادم يفقد فيه القابضون حق المراجعة وتسقط كل دعوى في حالة عدم اتخاذهم أي إجراء خلال الأربع سنوات المتتالية، ويكون ذلك ابتداءا من يوم وجوب التحصيل، أما الرسوم على المداخيل فيكون ابتداءا من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم، أما الغرامات الثابتة، ذات الطابع الجبائي حيث يبدأ ابتداءا من اليوم الأخير الذي ارتكبت أثناءها المخالفة، أما في حالة التدليس فإنه يمدد الأجل بسنتين[3].

[1] - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 121.
[2] - المادة 107، الفقرة 1 و2 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[3] - تنص المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " .... يحدد الأجل المتاح للإدارة بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب ..." وتمدد الآجال المنصوص عليها أعلاه إلا بسنتين ...".

ثانيا: الإعفاء الضريبي

يمكن للكلف أن يطلب الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا وذلك في حالة ضيق الحال التي تضعه في حالة العجز من دفع الضرائب المفروضة كما منح المشرع للإدارة الضريبية إمكانية التخفيضات التلقائية وفي أي وقت تخفيض الحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والمرسوم بالنسبة للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها ويجوز لمفتشي الضرائب أن يقترحوا تخفيض للحصص المنصوص عليها[1] وبصرف النظر عن الآجال العامة متقادم[2].

1-تقديم طلب الإعفاء:

لقد خول المشرع المالي الجزائري إمكانية طلب الإعفاء الضريبي لكلا أطراف النزاع (المكلف بالضريبة وكذلك الإدارة الضريبية).

أ- تقديم طلب الإعفاء من قبل المكلف بالضريبة:

تقدم الشكايات إلى المدير الولائي للضرائب من قبل المكلف بالضريبة الذي يتبع مكان فرض الضريبة وذلك لالتماس الإعفاء أو التخفيض في الضرائب أو الغرامات الجبائية مع إرفاقها بالإنذار وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجداول التي سجلت تحتها الضريبة[3] إذا كانت الشكاية تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانيات البلديات فإنه يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي ويتم تحويلها للجنة المختصة للبت فيها[4].

ويكون الطلب أمام لجنة التلطف[5] أيضا حيث يقوم المكلف بالضريبة بطلب التماس الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة قانونا وذلك عندما يكون المكلف في حالة عوز أو ضيق الحال.

---

[1] - المادة 95 من القانون 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 المتضمن قانون المالية 2016، الصادر بموجب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، جريدة رسمية عدد 79 الصادرة في 20 ديسمبر 2018.

[2] - المادة 96 الفقرة 1 من القانون 16-14، المرجع السابق

[3] - فدوى خنفري، المرجع السابق، ص 629.

[4] - المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

[5] - المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية.

يقوم المكلف بالضريبة بطلب المحنة أي كل ما يخص الحقوق وغرامات الوعاء التي تظهر في جداول الضرائب ويكون ذلك من خلال الوارد وفي هذه الحالة فإن المكلف بالضريبة يقوم بدفع ضمانات تكون من **20** إلى **30**٪ من الضريبة المفروضة[1]. أما طلبات إلغاء غرامات الوعاء، وتكون بتقديم شكاية عن الوارد الذي تظهر فيه غرامات الوعاء، حيث أن المكلف مجبر على دفع الحقوق المفروضة، أما مبالغ الغرامات فإن اللجنة هي التي تأخذ القرار في الإلغاء الكلي أو الجزئي، إلا أن الضريبة الوحيدة (الرسم على القيمة المضافة)[2].

ب- طلب الإعفاء من قبل قابض الضرائب:

يجوز لقابض الضرائب أن يطلبوا إبتداءا من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل قرار انعدام القيمة لحصص الضرائب والرسوم الجبائية وشبه الجبائية الغير قابلة للتحصيل[3]. ومن شروط تقديم طلبات قابض الضرائب نجد:

- تقديم الطلب بناءا على أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل.
- هذا الطلب يبرئ فيه مسؤولية قابض الضريبة ولكنه لا يبرئ فيه ذمة المكلفين بالضريبة لأنه بإمكانه إجراء تحصيل قسري إذا تيسر حالهم وتحسنت أوضاعهم المالية.
- لا يجوز أن يكون طلب الإبراء من الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الجداول.
- صدور حكم الإلغاء من طرف مدير الضرائب للولاية وفقا للمادة **54** الفقرة **3** من قانون الإجراءات الجبائية.
- عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل تعتبر الحصص التي يتم تحصيلها في حكم الملغاة.

2-أشكال الإعفاءات:

لقد منح المشرع حق الإعفاء ويكون ذلك إما إعفاء مؤقت أم دائم.

[1] - المادة 51 من القانون 17-11، المرجع السابق.
[2] - المادة 51 من القانون 17-11، المرجع السابق نفسه.
[3] - المادة 94 من القانون 17-11، المرجع السابق.

أ- الإعفاءات الجزئية أو المؤقتة:

وتكون هذه الإعفاءات لمجموعة من النشاطات مثل:

تستفيد المنشآت السياحية المحدثة من مستثمرين وطنيين من الإعفاء وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ **28 سبتمبر 1998**، حيث أنه بمقتصد قانون المالية لسنة **1990** تعفى المنشآت السياحية من دفع الضرائب لمدة **10** سنوات[1].

وتنص المادة **13** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث **(03)** سنوات ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وتمدد هذه الفترة بسنتين **(02)** عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث **(03)** عمال على الأقل لمدة غير محددة ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة للتسديد[2].

ب- الإعفاءات الكلية:

يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبية على الدخل الإجمالي لمدة عشر سنوات الحرفيون التقليديون وأولئك الذين يمارسون نشاط حرفي فني، كما تستفيد النشاطات المعلن عن أولويتها ضمن المخططات التنموية أو المتعددة السنوات من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات[3].

وكذلك تستفيد لمدة خمس سنوات **(05)** ابتداءا من السنة المالية **2001** عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير، عدا النقل البري والبحري والجوي وإعادة التأمين على البنوك، ولا يمنح هذا الأخير إلا للمؤسسات التي تلتزم بإعادة استثمار الأرباح المحققة

[1] - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 108 – 109.
[2] - فدوى خنفري، المرجع السابق، ص 628 – 629.
[3] - فدوى خنفري، المرجع السابق، 629.

بعنوان هذه العمليات وذلك وفقا لشروط وآجال منصوص عليها في المادة **142** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1].

ج- الإعفاءات الدائمة:

يعفى من الضريبة أصحاب المهن الحرة الذين لم يمارسوا أي نشاط قبل إنشاء التعاونية في إطار تشغيل الشباب[2].

إعفاء التعاونيات الفلاحية والصناديق الجهوية التابعة له للعمليات المرتبة بتأمين الأخطار الفلاحية، باستثناء عمليات التأمين ذات الطابع التجاري، تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية على أرباح الشركات[3].

ح- الأثر القانوني للإعفاءات:

في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة للتصريحات الجبائية اللازمة وكذلك حالة عدم احترام المكلف بالضريبة الآجال القانونية المخولة له لتبليغ إدارة الضرائب بنسب الأرباح التي يخضع لها في نشاطه وبذلك ففي هذه الحالات، فإن المكلف يفقد الحق في الإعفاء[4].

3-البت في طلب الإعفاء[5] واتخاذ القرار: تخول سلطة البت في شكاوى المكلفين بالضرائب.

أ- **للمدير الجهوي المختص إقليميا:** يبت في طلبات التي يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو التخفيف **5.000,00** دج.

ب- **مدير الضرائب بالولاية:** يبت في طلبات المكلفين التي تقل حصتها المطلوبة للتخفيض أو التخفيف مبلغ **5.000.000** دج أو يساويه. وأي قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية فإنه قابل للطعن أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا.

---

[1] - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 112 – 117.
[2] - فضيل كوسة، المرجع نفسه، ص 112.
[3] - فدوى خنفري، المرجع السابق، ص 630.
[4] - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 117.
[5] - المادة 93 الفقرة 3، من القانون 12-12 المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية عدد 72 في فقرتها الثالثة: "...عندما يصبح التخفيض المشروط نهائيا بعد استيفاء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة، لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها.

4- التحقيق في الطلب:

يسجل الطلب في سجل خاص ثم يوجه إلى المفتشيات المعنية ويقوم رئيس مفتشية الضرائب بالتحقيق في صحة المعلومات المقدمة من طرف قابض الضرائب خاصة عند اتخاذ كافة إجراءات التحصيل.

الفرع الثالث: أسباب قيام المنازعات الضريبية

إن العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة هي ودية في الأصل، حيث أن كلا الطرفين يخضعان للقانون الضريبي، إلا أنه وبالرجوع إلى المحاكم الإدارية تجد أن أروقتها تعج بالمنازعات الضريبية بمختلف قضاياها، ويمكن إرجاع هذه الأسباب التي تقوم بإثارة هذا النوع من المنازعات إلى:

1. أسباب متعلقة بالقانون الضريبي:

يتسم قانون الضرائب بالمرونة، حيث أن له تعديلات سنوية من خلال القوانين المالية التي تعدل وتتمم، مما يوجد الغموض وسوء التفسير لبعض المواد أو صعوبة تطبيقها، كذلك مخالفة التشريع الأساسي وهو مساهمة جميع الأشخاص في تحمل عبئ الضريبة حسب مقدرة كل مكلف بالضريبة[1] إلا أن هذا السبب قليل الحدوث، وإن حدث يكون في التشريع العادي لأنه لا يمكن تصور قانون صادر من السلطة التشريعية ويكون مخالفا للدستور[2]، لكن يمكن ربط مخالفة القواعد الدستورية بمختلف اللوائح التي تساهم في تطبيق التشريع.

- **إبطال الحماية الدستورية لحق الملكية:**

يتم إسقاط هذا الحق بالرغم من أنه مكفول دستوريا[3]، حيث تضمنته جميع الدساتير الجزائرية إلا أن إدارة الضرائب تقوم بالحجز العقاري في حالة عدم دفع مستحقاته الضريبية.

[1] - شريف بغني،المرجع السابق، ص 306.
[2] - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 73 – 74.
[3] - يوسف قاشي، **محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية**، المرجع السابق، ص 74.

- **مخالفة مبدأ العدالة:**

إن قانون الضرائب هو فرع من فروع القانون العام فهو بعكس الاقتصاد الداخلي، حيث لا يكون هدف الضريبة مجرد مدخول للخزينة العمومية دون النظر في مصلحة المكلفين بالضريبة، وعليه فإنه كل المواطنين متساوون في دفع الضريبة حيث يشاركون في تمويل الخزينة العمومية وهو ما تقضي به النصوص الدستورية، إلا أن الضرائب تكون وفقا لقواعد قانونية تطبق بها أحكامه إلا أن هذا ليس الهدف الذي يحميه الدستور[1].

- **تعدد النظم الضريبية:**

إن الميزة الأساسية للضرائب هي تعدد الأنظمة فيه وكثرة تعديلاته واختلاف المواعيد والآجال فيه وهذا ما يؤثر على العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية مما يؤدي إلى كثرة النزاعات.

- **تضارب النصوص الضريبية:**

إنه بوجود التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، يتيح المجال لفتح التفسيرات سواء من طرف الإدارة أو المكلف بالضريبة. ويمكن أن يكون هذا التناقض بنوعين:[2]

- **التعارض الداخلي:**

إن التعارض الداخلي للنصوص يقع بين نصين ضمن نفس القانون ويكون نتيجة تداخل صلاحيات هيئات الإدارة الضريبية.

- **التعارض الخارجي:**

ويكون بين نظامين ضريبيين مختلفين (الازدواج الضريبي)، أي أن يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة وهذا يحدث لعدم وجود التنسيق بين القوانين الضريبية بالإضافة إلى المغالاة في تضخيم قيمة الوعاء الخاص بالمكلف الأمر الذي لا يرضي هذا الأخير لما حدده أعوان الإدارة الضريبية وهو ما يوقع المشاكل[3].

[1] - شريف بغني، المرجع السابق، ص 305.
[2] - رضوان دوداح، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية مطبوعة مقدمة لسنة أولى تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الجزائر، 2017، ص 30.
[3] - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص 75.

2. أسباب متعلقة بالأطراف المتنازعة:

أولا: أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية:

حيث أن الإدارة لها دور هام في تحديد الوعاء الضريبي وكذا التحصيل، وفي نفس الوقت قد تكون سببا من أسباب قيام المنازعة الضريبية، كما لها مهمة الرقابة الجبائية مما يقلل من الأخطاء الواردة من قبلها أي الإدارة، كما يجب أن تولي اهتمام للموظفين في إدارة الضرائب من خلال التكوين والتحفيزات المادية والمعنوية لكي لا يتم الوقوع في جرائم الفساد، وعليه فإن هناك جملة من الأسباب لقيام المنازعة منها:

1. السلطة التقديرية لإدارة الضرائب:

إن تمتع الإدارة بنوع من الحرية لا يعني انفرادها بشكل مطلق باتخاذ القرارات ذلك أن الحرية المطلقة تولي التعسف، فالإدارة الضريبية تمارس الرقابة على التصريحات التي قام بها المكلف بالضريبة[1]، حيث منح القانون السلطة للمفتشين بتصحيح تصريحات المكلفين بالضريبة مع إتباع إجراءات قانونية وهذا ما أكدته المادة **195** من قانون الإجراءات الجبائية.

كما أن تحديد الوعاء الضريبي يلعب دورا في نشوب هذه النزاعات الضريبية حيث أنه يتم تحديد الوعاء بطريقة تقريبية، إلا أن التشريع الجزائري قد منح السلطة للمفتشين بتصحيح هذه التصريحات مع ضرورة إتباعه لإجراءات قانونية تحت طائلة البطلان في إجراءات الإخضاع الضريبي[2].

2. الفساد الإداري والمالي:

إن الضرائب مجال خصب لانتشار الفساد مما يدعوا المكلف بالضريبة لعدم الثقة في الإدارة الضريبية ويقومون بجميع الوسائل للهروب الضريبي أو اتخاذ أي سبب لمنازعة الإدارة الضريبية وهذه الظاهرة منتشرة في جميع المجتمعات ومن دوافعها[3]:

---

[1] - عمار بوضياف، **دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية**، جيسور للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 1، 2009، ص 36.

[2] - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

[3] - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص 77.

- ضعف رواتب موظفي الإدارة مما يشجعه على قبول الرشاوى والهبات.
- تمتع العديد من المكلفين بحماية من الجهات السامية في الدولة مما يشجعهم على الرشاوى وذلك للاستفادة من التخفيض في الضرائب وعليه، فإن الفساد الضريبي يلحق أضرارا بالغة بالمجال الضريبي ومن بين هذه الجوانب[1]:
  - نقص الإيرادات العامة للدولة.
  - الإخلال بمبدأ العدالة لأنه يدفع الدولة للجوء لفرض ضرائب إضافية تتقل كاهل المكلفين وذلك لتعويض النقص الناتج عن الفساد ومثل ذلك رفع الإدارة الدين الضريبي على فئة من المكلفين وذلك لتغطية النقص الناتج عن الفساد الضريبي.
  - التأثير على ميزات المدفوعات في الدولة وعلى حصيلتها في النقد الأجنبي مما يشجع على تهريب الأموال إلى الخارج، كما أن الانعكاس السلبي لحجم الاستثمارات المنتجة داخل الوطن مما يؤدي إلى إعطاء وجهة نظر سليمة وسيئة للمستثمرين الراغبين في إقامة استثماراتهم داخل الدولة.

ومن أشكال عدم احترام أوقات العمل التأخر في الحضور والخروج المبكر عن وقت الدوام الرسمي، قراءة الجرائد، التنقل من مكتب لآخر، إلى غير ذلك، وكذلك امتناع الموظف عن تأدية العمل المطلوب والمكلف بأدائه أو عدم القيام بعمله على وجه صحيح أو التأخر في آرائه، وأيضا التراخي: أي الكسل والرغبة في الحصول على أكبر أجر مقابل بأقل جهد وتنفيذ الحد الأدنى من العمل. إضافة إلى اللامبالاة وعدم الميل إلى التجديد والتطوير في تقنيات العمل والتهرب من الإمضاءات والتوقيعات لعدم تحمل المسؤولية وإفشاء أسرار العمل وتقديم المعلومات للمكلفين من أجل التهرب الضريبي وإطلاعهم على الحيل القانونية[2].

[1] - شريف بغني، المرجع السابق، ص 310.
[2] - رضوان دوداح، المرجع السابق، ص 33.

3. الانحرافات السلوكية[1]:

ويقصد بها المخالفات المتعلقة بالسلوك الشخصي للموظف ومن أهمها:

- سوء استخدام السلطة ومن الأمثلة على ذلك تقديم خدمات شخصية وتسهيل الأمور لمعارف المسؤولين وأقاربهم مع انتشار ظاهرة المحسوسية بشغل أشخاص غير مؤهلين مما يؤثر على كفاءة الإدارة في تقديم الخدمات.
- استعمال بعض الموظفين للوساطة كشكل من أشكال تبادل المصالح.

4. الانحرافات المالية:

ويقصد بها المخالفات المالية والإدارية التي تتصل بسير العمل المنوط به وتتمثل في[2]:

- مخالفة القواعد والأحكام المالية وذلك باستخدام جميع الوسائل المتاحة للتملص على القواعد القانونية التي تسير المنظومة، أي قيام الموظف بتسخير سلطة وظيفته لاستيفائها من الأعمال الموكلة إليه في فرض الأتاوى على بعض الأشخاص.
- الإسراف في استخدام المال العام ومن أشكاله تبديد المال العام في الإنفاق على الأثاث والمبالغة في استخدام المقتنيات الشخصية والدعايات المتمثلة في الإعلان والنشر في الصحف، في مناسبات التهاني والتعازي... الخ.

5. الانحرافات الجنائية[3]:

ومن أشكالها الرشوة، الاختلاس، التزوير، ويؤدي الضغط المفروض من طرف المسؤولين على أعوان الإدارة الجبائية في المطالبة بنتائج أحسن إلى ارتكاب أخطاء عديدة في مجال تحديد الضريبة والذي يؤدي إلى قيام نزاعات ما بين المكلف بالضريبة والإدارة.

[1] - شريف بغني، المرجع السابق، ص 311
[2] - شريف بغني، المرجع السابق نفسه ، ص 311
[3] - شريف بغني، المرجع السابق، ص 333.

ثانيا: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة:

باعتبار المكلف بالضريبة مكون من مكونات النظام الضريبي فإنه يساهم في فعالية أو عدم فعالية النظام الضريبي، فالمكلف يحاول دائما الهروب من الوفاء به وتسديد مستحقاته الضريبية، باعتقاد منه أن الإدارة الضريبية إدارة نهب للأموال وأخذ نسب منها[1].

ومن الأسباب التي تسبب النزاع بين الإدارة والمكلف بالضريبة تكون لاصقة بهذا الأخير وهي[2]:

- نقص الوعي الضريبي والثقافة المالية والاقتصادية لدى المكلف بالضريبة وكذلك المواطنين عامة مما يسبب الإهمال في قضاء التزاماته أمام الإدارة الضريبية.

ومن مظاهر الإهمال ولا وعي عند المكلف نجد كالتالي:

- ✓ عدم القيام بالتصريحات الخاصة بالمكلف في الوقت المحدد وفي بعض الأحيان تكون تصريحات خاطئة أو ناقصة مما يجبر الإدارة على تحديد الوعاء الضريبي المناسب حتى ولو كان مجحف في حق المكلف بالضريبة.
- ✓ إهمال مسك الدفاتر المنظمة التي يفرضها القانون على المكلف.
- ✓ التأخر في دفع الحقوق الضريبية إلى خزينة الدولة مما يؤدي على الإدارة إلى فرض غرامات التأخير مما يُثْقِل العبء على المكلّف بالضريبة ويجعله غير قادر على سداد الديون المتراكمة عليه.

ومن أجل دفع الوعي الضريبي لابد من إجراءات أهمها، تبسيط التشريع الضريبي ويتم ذلك من خلال النشرات الخاصة بالتزامات المكلف وعقد الندوات والمحاضرات المبنية لانعكاسات عدم استيفاء الديون الضريبية من طرف المكلف بالضريبة.

[1] - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية.
[2] - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص 77.

الفصل الثانـي

تمهيد:

لقد أتاح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة في حالة ما لم يتمكن من حل النزاع القائم أمام إدارة الضرائب أو لجان الطعن الإدارية حق التوجه إلى الجهات القضائية الإدارية وذلك بعد مطالبة الإدارة بتسوية مرضية عن طريق تقدمه بتظلم أو الشكاية، كما له الحق في الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن كل حسب اقتصاصه، فالأولى إجبارية أما الثانية فهي اختيارية.

فالدعوى الضريبية هي الطريق الوحيد التي خولها القانون للمكلف للجوء للقضاء للنظر والفصل في مشروعية الضريبة وحماية كل ما يرتبط بها. فمنازعة المجال الضريبي هي نوع من أنواع الرقابة على إدارة الضرائب.

فالمرحلة القضائية لحل منازعات المجال الضريبي هي دعوى يقوم بتحريكها أحد أطراف الضريبة وهي الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة.

إن إدارة الضرائب هي من أشخاص القانون العام كما أنها جهاز من أجهزة الدولة فجهة الاختصاص هي القضاء الإداري[1] وبذلك فالمحاكم الإدارية هي جهة الاختصاص للفصل في المنازعات الضريبية وذلك طبقا لأحكام المادة **800** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك تطبيقا لمبدأ التقاضي على درجتين والمتمثلة في المحاكم الإدارية[2] ومجلس الدولة[3]. ومن هنا في هذا الفصل ستكمن دراسة في حل منازعات المجال الضريبي أمام المحاكم الإدارية، كجهة قضائية كدرجة أولى وأمام مجلس الدولة كجهة قضائية درجة ثانية، الشروط المتعلقة بقبول الدعوى المجال الضريبي إضافة إلى سريانها وذلك من خلال إجراءات التحقيق والخبرة ومدى أهميتها للفصل في الدعوى وطرق الطعن العادية والغير عادية في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية وذلك عن طريق مجلس الدولة، حيث تكون القرارات.

[1] - محمد الصغير بعلي، المحاكم الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة 2011، ص 103.

[2] - القانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

[3] - القانون العضوي 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998، والمتعلق بالمحاكم الإدارية، ج ر ع 37 الصادرة في 01 جوان 1998، الذي يحتوي على (09) تسعة مواد مصنفة في ثلاثة فصول: الفصل الأول، يتكون من مادتين تطرح أحكام عامة، الفصل الثاني يتكون من خمسة مواد تنظيم مسائل تنظيم وتشكيلة المحاكم الإدارية، الفصل الثالث يتكون من مادتين متعلقتين بأحكام انتقالية.

المبحث الأول: حل منازعات المجال الضريبي عن طريق المحاكم الإدارية

تختص المحكمة الإدارية بمباشرة الدعاوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية حيث كيّف المشرع الجزائري ذلك كجهة صاحبة الاختصاص للنظر والفصل في القضايا الإدارية طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك سواء تم رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، ولكون إدارة الضرائب من أشخاص القانون العام تابعة للدولة فإن المحاكم الإدارية هي صاحبة الاختصاص للفصل في دعوى الضرائب[1]، وكذلك تطبيقا للمعيار العضوي **98-02** في مادته الأولى[2].

فالاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية منصوص عليه في المادة **801** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

تختص المحاكم الإدارية كذلك بالفصل في:

1. دعاوى إلغاء القرارات الإدارية والدعوى التفسيرية ودعاوى فحص المشروعية للقرارات الصادرة عن:
- الولاية والمصالح غير المركزة للدولة على مستوى الولاية.
- البلدية والمصالح الإدارية الأخرى للبلدية.
- المؤسسات العمومية المحلية ذات الصبغة الإدارية.

2. دعاوى القضاء الكامل.

3. القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة.

وزيادة على ذلك فبإمكان القاضي الإداري اتخاذ قرار آخر أو تعديل قرار الإدارة الضريبية، فسلطة القاضي الفاصل في الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل[3].

[1] - القانون 08-09 المؤرخ 18 صفر عام 1429 الموافق لـ 25 فبراير لسنة 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - القانون العضوي رقم 98-02، المتعلق بالمحاكم الإدارية، المرجع السابق.
[3] - يحيى بدايرية، المرجع السابق، ص 242.

وبالنسبة للاختصاص الإقليمي فإنه يتم رفع الدعوى في دائرة اختصاص مكان فرض الضريبة أو الرسم، وذلك وفقا لأحكام المادة **804** الفقرة **01** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وعليه، فإنه لحل منازعة المجال الضريبي أمام المحكمة الإدارية يجب وجود دعوى قائمة أمام المحكمة مستوفية لشروط تهدف لحل النزاع وذلك وفقا للشروط الشكلية والموضوعية لقبول دعوى المجال الضريبي أمام المحكمة الإدارية طبقا للمادة **83** من قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك الجهة القضائية المختصة. وسنتطرق إلى شوط رفع الدعوى والإجراءات المتبعة وسير التحقيق وكذلك مدى استعانة القاضي الإداري بالخبرة القضائية.

المطلب الأول: شروط رفع دعوى المجال الضريبي أمام المحاكم الإدارية

لقد وضع المشرع الجزائري شروطا لرفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية إلا أنه يجب إثارة الاختصاص في أي مرحلة كانت عليها الخصومة، حيث أسند الاختصاص النوعي طبقا للمادة **800** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فيما يخص الدعاوى المتعلقة بالمجال الضريبي جميعها دون استثناء، أما ما يخص بالاختصاص الإقليمي فهي تكون حسب المادة **803** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهو موطن المدني عليه أو آخر موطن له أو الموطن المختار ما لم ينص القانون عل خلاف ذلك وهذه هي القاعدة العامة أما الاستثناء فإنه ترفع دعاوى المجال الضريبي وجوبا أمام المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها[1] مكان فرض الضريبة أو الرسم، وتعتبر من النظام العام مما يترتب عليها إثارة الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، حيث يثيره القاضي تلقائيا وجوبا[2].

الفرع الأول: الشروط العامة لقبول دعوى المجال الضريبي

إن المشرع الجزائري قد منح المكلف بالضريبة الحق في الطعن في القرارات الصادرة عن لجان الطعن الإدارية الضريبية وذلك بعد استيفاء جميع إجراءات الطعن الإداري، حيث أوجب المشرع المالي على المكلف بالضريبة تقديم شكاية وهي تظلم إداري

[1] - المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع نفسه..

مسبق فهو إجراء إلزامي يثيره القاضي من تلقاء نفسه. ففي حالة رفض الشكاية فإن المكلف يلجأ للقضاء وذلك يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر.

أولا: الشكاية (أو التظلم الإداري المسبق)

وتعتبر الشكاية أو التظلم الإداري المسبق من الشروط الواجب توفرها لقبول دعوى المجال الضريبي وذلك لتقليص عدد القضايا المطروحة أمام الجهات القضائية الإدارية كما يفتح المجال للإدارة في مراجعة قراراتها بطريقة قانونية وذلك قبل اللجوء للطريق التسوية أمام القضاء.

وقد ألزم المشرع بوجوب توجه المكلف بالضريبة إلى طريق التظلم الإداري وذلك بتقديم شكايته أمام لجان الطعن بموجب أحكام المواد **71 – 72** و**73** من قانون الإجراءات الجبائية وذلك قبل اللجوء إلى المحكمة الإدارية[1]. فالتظلم المسبق المرفوع أمام الإدارة الجبائية يعتبر أول مرحلة من مراحل النزاع الضريبي، وهذا شرط أولي وأساسي لقبول الدعوى أمام القضاء ويعتبر ميزة خاصة بالمنازعات الضريبية يتميز بها عن منازعات القضاء الكامل[2].

ثانيا: صور رفع الدعوى الضريبية:

أ- رفع دعوى المجال الضريبي من المكلف:

يقوم المكلف بالضريبة برفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية كدرجة أولى للطعن في القرارات الإدارية التي قامت إدارة الضرائب بإصدارها ويكون ذلك في إحدى الحالات التالية:

- حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرارات الصادرة[3] عن لجان الطعن الإدارية المتعلقة بالشكاية وعليه، فإنه يتم تطبيق الأحكام المنصوص عليها في المادة **82** من قانون الإجراءات الجبائية.

[1] - أنظر المواد 71 – 72 – 73 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[2] - حسين فريحة، المرجع السابق، ص 69.
[3] - المادة 80 من القانون رقم 11-16، المرجع السابق.

- في حالة القرارات التي تقوم الإدارة بتبليغها وذلك بعد الأخذ بآراء لجان الطعن الإدارة المذكورة وفقا لأحكام المواد **81** و **81** مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.
- في حالة عدم استلام قرار المدير الولائي للضرائب، والمحددة بأربعة أشهر.
- في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرار الصادر عن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي في أجل شهرين من تبليغ القرار[1].

ب- رفع دعوى المجال الضريبي من قبل الإدارة الضريبية:

يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم برفع دعوى قضائية ضد المكلف بالضريبة وذلك في الحالات التالية:

- في حالة الطعن في رأي لجان الطعن الإدارية وذلك بتوقيف تنفيذ الرأي الصادر عنها، وكذلك الآراء المخالفة بأحكام القانون الساري المفعول وهذا ما تنص عليه المادة **81** في الفقرة الرابعة.
- يجوز للمكلف بالضريبة اللجوء للقضاء مباشرة وذلك فيما يخص عدم رد الإدارة الجبائية في الآجال المحددة قانونا، وعليه فإن الإدارة تلقائيا تعرض على المحكمة الإدارية بواسطة ممثل عنها وذلك طبقا للمادة **82** من قانون الإجراءات الجبائية.
- يمكن للمدير الولائي أن يقوم بإثارة النزاع أمام المحكمة تلقائيا.
- إلا أنه وبعد صدور القانون رقم **07-12** المؤرخ في **30** ديسمبر **2007** المتضمن قانون المالية لسنة **2008**، فإنه قد أصبحت الشكاية المقدمة أمام المحكمة الإدارية تكون من طرف المكلف بالضريبة[2].

وقد منح المشرع الجزائري سلطات واسعة لكل من المدير الولائي للضرائب ومدير المؤسسات الكبرى في إصدار قراراتهم وتسبيبها بالرفض أو القبول لرأي اللجان وذلك حسب القانون رقم **17-11** المؤرخ في **27** ديسمبر **2017**، المتضمن قانون المالية **2018** مع تبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة.

[1] - المادة 81 من القانون 17-11، المرجع السابق.
[2] - المادة 81 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

الفرع الثاني: شروط عريضة دعوى المجال الضريبي

لقد أوجب المشرع الجزائري أن يتم عرض النزاع القضائي بموجب عريضة افتتاحية حيث اشترط فيها شكل ومحتوى معين حتى يتم قبول الدعوى، كما أنه يجب الالتزام باحترام كل الإجراءات الشكلية[1].

أولا: الشروط الشكلية والموضوعية لرفع دعوى المجال الضريبي

أ- الشروط الشكلية العامة:

وقد نصت المادة **15** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على مجموعة من البيانات، يجب أن تتضمنها العريضة وإلا لا تقبل شكلا.

- ذكر الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- اسم ولقب المدعى وموطنه وإن لم يكن له موطن معلوم فآخر موطن له.
- الإشارة إلى تسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني.
- عرض موجز للوقائع والوسائل التي تأسس عليها الدعوى.
- كما نصت المادة **815** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن العريضة يجب توقيعها من طرف محامي[2].
- يجب أن تكون للمتقاضي الصفة ومصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون[3].

فالصفة في دعوى المجال الضريبي يعني بها صلاحية المدعى في رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية رغم الاختلاف الفقهي حول علاقة الصفة بالمصلحة[4] وبما أن محل دعوى المجال الضريبي هو في الأصل ادعاء مركز قانوني اعتدي عليه، فالدعوى المرفوعة لحماية المركز القانوني أمام المحكمة الإدارية ضد المعتدي على هذا الحق أما استثناءا فإنه يجوز للمكلف بالضريبة الذي لا يرفع دعوى قضائية يطالب فيها بحقوق مدنية ويكون ذلك نائبا عنه.

---

[1] - مسينيسا بن دياب، تصحيح الإجراء المعيب، ضمانه لحماية الحق الموضوعي في سير المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني المجلة 10، العدد 3، 2009، ص 666.

[2] - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 76.

[3] - المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

[4] - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 126.

ويذكر دمج الصفة بشرط المصلحة فلا تقبل دعوى المجال الضريبي إلا إذا كانت هناك مصلحة لرافعها[1] وتكون قانونيا طبقا للقاعدة "**لا دعوى بدون مصلحة**" والمقصود بالمصلحة هي المنفعة التي يحصل عليها رافع الدعوى وراء لجوئه للقضاء، وذلك نتيجة المركز القانوني سواء كان المدعى مكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب.

وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري، تحت طائلة عدم القبول للقرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرّر وإذا ثبت أن المانع يعود إلى امتناع الإدارة من تمكين المدعى من القرار المطعون فيه، أمرها القاضي المقرر بتقديمه في أول جلسة، لكي يستخلص النتائج القانونية المترتبة عن هذا الامتناع.

ب- الشروط الموضوعية لرفع دعوى المجال الضريبي

إن الشروط الموضوعية لدعوى المجال الضريبي تكون متعلقة بالمحتوى الذي يجب أن تتضمنه الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية، حتى تقبل من الناحية الموضوعية ومن هذه الشروط:

1. أن تتضمن الدعوى عرضا للوقائع:

يجب أن تتضمن الدعوى المقدمة إلى المحكمة عرضا صريحا للوقائع التي لها صلة بالمنازعة الضريبية القائمة وذلك طبقا للمادة **83-02** من قانون الإجراءات الجبائية والأدلة التي تثبت صحة ادعاءات المدعى، حيث يجب على المكلف بالضريبة المدعى ضد إدارة الضرائب أن يعرض في عريضته الطلبات والدفوع الأولية التي سبق وأن أبداها في شكواه أمام إدارة الضرائب[2]، ولا يجوز للمكلف بالضريبة الاعتراض أمام المحكمة الإدارية عن كل الحصص الضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى المدير الولائي للضرائب غير أنه يجوز له في حدود التخفيض الملتمس في الشكوى أن يقدم طلبات جديدة أيّا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية.

[1] - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، نفس الصفحة، وكذلك أنظر ص 129.
[2] - فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري مجلة العلوم القانونية والسياسية العدد 16 جوان 2017، جامعة جيلالي ليابس، الجزائر، ص 442.

2. أن تكون العريضة مكتوبة:

بما أن الكتابة هي خاصة من خصائص القضاء الإداري الإجبارية عكس الشفاهة التي تكون استثناء تسوية، فإنه على المكلف بالضريبة أن يقدم دعوى مكتوبة يتم تسجيلها لدى كتابة الضبط لدى المحكمة الإدارية من قبل المدعى أو وكيله أو محاميه مقابل دفع الرسوم القضائية ويسلم وصل الاستلام للمكلف بالضريبة، وهذا عكس الشكوى التي ترفع أمام إدارة الضرائب والتي لا تخضع لحقوق الطابع)[1].

حيث يمكن أن يكون الشاكي ليس لديه علم بالإجراءات القانونية إلا أن المادة **827** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تعفي الدولة والأشخاص المعنوية المذكورة في المادة **800** من التمثيل الوجوبي وذلك في الإدعاء أو الدفاع أو التدخل. كما يكون بعدد النسخ الذي يساوي الأطراف.

3. أن تكون عريضة دعوى المجال الضريبي موقعة:

يجب على المكلف بالضريبة أو الوكيل القانوني الخاص به أن يوقع العريضة حيث يعتبر شرطا جوهريا في الدعوى الضريبية، وذلك طبقا للمادة **83** في فقرتها 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

وإذا أقدمت الدعوى من طرف وكيل قانوني فيجب عليه أن يستظهر الوكالة القانونية محررة على مطبوعة تسلمها إدارة الضرائب، إلا أن المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين لا تشترط عليهم تقديم الوكالة[2].

وعليه، فإنه عدم وجود التوقيع على العريضة المقدمة عن دعوى المجال الضريبي يؤدي إلى رفضها شكلا من طرف المحكمة الإدارية.

[1] - المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[2] - فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، ص 441.

فالتوقيع يمكن أن يغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة **73** من قانون الإجراءات الجبائية في العريضة الموجهة للمحكمة الإدارية[1]، ويقصى بذلك توقيع المكلف بالضريبة على الشكاية باليد.

المكلف بالضريبة المدعى ضد الإدارة الضريبية أن يعرض في عريضة الطلبات والدفوع التي سبق وأن عرضها في شكواه أمام إدارة الضرائب[2]. لا يجوز للمكلف بالضريبة أن يقوم بالاعتراض أمام المحكمة الإدارية على الحصص الضريبية غير التي تم ذكرها في الشكاية الموجهة للمدير الولائي للضرائب، لأنه يجوز أن يقدم طلبات جديدة وذلك لالتماس التخفيض شريطة التعبير عنها صراحة في العريضة الافتتاحية للدعوى.

4. إلزامية إرفاق العريضة بإشعارات التبليغ:

طبقا للمادة **83** الفقرة **2** من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يجب أن تتضمن كل عريضة على عرض صريح للوسائل وكذا المادة **819** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أوجبت أن تكون العريضة مصحوبة بالقرار الإداري المطعون فيه تحت طائلة عدم القبول، وعليه فإذا كانت الدعوى ضد قرار صادر عن الإدارة الضريبية، يجب أن ترفق العريضة بإشعار يتضمن التبليغ بالقرار المعترض عليه وكذا إشعار قرار رد المدير الولائي على شكاية المكلف بالضريبة وكذلك إشعار تبليغ رأي لجان الطعن الإدارية إن وجدت[3]. أما المستندات فحسب المادة **820** والتي تنص أنه يجوز للخصوم إرفاق مستندات لتدعيم عرائضهم ومذكراتهم مع إعداد جرد مفصل بذلك ما لم يوجد مانع بذلك ويكون بسبب عددها أو حجمها أو خصائصها.

5. تقييد العريضة:

يجب على المحكمة الإدارية أن تفصل المحكمة الإدارية في أجل محدد فإن هذا لا يسري إلا ابتداءا من تاريخ إيداع العريضة بأمانة الضبط[4] ويتم تقييد العريضة عند

[1] - المادة 83-4 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[2] - المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[3] - فاطمة الزهراء عربوز، المرجع السابق، ص 442.
[4] - المادة 822 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

إيداعها بسجل خاص لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية مع تسليم وصل يثبت الإيداع مع التأشير على مختلف المذكرات والمستندات وترقيم العرائض حسب التسلسل في السجل وبتاريخ معين، أما إشكالات الإعفاء من الرسم القضائي والإشكالات المتعلقة بإيداع وجرد المذكرات والمستندات فيفصل فيها رئيس المحكمة الإدارية بأمر غير قابل للطعن[1].

المادة 83-4 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

ويترتب على قيد العريضة احتساب الآجال في حالة إلزام المحكمة بضرورة الفصل خلال مدة محددة كما هو الحال في الدعوى الاستعجالية[2].

ثانيا: شروط خاصة بالمواعيد

إن منازعات المجال الضريبي ترتبط بمواعيد محددة ومضبوطة كما هو الحال في المنازعات الإدارية حيث أن هذا الميعاد يعد واجب الاحترام وإلا لن يتم قبول الدعوى شكلا لذلك يجب على المكلف بالضريبة أن يقوم برفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في آجال **04** أشهر[3] من تاريخ استلام المكلف لقرار مدير الضرائب بشأن الشكوى المقدمة للطعن في قرار التكليف، كما يتم تطبيق نفس الآجال أي **04** أشهر عند الطعن في القرارات المبلغة من طرف الإدارة الضريبية بعد إبداء لجان الطعن الإدارية لرأيها على أي مستوى كانت سوا المحلية أو المركزية.

أما في الحالة التي تقوم الإدارة بعدم الرد على الشكوى خلال الآجال المحددة فإنه يكون المكلف أمام الرد الضمني وهو سكوت الإدارة مما يعني رفض، وللمكلف بالضريبة حق رفع الدعوى خلال **04** أشهر من نهاية الأجل المحدد للرد على الشكوى من قبل مدير إدارة الضرائب.

وعليه، فإن المكلف بالضريبة لا يجب عليه أن يخالف الآجال الخاصة بالميعاد حيث أنه إذا خرج عن هذه الآجال لرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية فإنها ترفض شكلا تحت طائلة مخالفة الميعاد ويعد عيب شكلي ترفض من أجله دعواه.

[1] - المواد 823 إلى غاية 825 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 138.
[3] - المادة 82 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

ثالثا: الجهة القضائية المختصة للفصل في دعوى المجال الضريبي

لقد أقر المشرع الجزائري إجراءات تخضع لها إدارة الضرائب لكونها إدارة عامة تخضع لأحكام القانون الإداري أي تطبيق قانون الإجراءات المدنية والإدارية وبذلك فالدعوى الضريبية لا تختلف عن الدعوى الإدارية إلا أنه لديها بعض المميّزات.

فالاختصاص القضائي في منازعات المجال الضريبي بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى القضاء الإداري وذلك لوجود الإدارة كطرف في الخصومة، أما قانون[1] الإجراءات الجبائية فقد تم النص على اختصاص الجهة الإدارية القضائية للنظر في منازعات المجال الضريبي وذلك بموجب المادة **82** والتي تنص أنه: "ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص وذلك طبقا لأحكام المادة **95** أدناه أمام المحكمة الإدارية"[2].

وما يميز دعوى المجال الضريبي عن الدعاوى الأخرى أنها تتنوع بتنوع موضوع المنازعة[3] سواء منازعات الوعاء أو التحصيل الضريبي حيث أن الدعوى تكون لفحص مشروعية أو إلغاء أو تفسير أو التماس إعادة النظر ... إلخ.

وبذلك فإن القضاء الإداري وصاحب الاختصاص في الفصل في دعاوى منازعات المجال الضريبي ويدخل هذا الاختصاص في مجال الاختصاص النوعي الذي يخص القضاء الإداري[4].

أما الاختصاص الإقليمي الخاص بمنازعة المجال الضريبي فلا يوجد أي إشكال فيها حيث يتحدى الاختصاص الإقليمي طبقا لأحكام المادتين **73** و**38** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[5].

[1] - المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[3] - فهيمة بلول، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبة، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني المجلد 15 العدد 01، 2017، بجاية، الجزائر، ص 88.
[4] - يوسف قاشي، المرجع السابق، ص 109.
[5] - المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

وقد أقر المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية على وجوب رفع دعوى المجال الضريبي أمام المحاكم الإدارية التي تقع في دائرة اختصاص مكان فرض الضريبة أو الرسم وهذا في مادة الضرائب أو الرسوم[1].

ويؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه، وإن لم يكن له موطن معروف، فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، وفي حالة اختيار موطنه، يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك[2].

وفي حالة تعدد المدعى عليهم يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم[3]. لا يمكن مخالفة هذه القواعد العامة الخاصة بالاختصاص النوعي والإقليمي وإلا سيتم رفض الدعوى شكلا[4]، فالاختصاص النوعي يمكن إثارته في أي مرحلة كانت فيها المنازعة في حين أن الاختصاص الإقليمي في مادة الضرائب قد يثار في أي مرحلة كانت عليها المنازعة.

الفرع الثالث: تهيئة القضية

لقد وردت في قانون الإجراءات الجبائية إجراءات خاصة لحل منازعات المجال الضريبي وبالمقابل نجد أن هناك إجراءات عامة وردت في قانون الإجراءات المدنية.

أولا: الإجراءات العادية

1. تعيين القاضي المقرر:

بمجرد قيد عريضة الافتتاح بأمانة ضبط المحكمة الإدارية يعين المقرر حسب ظروف القضية للفصل فيها ويكون ذلك بناءا على تشكيلة معينة[5] ويجوز له طلب أي مستند مستند أو وثيقة يعتمد عليها في إصدار الحكم.

[1] - المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - المادة 37 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[3] - المادة 38 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[4] - فهيمة بلول، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبة، المرجع السابق، ص90.
[5] - المادة 840 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

2. تبليغ العريضة:

على المقرر أن يقوم بالتبليغ عن العريضة الافتتاحية والتكليف بالحضور عن طريق محضر قضائي إضافة إلى إجراءات التبليغ عن المذكرات والوثائق المقدمة من الخصوم من قبل أمانة ضبط المحكمة الإدارية[1] مع احترام الآجال القانونية[2].

فالمشرع قد استقر على وضع الاختصاص الإقليمي إلى جانب الاختصاص النوعي في المواد الإدارية وذلك لاعتباره من النظام العام[3].

المطلب الثاني: سريان دعوى المجال الضريبي

بعد توفر الشروط الشكلية لقبول دعوى المجال الضريبي وإيداعها في أمانة الضبط لدى المحكمة الإدارية باعتبارها درجة قضاء أولى وجب عليها حل النزاع القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وذلك بإتباع إجراءات ثم النص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذلك قانون الإجراءات الجبائية وتتمثل في إجرائي التحقيق العامة والخاصة وهذا ما سيتم تناوله من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: التحقيق في دعوى المجال الضريبي

لا تختلف إجراءات التحقيق في منازعات المجال الضريبي عن الإجراءات المتخذة في المنازعات الإدارية العادية[4].

وقد تناولت هذه الأحكام في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في القسم الثاني الخاص بالخصومة، الفرع الأول في التحقيق[5]، كما تناولت المواد **85** إلى **88** من قانون الإجراءات الجبائية، إجراءات التحقيق في دعوى المادة الضريبية وبذلك فإن دعوى المجال الضريبي يتم سريانها بتطبيق القانونين اللذان تم ذكرهما سابقا وذلك بالموازاة.

---

[1] - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 139.
[2] - المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[3] - دارين زاقي، المرجع السابق، ص 62.
[4] - محمد بن أعراب، محاضرات المنازعات الضريبية لطلبة السنة الأولى ماست ر قانون عام، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف، 2 – كلية الحقوق والعلوم السياسية، سطيف، 2019 – 2020.
[5] - القانون 08-09 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أولا: إجراءات التحقيق العامة

لقد أخضع المشرع المالي الأحكام المتعلقة بالتحقيق لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك بإتباع مجموعة من الإجراءات كالتي تكون متبعة في إجراءات القضاء الإداري العادي وذلك فيما يخص تعيين قاضي مقرر تبليغ العرائض المذكرات وكذا الإعذارات وتاريخ الجلسة وإبلاغ محافظ الدولة والصلح وكذلك الفصل في التحقيق.

يعين رئيس المحكمة الإدارية تشكيلة تفصل في الدعوى وذلك طبقا لأحكام المادة **844** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بتعيين قاضي مقرر للقيام بالتحقيق[1] ويكون ذلك بمجرد التبليغ عن عريضة افتتاح الدعوى لدى أمانة الضبط، ويتم تبليغ العريضة إلى كل الأطراف في الدعوى وإنذاره بإعداد مذكرات للرد مصحوبة بعدد النسخ ويكون بعدد الخصوم وذلك طبقا لآجال محددة، فبعد القيام بتهيئة القضية فإن أهم المهام التي توكل للقاضي المقرر هي القيام بالمصالحة.

1. إجراء الصلح أو المصالحة:

ومحاولة الصلح في منازعات المجال الضريبي أثناء التحقيق تكون بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد أخذ موافقة الخصوم، وبحصول الصلح يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحرير محضر الاتفاق وبأمر بتسوية النزاع وغلق الملف ويكون هذا الأمر غير قابل للطعن[2].

وعليه، فإن الصلح كإجراء يوقف النزاع الضريبي في المرحلة الابتدائية القضائية، فالقاضي الإداري يبدي ما يراه مناسبا من إلغاء ضريبة غير مشروعة أو بتحديد قيمة الوعاء الضريبي لضريبة معينة[3].

قد نظم قانون الإجراءات المدنية والإدارية مادة الصلح كإجراء بديل لحل المنازعات الإدارية بصورة مرنة تسمح بسرعة الفصل وإرضاء الأطراف مما يخفف الأعيان على الهيئات القضائية[4].

---

[1] - المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

[2] - المادة 973 من القانون رقم 08-09 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق نفسه.

[3] - ليدية بن شريف – فيرور بلقبلية – الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الأعمال، جامعة عبد الرحمن ميرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم قانون الأعمال، بجاية، 2015-2016، ص 61.

[4] - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 140.

ففي المادة **970** أكد المشرع الجزائري على جواز إجراء الصلح في مادة القضاء الكامل وذلك في الباب الخامس من الكتاب الرابع من قانون الإجراءات المدنية والإدارية مع جواز إجرائه في أي مرحلة كانت عليه الخصومة[1].

أما ما يخص تحصيل المبالغ المالية والتي تعتبر ديونا للخزينة العمومية[2] وهذا ما أكدته إدارة الضرائب من خلال التعليمة العامة لإجراءات المنازعات لسنة **2005**[3]، إلا أنه يوجد نوع من الفراغ وذلك يخص إمكانية الإدارة لقيامها بإجراءات الصلح، خاصة وأن الإدارة الضريبية من أهم آدائاتها هو عملية التحصيل الضريبي لديون تخص الخزينة العمومية وبذلك فإن الجزم بعدم إمكانيتها القيام بالصلح لأن التحصيل هدفه تحقيق المنفعة العامة وهو مبدأ مكرس في الدستور الخاص سنة **1996** "**على كل مواطن أداء واجباته على أكمل وجه**"[4].

2. إبلاغ محافظ الدولة[5]:

وقد تم النص في المادة **846** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنه عندما تكون القضية مهيأة للجلسة أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق أو سماع الشهود وبإرسال الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته بعد دراسة من طرف القاضي المقرر[6].

يحيل وجوبا ملف القضية مرفقا بالتقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة مع تقديم تقرير في أجل شهر واحد من تاريخ استلامه للملف وهذا ما تنص عليه، المادة **897** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في القسم الخامس من الفصل الثاني الخاص بالإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية، وأضافت المادة **898** مضمون التقرير من عرض للوقائع والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة والحلول المقترحة للفصل في

[1] - المادة 971 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - ليدية بن شريف، فيرور بلقبلة، المرجع نفسه، ص 62.
[3] - يحي بدايرية، المرجع السابق، ص 174.
[4] - المادة 64 من دستور 1996، كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف حسب قدرته الضريبية
[5] - المادة 5 من القانون العضوي 02/98 الخاصة بالمحاكم الإدارية، يتولى محافظ الدولة النيابة العامة محافظي دولة ومساعدين.
[6] - المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: يحيل القاضي المقرر وجوبا، ملف القضية مرفقا بالتقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة، لتقديم تقرير مكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ استلامه الملف، ويجب على محافظ الدولة إعادة الملف والوثائق المرفقة إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل.

النزاع[1]. كما له الحق في إبداء ملاحظات شفوية حول كل قضية وذلك قبل غلق باب المرافعات وذلك طبقا لأحكام المادة **899** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3. الفصل في التحقيق وتبادل المذكرات:

بموجب أمر غير قابل للطعن يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحديد تاريخ اختتام التحقيق[2] وذلك بعد تهيئة القضية للفصل، كما يبلغ الأمر لجميع الخصوم برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام في أجل لا يقل عن خمسة عشر **(15)** يوما قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر المحدد من طرف رئيس تشكيلة الحكم بموجب أمر غير قابل للطعن.

وإذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق فيعتبر منتهيا ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة، وتكون المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق غير مبلغة ويصرف النظر عنها بوضوح القضية وعدم غموضها، فإذا قدمت هذه الطلبات الجديدة لا يتم قبولها إلا إذا أمرت تشكيلة الحكم بتمديد التحقيق[3].

4. التحقيق في عريضة الدعوى:

أما ما يخص الجانب التحقيق في منازعات المجال الضريبي وذلك من خلال التشريع الخاص بالضرائب فإنه نجد في المادة **21** من قانون الإجراءات الجبائية أن إدارة الضرائب قد وضعت شروطا يجب الالتزام بها أثناء التحقيق وذلك بتعيين أعوان محققون[4] ومؤهلون قانونا للقيام بهذه العملية ولا يقوم بالتحقيق إلا أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل كما منحت أيضا لفرق مختلفة للرقابة بين مصالح وزارة المالية التي تحدد تركيبتها ويكون ذلك بموجب مرسوم[5].

وبذلك فإن إجراءات منازعة المجال الضريبي لا تختلف عن إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية العادية حيث يشرف عليها قاضي مستشار وهي كتابية حيث تتم العملية لتذليل العقبات وإنهاء النزاع الجبائي وذلك في آجال محددة.

---

[1] - دارين زاقي، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، شهادة لنيل ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية جامعة الجزائريين يوسف بن خدة، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه، فرع الأغواط، الجزائر، 2016-2017، ص 75.

[2] - المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

[3] - المادة 853 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

[4] - رزقي دارين، المرجع السابق، ص 76.

[5] - ماسينيسا بن ذياب، المرجع السابق، ص 660.

فبعد تسجيل الدعوى يتم إحالة الملف على إدارة الضرائب لإبداء الرأي في طلبات المكلف بالضريبة ويقوم مفتش الضرائب بالتحقيق لأنه مؤسس الضريبة محل النزاع بعد إخطار المدير الولائي، وبعد نهاية التحقيق يحرر مذكرة تتضمن عرض شروط تأسيس الضريبة محل النزاع مع الإشارة إلى النصوص القانونية والتنظيمية التي أسست بموجبها ويرسل الملف إلى كتابة الضبط مع تبليغ المكلف بالضريبة عن القرار، وكلما قدمت معلومات جديدة وملاحظات بخصوص القضية فإنه يعاد التحقيق من جديد[1].

5. التحقيق الإضافي:

وقد نصت المادة **85** في الفقرة **2** أنه "**يكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم**"، وعليه يجوز للقاضي وبناءا على طلب المكلف بالضريبة أو من تلقاء نفسه أن يأمر بإجراء تحقيق إضافي قبل الفصل في الموضوع.

ويكون هذا التحقيق وجوبي كلما قام المكلف بالضريبة أو تذرع مدير بتقديم دفوع جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في موضوع الدعوى. وإذا تذرع مدير الضرائب الولائي بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف العلم بها[2].

حيث يتم إحالة ملف القضية للمدير الولائي للضرائب الذي ينفذ أمر القاضي بإجراء التحقيق الإضافي، وتحرير تقرير يبدي رأيه، طلباته ودفوعه ويرسله إلى كتابة الضبط المحكمة الإدارية مع تبليغ المكلف بالضريبة بموقف مدير الضرائب.

غير أن هذا التحقيق لا يكون إجباريا إلا إذا تعلق الأمر بدعاوى يشوبها إسقاط أو عيب شكلي يجعلها غير جائزة القبول نهائيا، لكن شرط أن يكون ذلك قبل صدور الحكم.

وقد تم تحديد آجال للتحقيق بشهرين وللمكلف الحق في إبداء الرأي في ملاحظاته في أجل **30** يوم من انتهاء التحقيق وفي حالة تجاوز الإدارة أجل شهرين يترتب عليها بطلان التحقيق[3].

---

[1] - إيمان بوصابر، المرجع السابق،ص ص 24 – 25.

[2] - رضوان دوداح، المرجع السابق، ص 55.

[3] - مسينيسا بن دياب، تصحيح الإجراء المعيب ضمانة لحماية الحق الموضوعي في سير المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني المجلد 10 العدد 3، 2019، ص 670.

ثانيا: إجراءات التحقيق الخاصة في المجال الضريبي

لقد جاء في المادة **85** في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية أن إجراءات التحقيق الوحيدة التي يجوز الأمر بها في المجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي مراجعة التحقيق والخبرة[1]، وقد تم إلغاء التحقيق الإضافي والذي كان مذكورا في المادة **85** في الفقرة **2** وذلك بعد تعديل قانون المالية **2017**[2]، إلا أنه لا تزال سارية المفعول وقد قام المشرع بإخضاعها للإجراءات العامة وذلك طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

1. التحقيق المضاد أو مراجعة التحقيق:

يمكن للمحكمة الإدارية متى ما رأت ضرورة ذلك أن تأمر بمراجعة التحقيق وتتم هذه العملية بحضور الشاكي أو وكيله ويقوم بالعملية أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالمراقبة الأولى، ويتم تعيين العون المكلف بالتحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب[3].

وقد تم ذكر حالات البت في الشكاوى والآجال في المادة **765** من قانون الإجراءات الجبائية، وإذا تعلق الأمر بضريبة محلية فإنها تتم بحضور عضوين من الدائرة ورئيس المجلس الشعبي البلدي[4] الذي بقي محصورا في إبداء الرأي فقط.

وبعد الانتهاء من مراجعة التحقيق يقوم العون المكلف بتحرير محضر يتضمن ملاحظات المشتكي وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، ويرسل الملف إلى مدير الضرائب الولائي لإبداء ملاحظاته ويقوم هذا الأخير بتحويل الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته حول النزاع الضريبي[5].

---

[1] - المادة 85-1 من القانون رقم 16-14، المرجع السابق.

[2] - تم إلغاء الفقرة 2 من المادة 85 والتي تنص على التحقيق الإضافي وبذلك لا يمكن المكلف عند ظهور دفوع جديدة.

[3] - المادة 85-03 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث استعمل المشرع الجبائي عبارة والتي تعني مراجعة التحقيق، إلا أنه كترجمة أصح فإن المصطلح الفرنسي تعني به الفحص المضاد وبذلك يكون مراجعة التحقيق عبارة عن تحقيق تكميلي تقوم به المحكمة الإدارية.

[4] - دارين زاقي، المرجع السابق، ص 77.

[5] - دارين زاقي، المرجع نفسه، نفس الصفحة.

2. عوارض التحقيق:

لا تختلف عوارض التحقيق في منازعات المجال الضريبي عن العوارض المنصوص عليها في الأحكام المطبقة على الدعوى الإدارية العادية. وقد تناول المشرع المالي حالات عوارض دعوى المجال الضريبي في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من خلال نص المادتين **87** و**88** من قانون الإجراءات الجبائية، وتتمثل هذه العوارض في سحب الطلبات[1] أو تدخل الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة[2] وكذلك الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية[3].

أ- سحب الطلب:

وقد تناولته أحكام المادة **87** من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص: "يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم برسالة محررة على ورق بدون دمغة يوقعها بيده أو من طرف وكيله، وفي حال ترك الخصومة تقع المصاريف على عانق المتخلي عنها، ما لم يتفق الطرفان على غير ذلك".

ب- تدخل الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة:

التدخل من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع الحاصل في مجال الضرائب والرسوم أو الغرامات الجبائية على ورق بدون دمغة وهذا قبل صدور الحكم وهذا بموجب نص المادة **87** الفقرة **2** من قانون الإجراءات الجبائية.

ج- الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية:

أجاز المشرع المالي للمدير الولائي للضرائب أن يقدم أثناء التحقيق في الدعوى طلبات فرعية، قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي، وذلك طبقا لأحكام المادة **88** من قانون الإجراءات الجبائية. وقد قام المشرع المالي الجزائري بذكر هذه العوارض فقط في قانون الإجراءات الجبائية أما باقي

[1] - المادة 87 من قانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الفقرة 1.
[2] - المادة 87، المرجع السابق نفسه، الفقرة 2.
[3] - المادة 88 من قانون رقم 07-12، المرجع السابق.

الأحكام المتعلقة بعوارض الخصومة فهي تخضع الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية[1] وتتمثل في الطلبات العارضة،[2] الطلب المقابل والتدخل.

الفرع الثاني: استعانة القاضي الإداري بالخبرة القضائية

من البديهي أن تثار بعض المسائل التي ليست من اختصاص القاضي الإداري، فبعض المسائل الضريبية تحتاج لخبرة في الحسابات والبيانات المالية ولذلك فإن حل المنازعات الضريبية يصبح مستحلف على شهادة خبير مما يجعل القاضي الحقيقي هو الخبير وليس القاضي رغم أن القرار الأخير يعود للقاضي، لذلك فقد سمح المشرع جوازا بإسناد هذه المسائل لأهل الاختصاص وذلك للفصل بإنصاف رغم وجود تقارير التحقيق والمراجعة.

وباعتبار التحقيق أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تقوم به المحكمة الإدارية حيث عرفته المحكمة العليا بأنه "**عمل عادي للتحقيق الذي هو من القانون العام وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملا بمبدأ الذي يخول لها اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم في إطار ما ليس ممنوعا قانونا**"[3].

كما قام المشرع بتطبيق الخبرة أمام الجهات الإدارية بنفس الإجراءات المطبقة أمام الجهات القضائية العادية، وبذلك يمكن للقاضي اللجوء إليها في أية منازعة وفي مختلف القضايا فهي لا تخص مجال معين، حيث اعتبرها من وسائل التحقيق[4] وذلك طبقا لأحكام المواد **858** إلى **862** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في حين نوّه المشرع على جواز تعيين أحد أعضاء التشكيلة للقيام بكل تدابير التحقيق غير تلك الواردة في المواد المذكورة أعلاه وذلك من قبل رئيس تشكيلة الحكم[5].

فمجال الخبرة القضائية في التحقيق يكون فنيا أو تقنيا، فهي من الإجراءات المساعدة للعدالة وتوصف بأنها مزيج بين التقني والعلمي والتي تخرج عن اختصاص القاضي وتتجاوز معرفته بينما تكون المسائل القانونية تتجاوز اختصاص الخبير[6].

[1] - المادة 866 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - المادة 867 و868 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[3] - فهيمة بلول، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل درجة الدكتوره في العلوم القانونية تخصص قانون، جامعة مولود معمري، 2020، ص 110.
[4] - المادة 853 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[5] - المادة 863 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع نفسه.
[6] - فهيمة بلول، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، ص 113.

أما من حيث الأهمية فإن الخبرة القضائية تعتبر من أهم التقنيات التي تنير القاضي، حيث يقع على عاتق الخبير توضيح تلك المسائل التقنية وبترك المجال للقاضي إعطائها الصبغة القانونية وإيجاد الحل المناسب[1]، خاصة بعد صدور أحكام قانون المالية لسنة **1992** والذي نص على أن توكل مهمة تسيير الخبرة للخبير المعين من الجهة القضائية على خلاف الأمر من قبل حيث كانت تسند عملية إجراء الخبرة إلى أحد أعوان إدارة الضرائب وقد أحسن المشرع بتفعيل استقلالية وحياء الخبير المعين من جهة القضاء[2].

أولا: حالات اللجوء للخبرة:

لقد تناول المشرع الجزائري الضريبي موضوع الخبرة في المادة 86 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بالخبرة إما تلقائي من نفسها أو بناءا على طلب أحد الأطراف المتنازعة وفي هذه الحالة فإن مهمة الخبرة تستند إلى ثلاثة خبراء، حيث يعين كل طرف خبير كما تتولى المحكمة تعيين خبير ثالث[3].

ثانيا: تعيين الخبراء

تتم الخبرة القضائية على يد خبير واحد إلا أنها تسند إلى ثلاثة خبراء حيث يتم تعيين لكل من الأطراف خبير وتقوم المحكمة الإدارية بتعيين الخبير الثالث، على أن يتم التعيين وفقا للمادة **86-03** من قانون الإجراءات الجبائية على أن لا يكون الخبير من الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المتنازع فيها[4] وكذلك الأشخاص الذين أبدو رأيا فيها أثناء التحقيق.

وبإمكان كلا الطرفين رد الخبير المعين من طرف المحكمة وذلك بموجب طلب معلّل إلى المحكمة الإدارية وذلك في أجل ثمانية أيام بعد تبليغ الطرف المعني بالرد باسم الخبير المعين لتثبت المحكمة في الطلب[5]، وفي حالة الرفض الذي يكون من طرف الخبير في إنجاز المهمة الموكلة إليه فإنه يمكن للمحكمة أن تعين خبيرا آخر حيث يقوم بأعمال

[1] - فهيمة بلول، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، المرجع نفسه، ص 112.
[2] - يحي بدايرية، المرجع السابق، ص 173 – 174.
[3] - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 126.
[4] - المادة 86-03 من قانون الإجراءات الجبائية المرجع السابق.
[5] - المادة 86-04 من قانون الإجراءات الجبائية المرجع نفسه.

الخبرة والملاحظ في هذه المادة أن رد الخبير لا يكون محللا على أساس أن هذا الطلب كباقي الطلبات والعرائض المقدمة أمام المحكمة الإدارية[1]، وتقع مسؤولية اختيار الخبير الذي سيقوم بهذه العملية شرط أن يكون معتمد ومسجل في قائمة الخبراء لدى الجهة القضائية أما إذا كان غير مسجل فيطلب منه القاضي أداء اليمين القانونية[2].

ثالثا: سريان الخبرة

يقوم بأعمال الخبرة الخبير الذي تم تعيينه من طرف المحكمة الإدارية حيث يحدد اليوم والساعة لبدئ العمليات ويتم إعلام أطراف النزاع وذلك قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات[3].

يقوم الخبراء بالانتقال لمكان إجراء الخبرة من أجف إعداد التقرير وذلك بحضور الخصوم أو ممثل عن الأطراف المتخاصمة وهذا ما نصت عليه المادة **135** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[4]، "فيما عدا الحالات التي يستحيل فيها حضور الخصوم بسبب طبيعة الخبرة، يجب على الخبير إخطار الخصوم بيوم وساعة ومكان إجرائها عن طريق محضر قضائي". وبتنقل الخبراء لمكان إجراء الخبرة من أجل إعداد تقرير وذلك بحضور ممثل عن الأطراف المتخاصمة ويحرر عون إدارة الضرائب بتحضير محضر مع إضافة رأيه، كما يقوم الخبراء بتحرير مفصل[5] حيث يسجل فيه أقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم وعرض تحليلي للمعاينة[6] ويكون التقرير إما تقرير مشترك أو منفرد (أي تقرير خاص لكل خبير).

يتم إيداع المحاضر لدى كتابة الضبط المحكمة الإدارية على أن يتم الإطلاع عليها من قبل أطراف النزاع في **20** يوما لتقديم الملاحظات. إلا أن القاضي غير ملزم برأي الخبير خاصة إذا لم يكن كافيا إذا رأت المحكمة أن الخبرة غير سليمة فلها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة حسب شروط الخبرة الأولى[7].

---

[1] - المادة 86-05 من قانون الإجراءات الجبائية.
[2] - المادة 86-06 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع نفسه.
[3] - فهيمة بلول، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 216.
[4] - المادة 135 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[5] - المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[6] - المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[7] - المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

الفرع الثالث: الفصل في الدعوى المقدمة أمام المحكمة الإدارية

أولا: صدور القرار عن قاضي المحكمة الإدارية

بعد الانتهاء من التحقيق والخبرة واستنفاذ الآجال لتبادل المذكرات، فإن رئيس المحكمة الإدارية يتخذ إجراءات للفصل في القضية المتنازع عليها وذلك طبقا للمادة **89** من قانون الإجراءات الجبائية بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية[1].

تتم جدولة القضية ويحدد رئيس تشكيلة الحكم ويتم تبليغ محافظ الدولة[2] كما يخطر أطراف النزاع من طرف أمانة ضبط عشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة وفي حالة الاستعجال يجوز تقليص الأجل إلى يومين بأمر من رئيس تشكيلة الحكم[3].

تعقد جلسة المحكمة بالتاريخ المعلن عنه بعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية، ويجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، ويمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة المعنية أو دعوتهم لتقديم توضيحات[4].

ثم يقدم القاضي ملف القضية وجوبا بالتقرير والوثائق إلى محافظ الدولة، لتقديم تقرير مكتوب في أجل سهر واحد من تاريخ استلامه، ثم يعيد الملف والوثائق إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء مدة شهر وبتقديم تقرير مكتوب مع إبداء اقتراحاته، كما يقدم محافظ الدولة ملاحظات شفوية[5] قبل غلق باب المرافعات.

تحال القضية على المداولة السرية إذا رأى أن هناك خطرا على النظام العام قصد دراسة القضية وإعداد القرار المناسب، وبعد المداولة تصدر المحكمة قرارها في القضية وتكون إما سرية أو علنية وذلك بموجب أحكام المادة **7** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

---

[1] - المادة 89 من القانون رقم 07-12، المرجع السابق.
[2] - المادة 874 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[3] - المادة 876 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع نفسه.
[4] - المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[5] - المادة 897 والمادة 896 – 899 من القانون رقم 08-09 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

عند صدور القرار تطبق المقتضيات المتعلقة بأحكام القضائية والمنصوص عليها في المواد **270** إلى **298** أمام المحاكم الإدارية، فهي أحكام عامة ومشتركة فهي متعلقة بشكل صدور الحكم وكيفية صدوره وكذلك مضمونه[1]، فصدور الحكم يكون بأغلبية الأصوات وينطق رئيس الجلسة بحضور قضاة تشكيلة المداولة ويكون ذلك بشكل علني أو في تاريخ آخر مع تبليغ الخصوم بتاريخ الحكم وللضرورة يتم تمديد المداولة شرط ألا تتجاوز جلستين متتاليتين[2]، ولصدور الحكم لابد من معرفة شكل ومحتوى الحكم وأهم آثاره.

ثانيا: محتوى القرار

تنص المادة **890** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه يسبق منطوق الحكم بكلمة يقرر ويمل الحكم تحت طائلة عبارة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية باسم الشعب الجزائري[3]. يتضمن القرار وفقا لنص المادة **553** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وجوبا على البيانات التالية:

- الجهة القضائية المصدرة للقرار.
- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا القضية.
- الإشارة إلى تلاوة التقرير.
- تاريخ النطق بالقرار.
- اسم وممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر تسميته، طبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني.
- أسماء وألقاب المحامين وعناوينهم المهنية.

[1] - المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، المرجع السابق.
[2] - المواد 270 إلى غاية 274 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[3] - المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- الإشارة إلى عبارة النطق بالقرار في جلسة علنية.
- الإشارة إلى جميع المستندات والوثائق المقدمة من طرف الأطراف.
- تاريخ قفل التحقيق والتوقيع على النسخة الأصلية للقرار من قبل الرئيس وكاتب الضبط لأنه في حالة عدم توقيع الرئيس أو كاتب الضبط يؤدي إلى بطلان القرار ذاته.

أما ما يخص الاستئناف فبما أن إدارة الضرائب تتمتع بامتيازات السلطة العامة فهي ملزمة بالحكم الصادر عن المحكمة الإدارية ولها الحق في استئناف الحكم أمام مجلس الدولة، ونفس الشيء بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي له الحق أيضا في الاستئناف أمام مجلس الدولة إذا لم يكن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية كمحكمة ابتدائية درجة أولى لصالحه أو لعدم رضاه بالقرار.

ثالثا: منطوق القرار

لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسبيبه مع عرض موجز للوقائع والطلبات وادعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم مع الرد على كل الطلبات والأوجه المثارة، مع الإشارة إلى النصوص القانونية المطبقة وذلك وفقا للمادة **277** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ثم الاستماع إلى القاضي المقرر ومحافظ الدولة والخصوم مع وجوب التوقيع على أصل الحكم من طرف رئيس الجلسة وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الاقتضاء وذلك طبقا للمادة **278** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. فمنطوق الحكم في النزاع الضريبي إذا كان حول الوعاء الضريبي فإنه يكون برفض الدعوى شكلا أو لعدم التأسيس مع بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف أما في حالة قبول الدعوى من طرف القاضي شكلا وكان موضوعها مؤسس فإنه ينطق بالإعفاء أو التخفيض في الضرائب المتنازع فيها، أما في حالة ما إذا كان النزاع القائم متعلقا بالتحصيل الضريبي ويكون هناك عدم احترام إجراءات التحصيل من قبل الإدارة الضريبية فإن منطوق الحكم يكون بإلغاء قرار إدارة الضرائب لعدم احترام الإجراءات اللازمة أو لوجود عيب في السند[1].

[1] - يحي بدايرية، المرجع السابق، ص 182 – 183.

ثالثا: تبليغ القرارات والأوامر

يتم تبليغ القرارات والأوامر بواسطة محضر قضائي أساسا، ويحوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ القرار أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط ويكون ذلك بصفة استثنائية[1]. يبلغ القرار بطلب من الذي صدر القرار لصالحه للطرف الآخر وذلك للتنفيذ. تحفظ أصول الأحكام بأمانة ضبط المحكمة الإدارية لكل قضية مع الوثائق المتعلقة بالتحقيق وللخصوم استعادة وثائقهم بناءا على طلب مقابل وصل استلام ما لم يأمر رئيس المحكمة بالإبقاء على بعض الوثائق ملحقة بالحكم وفي حالة الاستئناف يرسل ملف القضية مع الوثائق إلى جهة الاستئناف[2].

رابعا: الآثار الصادرة عن القرار

فالقرار الصادر ينتج آثاره فور التبليغ به بواسطة أمين الضبط ما لم يطعن فيه بالاستئناف خلال المواعيد والآجال المحددة قانونا، ويجب أن ينفذ القرار المبلغ سواء من قبل الإدارة أو من قبل المكلف بالضريبة، وبإمكان كلا الطرفين الاستئناف أمام مجلس الدولة، غير أن هذا الاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار المتخذ من قبل المحكمة الإدارية وذلك طبقا للمادة **908** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وبما أن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية والذي يفصل بموجبه في دعوى المجال الضريبي فإنه تقع آثاره على أطراف الدعوى وذلك لتميزه بقوة الشيء المقضي به إلا إذا لم يتم قبول الدعوى وذلك لعدم الاختصاص ولعيب الشكل[3] وبذلك تقبل الدعوى ثانيا للنظر فيها، فالقرار لا يجوز لقوة الشيء المقضي به. كما نصت المادة **98** على المصاريف القضائية حيث لا يمكن للمكلف استرجاعها[4]، إذا خسر دعواه[5]، كما يتحمل الأطراف الذين ترد دعواهم مصاريف الخبرة[6].

[1] - المادة 894 و895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - المواد 894 و895، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق نفسه.
[3] - المادة 809 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[4] - يحي بدايرية، المرجع السابق، ص 184.
[5] - المادة 98-01، من قانون الإجراءات الجبائية.
[6] - المادة 98-02، من قانون الإجراءات الجبائية.

فإذا كان القرار الصادر في صالح الإدارة الضريبية فإنه يتم ذلك بسهولة لأنها في الأصل تكون آلية التنفيذ أما إذا كان الحكم في صالح المكلف فإن الإدارة تتراخى في بعض الأحيان في التنفيذ فما عليه سوى إتباع الإجراءات العامة للتنفيذ[1].

المبحث الثاني: حل منازعات المجال الضريبي عن طريق مجلس الدولة

تقوم المنازعات الإدارية وخاصة منازعات المجال الضريبي على مبدأ التقاضي على درجتين مما يترتب حق الطعن ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية وقد منح قانون الإجراءات الإدارية والمدنية حق الطعن في الأحكام القضائية والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية[2] أمام مجلس الدولة الذي يختص كدرجة ثانية على مستوى هيكل القضاء الإداري الذي يحل محل الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا وذلك بموجب المادة **152** من دستور **1996** والقانون العضوي **98-01** في فحص مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات المركزية واحترام الإدارة للقانون، كما يختص مجلس الدولة كجهة أولى وأخيرة بدعاوى الإلغاء، كذلك دعاوى تفسير القرار أو عقد أو بسبب غموض يجب إزالته، وذلك إما الطعن بالطرق العادية أو بالطرق الغير عادية.

كما نصت المادة **90** من قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية الطعن أمام مجلس الدولة حيث تنص على: "**يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف**"[3]، وبذلك فإن طريق الطعن يكون بالاستئناف أو المعارضة وهاتان الطريقتان هي من طرق الطعن العادية أمام الطعن بالنقض كذلك هو أيضا طريق لحل النزاع وذلك بموجب المواد **956** إلى **959** والمذكورة في الفصل الثاني في طرق الطعن الغير عادية في قسمها الأول من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث أن الطعن بالنقض يبدي أيضا القرارات النهائية الصادرة عن المحكمة الإدارية.

[1] - يحي بدايرية، المرجع السابق، ص 185.
[2] - القانون العضوي 98-01، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيم عمله، جريدة رسمية رقم 37، المؤرخة في 1998/06/01.
[3] - المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

المطلب الأول: حل منازعة المجال الضريبي عن طريق طرق الطعن العادية أمام مجلس الدولة

تتمثل طرق الطعن العادية في الاستئناف والمعارضة، حيث يلجأ المكلف بالضريبة للطعن أمام مجلس الدولة الذي يتم فيه قبول للاستئناف في القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية وذلك طبقا للقانون العضوي **98-01** المؤرخ في **04** صفر[1] عام **1419** الموافق لـ **30 ماي 1998**، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

وقد قام المشرع بتنظيمها من خلال قسمين الأول للاستئناف والثاني للمعارضة بموجب المواد **949** إلى **955** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذلك المواد **90** و **91** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[2].

وسنتناول في الفرعين، الأول خاص بإجراءات الاستئناف والثاني خاص بإجراءات المعارضة.

الفرع الأول: طرق الطعن العادية

لقد نص المشرع الجزائر في المادة **905** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنه يمكن الطعن أمام مجلس الدولة في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية وذلك ضمن شروط منصوص عليها قانونا، وكذلك أحكام المادة **902** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الذي يورد أن الطعن بالنقض يكون بموجب نصوص خاصة.

تنص المادة **10** من القانون **98-01** المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله أنه يمكن الطعن أمام مجلس الدولة في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية وذلك بالاستئناف كما ينص قانون الإجراءات المدنية والإدارية باختصاص مجلس الدولة بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية.

---

[1] - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 103.

[2] - المادة 902 من القانون 08-09 التي تقابلها المادة 10 من القانون 98-01 التي تنص على: "يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

كما يختص أيضا كجهة استئناف بالقضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة، وذلك وفقا للمادة **902** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما ذكر أيضا على إمكانية الطعن أمام مجلس الدولة من خلال أحكام المادة **90** من قانون الإجراءات الجبائية.

أولا: قبول الاستئناف

أ- شروط متعلقة بالحكم الصادر عن المحكمة الإدارية

1. أن يكون الحكم المستأنف حكما قضائيا:

وقد نص المشرع الجزائري من خلال نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه يكون أحد أطراف النزاع ذات صبغة إدارية وهم ممثلون في (الدولة، الولاية، البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية)[1] و يصدر القاضي الإداري حكم قضائي وهو قابل للاستئناف.

2. أن يكون الحكم المستأنف صادر عن المحكمة الإدارية:

بما أن المشرع الجزائري قد قام بتبني الازدواجية القضائية فالقضاء الإداري يتميّز بالتقاضي على درجتين أولها هي المحكمة الإدارية والتي يعتبر أن الحكم الصادر عنها أولي.

ب- شروط خاصة بأطراف الخصومة:

يقوم بالاستئناف أشخاص الخصومة وهما المستأنف والمستأنف عليه. فالصفة يجب أن تتوفر فيه للترافع كطرف في النزاع القائم، فإذا تم رفع الدعوى القضائية من طرف المكلف بالضريبة في القرار الصادر عن المدير الولائي للضريبة أمام مجلس الدولة بنفسه وإلا سوف ترفض الدعوى لعدم توفر الصفة[2].

[1] - المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - سليم قصاص، المرجع السابق، ص 140.

ومن جهة أخرى يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب[1].

يودع طلب الاستئناف بأمانة الضبط لدى مجلس الدولة وذلك وفقا لآجال منصوص عليها في القانون. ويقوم أمين الضبط بتقييد القضية تبعا لتاريخها ورقمها في سجل خاص ويقدم وصل الطعن إلى صاحب الطعن ويجب أن يثبت المستأنف أنه دفع الرسوم القضائية لتسجيل الطعن أو الإثبات أنه معفى من الدفع وذلك بسبب المساعدة القضائية ويتم تقديم صورة طبق الأصل عن وصل دفع رسم التسجيل أو عن قرار المساعدة القضائية[2]، ثم يتم تقديم وتبادل المذكرات والملاحظات وأوجه الدفاع والمردود، كما للقاضي الحق في طلب وثيقة تكون سببا في حل النزاع[3].

ج- شكل عريضة الاستئناف:

يقوم أمين الضبط بعرض عريضة الطعن بالاستئناف على رئيس مجلس الدولة وتكون العريضة متضمنة بيانات أساسية منصوص عليها في المادة **540** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وهي كما يلي[4]:

- اسم ولقب وموطن المستأنف.
- اسم ولقب المستأنف عليه وإن لم يعرف له موطن فآخر موطن له.
- عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف.
- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.

[1] - المادة 91 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008.
[2] - جمال سليمان قاضي منازعات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، جامعة محمد بوضياف كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، فرع حقوق، تخصص قانون الأعمال، المسيلة 2017-2018، ص 47.
[3] - المادتين 844 و845 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[4] - المادة 540 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، 08-09، المرجع السابق.

- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، حيث يجب توقيع عريضة الاستئناف من محام معتمد لدى مجلس الدولة إلا أن إدارة الضرائب معفاة من وجوب تمثيلها بمحام وذلك طبقا للمادة **828**، يجب إرفاق عريضة الاستئناف تحت طائلة عدم قبولها شكلا بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف[1].

يجب أن تقدم العرائض والطعون ومذكرات الخصوم تحت طائلة عدم القبول من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة باستثناء الأشخاص المذكورة في المادة **800** أعلاه[2].

د- شروط متعلقة بآجال في الاستئناف:

لقد حدد المشرع الآجال للاستئناف فلا يجب أن تكون الطعون خارجة عن المواعيد القانونية وإلا سوف تؤدي إلى الرفض من قبل مجلس الدولة، حيث نصت المادة **91** من قانون الإجراءات الجبائية على "**يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب**".

يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية[3]. وبذلك فإن المشرع المالي لم يقم بتحديد الآجال للاستئناف أمام مجلس الدولة فيما يخص القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية وعليه، فإنه يتم تطبيق الآجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك من خلال أحكام المادة **950** والتي تنص على أن "**أجل الاستئناف يكون بشهرين ويتم تقليص هذه المدة إلى خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية إذا لم توجد نصوصا خاصة**[4].

[1] - المادة 541 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - المادة 905 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق نفسه.
[3] - المادة 906، يمكن مراجعة المواد 828 – 905 – 906 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق نفسه.
[4] - المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

وبذلك فإن مواعيد الاستئناف بالنسبة لإدارة الضرائب تكون من يوم التبليغ الرسمي سواء للمدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ويكون ذلك من طرف أمين الضبط، أما ما يخص تبليغ المكلف بالضريبة فإنه يحتسب من يوم التبليغ الرسمي للحكم بواسطة محضر قضائي وذلك طبقا للمادة **894.**

وفي حالة وفاة المكلف قبل أن يقدم الطعن فإنه يتم تمديد الآجال إلى أن يتم تبليغ الورثة وعندما يبدأ سريان الآجال لتقديم طلب الاستئناف وذلك طبقا للمادة **319** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[1].

كما يجوز أن يقوم رئيس المحكمة بتبليغ الحكم الصادر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط وذلك بصفة استثنائية، كما أن الاستثناء أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف، وذلك حسب المادة **908** مع احترام أحكام المادة **913** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ذ- آثار الاستئناف:

يتم رفع الاستئناف في قرار المحكمة الإدارية كمحكمة ابتدائية درجة أولى أمام مجلس الدولة الذي هو درجة ثانية، حيث يقوم القاضي بالنظر إلى جانب الموضوعي والشكلي ويكون قراره إما بالإلغاء الكلي أو الجزئي للحكم المستأنف، كما يمكن تأييد الابتدائي، وعدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف وطرح النزاع على مجلس الدولة للفصل فيه[2]، إلا أنه قد يوقف تنفيذ الحكم إذا كان الاستئناف يعرض صاحبه لخسارة مالية مؤكدة[3].

أما اختلاف الطعن العادي الوارد في المادة المدنية عن الطعن الوارد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية[4]، حيث أنه رغم الاستئناف إلا أنه يتم التنفيذ المعجل للأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية.

[1] - المادة 380 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[3] - المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق نفسه.
[4] - المادة 323 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

ثانيا: المعارضة في منازعات المجال الضريبي

ينص قانون الإجراءات المدنية والإدارية في قسمها الثاني من طرق الطعن العادية على المعارضة كشكل ثاني من أشكال الطعن ومن خلال المادة **953** تتبين شروط المعارضة التي تنص على:

- أن تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابية.
- أن ترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد **(01)** من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي وهو ما تنص عليه المادة **954**، وتمدد الآجال إلى شهرين بالنسبة للأشخاص المقيمين بالخارج[1].
- أما عريضة المعارضة فإنها تخضع للشروط العامة التي تخضع لها العريضة الافتتاحية للدعوى[2].
- توقع العريضة وجوبا طبقا للمادتين **826** و**827** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وتعفى الأشخاص المذكورة في المادة **800** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وتودع عريضة المعارضة بأمانة ضبط الجهة القضائية المصدرة للحكم أو القرار محل الطعن وذلك ستسجل.
- للمعارضة أثر موقف للتنفيذ ما لم ينص القانون على خلاف ذلك[3].

كما أن الطعن بالمعارضة للحكم الصادر يكون غير قابل للطعن فيه بالمعارضة من جديد[4]. وعليه، فإن منازعات المجال الضريبي لا تسلك طريق المعارضة وذلك بسبب القرار الغيابي، لأن المنازعة الإدارية عامة ومنازعة المجال الضريبي خاصة تخضع لمبدأ الوجاهة والطابع الكتابي لأن أحد أطراف الخصومة تكون غالبا الإدارة الضريبية والتي تكون محل إقامتها معلوم.

[1] - المادة 404 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - المادة 14، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[3] - المادة 955، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[4] - جمال سليمان قاضي، المرجع السابق، ص 47.

الفرع الثاني: صدور قرار مجلس الدولة

يقوم قاضي الاستئناف بدراسة الملف لاتخاذ القرار النهائي الذي يكون إما مطابقا لقرار القاضي الأول أو معدل جزئيا، كما يمكن أن يتم إلغائه.

إذا رأى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها يرسل الملف إلى محافظ الدولة من أجل تقديم تقريره في آجال لا تتعدى شهرا واحدا بعد دراسته من طرف القاضي المقرر[1]، ويتفق مع رئيس المحكمة بتحديد جلسة النظر في القضية ويبلغ الخصوم ومحاميهم من طرف أمانة الضبط وكذلك محافظ الدولة بتاريخ الجلسة عشرة أيام على الأقل[2]، وأثناء الجلسة يجوز للخصوم أو محاميهم تقديم ملاحظات شفوية دعما لمذكراتهم الكتابية، كما يقوم المستشار المقرر بتلاوة تقريره.

كما يحق لمحافظ الدولة إبداء طلباته وبعد ذلك تحال القضية للمداولة وبعد إتمامها يصدر مجلس الدولة قراره[3]، ويصدر رئيس التشكيلة حكم علني ما لم تمس العلنية بالآداب العامة[4]، وبذلك فإن قرار مجلس الدولة يتم التحقيق فيه بنفس الطريقة التي يتم فيها على مستوى المحاكم الإدارية، ويحدد رئيس التشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب قرار غير قابل للطعن[5].

أما ما يخص صيغة قرار مجلس الدولة فإن قراراته تصدر بنفس الصيغة التي تصدر فيها قرارات المحكمة العليا وذلك طبقا لأحكام المادة **582** حيث نصت على "**يصدر القرار في جلسة علنية مع الإشارة إلى النصوص المطبقة وبيان ما يأتي**":[6]

- اسم ولقب وصفة وموطن كل الخصوم وأسماء وألقاب محاميهم وعناوينهم المهنية.
- المذكرات المقدمة والأوجه المثارة.
- اسم ولقب ممثل النيابة العامة.

[1] -المادة 897، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2] - المادة 897، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[3] - سليم قصاص، المرجع السابق، ص 146.
[4] - المادة 269، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[5] - المادة 07، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[6] - المادة 582 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين أصدروا القرار مع صفة المستشار المقرر.
- اسم ولقب أمين الضبط.
- سماع محامي الخصوم في الجلسة عند الاقتضاء.
- تلاوة التقرير خلال الجلسة والمداولة.
- النطق بالقرار في جلسة علنية[1].

يوقع القرار من طرف رئيس التشكيلة وأمين الضبط والمستشار المقرر عند الاقتضاء. وفي حالة وجود مانع، يعين الرئيس الأول للمحكمة العليا بموجب أمر، رئيسا أو مستشارا آخر و/أو أمين ضبط آخر للتوقيع على أصل القرار على حسب الحالة[2].

كذلك من الضروري ذكر الوثائق والنصوص المطبقة وأنه يتم الاستماع لكل من القاضي المقرر ومحافظ الدولة وإلى كل شخص تم سماعه بأمر القاضي وقبل النطق بالقرار حيث يجب أن يسبق منطوق الحكم بكلمة يقرر[3].

كما تتضمن المادة **889** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، ويشار إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة، وعند اقتضاء إلى الخصوم وممثليهم وكل شخص ممن تم سماعه بأمر من الرئيس[4]، الرئيس[4]، وهذا ما تم ذكره طبقا للأحكام المنصوص عليها في المادة **888** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويكون تبليغ القرار الصادر عن مجلس الدولة إلى أطراف الخصومة وكذا محاميهم والمقصود بأطراف الخصومة المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وذلك بموجب إرسال موصى عليه بإشعار بالوصول، كما يقوم محافظ الدولة لدى مجلس الدولة بتبليغ القرار بنصه الكامل على الجهة التي أصدرت الحكم، وحسن فعل المشرع الجزائري بتبليغه للقرارات الصادرة عن مجلس الدولة التي استأنفت قراره، وهذا لكي يطلع على الاجتهادات التي توصل إليها المجلس[5].

[1] - المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[2] - المادة 582 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[3] - المادة 582 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق نفسه.
[4] - المادة 890، المرجع السابق نفسه.
[5] - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 142.

والشيء الملاحظ أنه لا يوجد في قانون الإجراءات المدنية ولا في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذلك القانون العضوي **98-01** المتعلق باختصاصات مجلس الدولة أو قانون الإجراءات الجبائية أي نص يحدد المدة التي يجب أن تبلغ فيها الأحكام بعد صدورها عن مجلس الدولة[1].

الفرع الثالث: تبليغ قرار مجلس الدولة وتنفيذها

للفصل النهائي لابد من إتباع إجراءات بتبليغ القرار الصادر عن مجلس الدولة قبل تنفيذه.

أولا: تبليغ قرار مجلس الدولة

بعد صدور القرار النهائي لمجلس الدولة الذي يفصل في طلب الاستثناء يتم تبليغ كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في موطنهم عن طريق محضر قضائي[2] إلا أنه لا يجوز لرئيس مجلس الدولة أن يأمر بصفة استثنائية تبليغ القرار إلى أطراف النزاع عن طريق أمانة الضبط. أما مدة تبليغ القرار الصادر عن مجلس الدولة فلم يتم تحديدها من قبل قانون الإجراءات المدنية والإدارية أو قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: تنفيذ قرار مجلس الدولة

إن قرارات مجلس الدولة لا تنفذ إلا إذا كانت النسخة التنفيذية هي النسخة الممهورة بالصيغة التنفيذية وذلك طبقا لنصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث توقع وتسلم من طرف أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه، وتحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية: "**نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ**"[3].

إن المشرع الجزائري قد ألزم على الإدارة الضريبية باعتبارها شخص معنوي تخضع للجهات القضائية الإدارية بتنفيذ أوامر القاضي الإدارية وإن تعرضت لغرامات تهديدية مع تحديد سريان مفعولها[4] وذلك بهدف حماية أموال الخزينة العمومية.

---

[1] - المادة 889، قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

[2] - المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

[3] - المادة 281 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

[4] - تنص المادة 980 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "يجوز للجهة القضائية الإدارية المطلوب منها اتخاذ أمر بالتنفيذ وفقا للمادتين 798 و 979 أعلاه أن تأمر بغرامة تهديدية مع تحديد سريان مفعولها.

المطلب الثاني: حل منازعات المجال الضريبي عن طريق الطعن الغير عادي أمام مجلس الدولة

لقد تناول قانون الإجراءات المدنية والإدارية طرق الطعن الغير عادية في الفصل الثاني من الباب الرابع الخاص بالطعن، وذلك من خلال المواد **956** إلى **959** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فمنازعات المجال الضريبي تخضع هي أيضا للأحكام العامة الواردة فيه وذلك لغياب أو عدم وجود نصوص وأحكام خاصة تنظم ذلك، وعليه يمكن اللجوء لهذا الإجراء للفصل في قرارات المحاكم الصادرة بصفة نهائية وذلك بموجب نص المادة **11** من القانون العضوي **98-01**، رغم عدم وجوده في القانون الإجرائي الذي يحكم هذه المادة (أي منازعات المجال الضريبي).

وسنتناول في هذا المطلب إمكانية الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة وطرق الطعن الغير عادية وآثاره.

الفرع الأول: إمكانية الطعن بالنقض في قرارات مجلس الدولة

يختص مجلس الدولة بالنظر في الطعون وبالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة عن آخر درجة قضائية من جهات القضاء الإداري، وذلك طبقا لأحكام المادة **349** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[1]. إلا أنه إذا تم النظر في أثر الطعن بالنقض المسجل أمام مجلس الدولة لمراجعة قراراته الابتدائية والنهائية فكأنما أصبح له أدوار قضائية مختلفة ومتعددة فهي خصم وحكم في ذات الوقت، غير أن فرضية مراجعة مجلس الدولة لقراراته وإن كانت تدعمها نصوص القانون سواء العضوي أو قانون الإجراءات الجديد لا يمكن التسليم بها من وجهة اجتهادات سابقة لمجلس الدولة الذي قضى بتاريخ **11** ماي **2004** ملف رقم **012994** الغرفة الثالثة (غير منشور) برفض الطعن بالنقض شكلا، وسبب المجلس قراره بما يلي: "وحيث أن مجلس الدولة هو هيئة قضائية عليا تابعة للسلطة القضائية يحكمها وينظمها القانون العضوي **98-01** المؤرخ في **30** ماي **1998**، وإن

[1] - تنص المادة 349، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: "تكون قابلة للطعن بالنقض، الأحكام والقرارات الفاصلة في موضوع النزاع والصادرة في آخر درجة عن المحاكم والمجالس القضائية.

القرارات الصادرة عنه هي قرارات نهائية لا يمكن الطعن فيها أمام أي جهة أخرى"[1]. وعليه فإن عريضة الطاعن مخالفة للقانون المذكور أعلاه.

وبالرجوع إلى المادة **903** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنها أكدت أيضا على اختصاصات مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض وفي القرارات الصادرة عن آخر جهة قضائية إدارية، وعليه يتم تطبيق أحكام المواد المنصوص عليها في القانون أعلاه وهي **956 – 957 – 958** و**959**، كما جاءت أيضا لتثبت جزئيا مضمون المادة **11** من القانون العضوي **98-01** لقابلية هذه القرارات للطعن بالنقض[2]، فالاستثناء في اختصاص الطعن لمجلس الدولة المخولة له يكون بموجب نصوص خاصة، ووفقا للقواعد المشتركة المطبقة على القانون العادي ويتم ذلك بإيداع عريضة في آجال لا تتعدى شهرين مع احترام الشروط الشكلية المنصوص عليها في المادة **956** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والإجراءات المقررة لعدم قبولها شكلا، ويخضع الطعن بالنقض إلى مجموعة من الشروط محددة في المادة **353** وتتمثل في:

1. توفر الصفة، المصلحة والأهلية:

لا يقبل الطعن بالنقض إلا إذا كان مقدما من أحد الأطراف المذكورة في القرار (أطراف الخصومة أو من طرف ممثليهم إلى جانب توفر شرط المصلحة والأهلية)[3]، أما الطرف الآخر فإن المدير الولائي للضرائب وكذلك مدير المؤسسات الكبرى مخولان قانونا بتمثيل الوزارة التي هم تابعون لها، أمام القضاء (تمثيل وزارة المالية فيما يخص المادة الضريبية).

2. الطعن بالنقض يكون في القرارات النهائية:

يكون الطعن بالنقض في القرارات النهائية الصادرة عن آخر درجة قضائية والتي تكون قد استوفت كل شروط الطعن العادية حيث يعتبر الطعن بالنقض طريقا غير عاديا[4].

---

[1] - عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر، دراسة وصفية تحليلية مقارنة، طبعة معدلة طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية 2008، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر 2008، ص 164.

[2] - عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر، المرجع السابق، ص 165.

[3] - علي شريك، المرجع السابق، ص 66.

[4] - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 144.

3. حالات قبول الطعن:

لقد تم تحديد حالات اللجوء للطعن وقبوله كطريق غير عادي وقد حددها القانون على سبيل الحصر[1] وهي:

- مخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات.
- إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات.
- عدم الاختصاص.
- تجاوز السلطة.
- مخالفة القانون الداخلي.
- مخالفة القانون الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة.
- مخالفة الاتفاقيات الدولية.
- انعدام الأساس القانوني.
- انعدام التسبيب.
- التسبيب مع المنطوق.
- تحريف المضمون الواضح والتحقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار.
- تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة، عندما تكون حجية الشيء المقضي فيه قد أثيرت بدون جدوى، وفي هذه الحالة يوجه الطعن بالطعن ضد آخر حكم أو قرار من حيث التاريخ، وإذا تأكد هذا التناقض يفصل بتأكيد الحكم أو القرار الأول.
- تناقض أحكام غير قابلة للطعن العادي، في هذه الحالة يكون الطعن بالنقض مقبولا، ولو كان أحد أحكام موضوع طعن بالنقض سابق انتهى بالرفض، وفي حالة رفع الطعن بالنقض حتى بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة **354** أعلاه، يجب توجيهه ضد الحكمين، وإذا تأكد التناقض تقضي المحكمة العليا بإلغاء أحد الحكمين أو الحكمين معا.
- وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم أو القرار.

[1] - المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

- الحكم بما لم يطالب أو بأكثر مما طلب.
- السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية.
- إذا لم يدافع عن ناقضي الأهلية.

4. الطعن بعريضة موقعة من طرف محام:

رفع الطعن بالنقض يجب أن يكون عن طريق عريضة مكتوبة وموقعة وكذلك من طرف محام معتمد[1]، أمام مجلس الدولة وتتضمن مجموعة من البيانات وهي:

- اسم ولقب ومهنة وموطن كل الخصوم.
- إرفاقها بصورة رسمية من الحكم المطعون.
- أن يحتوي على موجز الوقائع وكذلك الأوجه التي يبين عليها الطعن.

5. آجال الطعن بالنقض:

يرفع الطعن بالنقض في أجل شهرين ما لم ينص القانون على خلاف ذلك[2]، ويبدأ حساب الآجال من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم وتمدد الآجال إلى ثلاثة أشهر إذا تم التبليغ في الموطن الحقيقي أو المختار[3].

الفرع الثاني: طرق الطعن الخاصة أمام مجلس الدولة

تتمثل طرق الطعن بالنقض في الاعتراض غير خارج عن الخصومة والطعن بالتماس إعادة النظر ودعوى تصحيح الخطأ المادي والدعوى التفسيرية.

وباعتبار القرارات الصادرة عن مجلس الدولة هي قرارات نهائية فهي تقبل الطعن بالطرق المذكورة أعلاه.

وقد نصت عليه المادة **903** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهو من طرق الطعن الغير عادية كما نصت المادة **956** من نفس القانون المذكور سالفا عن الآجال المحددة وهي شهرين تسري من تاريخ التبليغ الرسمي.

[1] - المادة 905 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[2] - المواد 354 – 356 وكذلك المادة 959 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[3] - المادة 35 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أولا: الاعتراض الخارج عن الخصومة:

يهدف الاعتراض الخارج عن الخصومة إلى مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار الذي فصل في أصل النزاع ويفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون[1]، فالاعتراض الخارج عن الخصومة يقصد به معارضة الخصم الثالث وهو كل صاحب ذي مصلحة لم يكن طرفا في الخصومة ولكن إذا كان القرار أو الحكم الصادر من شأنه أن يلحق به الضرر طبقا لأحكام المادة **381** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما يجوز لدائني أحد الخصوم حتى ولو كانوا ممثلين في الدعوى بتقديم الاعتراض كما هو منصوص في المادة **383** شرط أن يكون الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه قد مس بحقوقهم بسبب الغير.

فإذا كان الحكم الخارج عن الخصومة غير قابل لتجزئة التعديل أو الإلغاء فإنه يحتفظ بآثاره إزاء الخصوم الأصليين[2] إلا إذا تم استدعاء جميع أطراف الخصومة وذلك طبقا لأحكام المادة **382** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أما ما يخص الآجال في الاعتراض عن الخصومة فهي خمسة عشر سنة تسري من تاريخ صدور الحكم وذلك وفقا للمادة **384** وتمدد الآجال إلى شهرين إذا تم التبليغ الرسمي للغير مع الإشارة إلى حق ممارسة الاعتراض.

ويتم رفع الاعتراض وفقا للأشكال المقررة لرفع الدعوى أي نفس أشكال رفع العريضة[3] وتقدم أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه ويجوز الفصل فيه من طرف نفس القضاة[4]، ولا يمكن للطاعن أن يتم قبول اعتراضه إلا إذا كان مصحوبا بوصل يثبت إيداع مبلغ لدى أمانة الضبط يساوي الحد الأقصى من الغرامة طبقا لأحكام المادة 385 كما هو منصوص عليها أيضا في المادة **388** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[5].

---

[1] - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 199.

[2] - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 142.

[3] - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 200.

[4] - حسين طاهري، المرجع السابق، ص 202.

[5] - تنص المادة 388 على أنه إذا قضي برفض اعتراض الغير الخارج عن الخصومة جاز للقاضي الحكم على المعترض بغرامة مدنية من عشر ألاف 10.000 دج إلى 20.000 دج دون الإخلال بالتعويضات المدنية التي قد يطالب بها الخصوم، وفي هذه الحالة يقضي بعدم استرداد مبلغ الكفالة.

وبذلك يتم قبول الطعن في الحكم أو القرار أو الأمر الصادر عن الاعتراض الغير خارج عن الخصومة بنفس طرق الطعن المقررة قانونا طبقا للمادة **387** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ثانيا: التماس إعادة النظر

هو طعن يرفع لنفس الجهة القضائية المصدرة للحكم أو القرار قصد الفصل من جديد في الدعوى، وهذا بموجب المادة **966** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، وذلك أيضا بموجب المادة 4 من القانون العضوي **98-01**.

وقد ذكرت المادة **967** حالتين لطلب التماس إعادة النظر وهي:

1. صدور القرار بناءا على التزوير أي تقديم وثائق مزورة لأول مرة أمام مجلس الدولة.
2. إذا حكم على الخصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم.

ولا يجوز تقديم التماس إعادة النظر، إلا ممن كان طرفا في الحكم أو القرار أو الأمر، أو تم استدعاؤه قانونا[1]. كما لا يجوز تقديم الالتماس بإعادة النظر من جديد إذا تم الفصل وإصدار القرار في دعوى الالتماس[2]. أما الآجال في طلب الالتماس فإن ميعاد تقديم الطعون المنوه عنها هو شهرين[3] تسري من تاريخ ثبوت تزوير شهادة الشاهد أو ثبوت التزوير أو تاريخ اكتساب الوثيقة المحتجزة[4]، ولا يقبل التماس إعادة النظر إلا إذا كانت العريضة مرفقة بوصل يثبت إيداع كفالة بأمانة الضبط الجهة القضائية، لا تقل عن الحد الأقصى للغرامة المنصوص عنها في المادة **397**.

وبذلك فإنه وفقا لأحكام المادة **394** فإنه يتم رفع الالتماس بإعادة النظر أمام الجهة القضائية المصدرة للحكم أو القرار أو الأمر الملتمس فيه وفقا للأشكال المقررة لرفع الدعوى بعد استدعاء كل الخصوم.

[1] - المادة 392 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[2] - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 201.
[3] - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 143.
[4] - المادة 397 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وإذا تم الفصل في التماس أو إعادة نظر في حكم حضوري فلا يقبل التماس ثانية[1].

ثالثا: دعوى تصحيح الخطأ المادي

يحق لأطراف الخصومة سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية أن ترفع دعوى تصحيح الأخطاء المادية، حيث يجوز للجهة القضائية التي أصدرت الحكم ولو بعد حيازة الحكم قوة الشيء المقضي به وذلك من خلال المادة **286** (الفقرة **01**) يصحح الخطأ المادي أو الإغفال الذي يشوبه ويتم ذلك بطلب التصحيح إلى الجهة القضائية المختصة ويكون بنفس الإجراءات المقررة لعريضة افتتاح الدعوى تكون بعريضة من أحد الخصوم أو مشتركة.

ويمكن للنيابة العامة التدخل كذلك في طلب تصحيح الخطأ المادي إذا تبين أن هذا الخطأ المادي يعود إلى مرفق العدالة طبقا للمادة **286** (الفقرة **02** إلى **05**)، يفصل في طلب التصحيح بعد سماع الخصوم أو بعد صحة تكليفهم على أصل الحكم المصحح جائز القوة الشيء المقضي به، فلا يمكن الطعن في الحكم القاضي بالتصحيح إلا عن طريق الطعن بالنقض[2].

وعليه، فإن الآجال التي يجب أن تقدم فيها دعوى تصحيح الأخطاء المادية تكون في أجل شهرين ابتداءا من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بالخطأ[3] إلا أن دعوى التصحيح لا تؤثر في تنفيذ القرار الصادر[4].

وما يمكن فهمه من خلال النصوص المذكورة أعلاه أن الأخطاء المادية الواردة في القرار والذي كونه مؤثرا في الدعوى يجب أن يكون فادحا يجب تصحيحه أما إذا كانت الأخطاء المادية بسيطة وهي ليس لديها أي تأثير على الدعوى، فلا يجوز فيها التصحيح.

---

[1] - المادة 396 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذلك محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 201.
[2] - المادة 264 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[3] - المادة 964 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[4] - المادة 287 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث تنص على: "يقصد بالخطأ المادي عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل وجودها، غير أن تصحيح الخطأ المادي أو الإغفال لا يؤدي إلى تعديل ما قضى به الحكم من حقوق والتزامات...".

رابعا: الدعوى التفسيرية:

إذا تم صدور القرار عن الجهة القضائية المختصة وكان يشوبه الغموض، حيث يصعب على أطراف الخصومة فهمه فإنه يتم رفع دعوى تفسير للأحكام الصادرة بواسطة عريضة مشتركة أو من أحد الخصوم[1]، ويكون ذلك وفقا لأحكام المادة **582** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وبذلك يكون على القاضي الإداري تفسير مضمون القرار وتوضيح المعنى بشكل دقيق للمدعو له وهو ما تنص عليه المادة **965** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الثالث: الآثار المترتبة عن الطعن أمام مجلس الدولة

يترتب عن الطعن بالنقض مجموعة من الآثار وهي كالتالي:

1. الطعن ليس لديه أثر موقف للقرار، حيث تنص المادة **909** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف إلا أن هذه القاعدة لها استثناء وهي المادة **361** والتي تنص أنه "لا يترتب على الطعن بالطعن في وقف تنفيذ الأحكام أو القرارات ما عدا المواد المتعلقة بحالة الشخص أو أهميتهم في دعوى التزوير".

فإذا كان الحكم الخارج عن الخصومة غير قابل للتجزئة فالاعتراض لا يكون مقبولا[2]، يقوم الطاعن بإيداع مبلغ مالي يكون من عشرة آلاف إلى عشرين ألف دينار[3]. أما ما يخص الآجال في الاعتراض عن الخصومة فهي خمسة عشر سنة تسري من تاريخ صدور الحكم[4].

2. إعادة القضية إلى حالة ما قبل صدور القرار:

يترتب عن النقض بالنقض إلغاء للقرارات الصادرة عن الجهات القضائية إما بإحالة أو عدم إحالة القضية أمام الجهة القضائية المختصة.

[1] - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 200.
[2] - المادة 387 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[3] - المادة 388 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[4] - المادة 384 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أ- نقض الحكم بإحالة:

تنص المادة **364** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وأنه عندما يتم نقض الحكم أو القرار المطعون فيه، فإنه يتم إحالة القضية إما أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار بتشكيلة جديدة أو أمام جهة قضائية أخرى من نفس النوع والدرجة وبذلك يعيد القرار الخصوم إلى الحالة التي كانوا عليها قبل الحكم أو القرار المنقوض فيما يتعلق بالنقاط التي شملها.

كما يترتب على النقض وبدون حاجة لاستصدار حكم جديد الإلغاء بالنتيجة لكل حكم صدر بعد الحكم[1].

وتتم الإحالة بموجب عريضة مرفقة بقرار النقض ويجب إيداع العريضة في أجل شهرين من التبليغ الرسمي تحت طائلة عدم القبول المشار تلقائيا وممدد الآجال إلى ثلاثة أشهر عندما يتم التبليغ الرسمي إلى الموطن الحقيقي[2].

ب- نقض الحكم بدون إحالة:

إذا كان القرار الصادر عن الجهة القضائية المختصة قد حصل فيه فإنه لا يترك في النزاع ما يتطلب الحكم فيه فإن النقض يكون بدون إحالة[3].

وحسب المادة **365** في الفقرة **2**، فإنه يجوز النقض بدون إحالة والفصل نهائيا في النزاع عندما يكون قاضي الموضوع قد عاينوا وقدروا الوقائع بكيفية تسمح للجهة القضائية بتطبيق القاعدة القانونية الملائمة.

وبذلك فإن النقض بدون إحالة لا محالة فيه لإحالة الدعوى ثانية للفصل فيها أمام جهة قضائية أخرى أي عدم جدوى الإحالة للدعوى من جديد.

[1] - مراجعة المادة 364 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[2] - المادة 367 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[3] - المادة 365 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

خاتمة

من خلال هذه الدراسة نستخلص أنه من أجل حل منازعة المجال الضريبي، يجب أن تمر بمجموعة من المراحل حيث أن هناك مراحل إجبارية يجب على أطراف الخصومة التطرق إليها سواء في المرحلة الأولى وهي حل منازعات المجال الضريبي عن طريق التسوية الإدارية أو المرحلة الثانية وهي حل منازعة المجال الضريبي عن طريق التسوية القضائية، فمن الناحية الإجرائية التي يجب على الأطراف (سواء المكلف أو إدارة الضرائب)، يجب احترامها كالإجراءات الشكلية وكذلك الآجال أو المواعيد الخاصة بالشكاية أو التظلم الإداري المسبق والتي هي إجراء جوهري إجباري.

فالحل عن طريق التسوية الإدارية يكون متعلقا بنوعين من المنازعات الأول هو منازعات الوعاء الضريبي والذي محل نزاعها هو الأساس الذي تم به تقديرا الضريبة حيث أنه للمكلف أن يقوم بالتسديد أو تقديم ضمانات للتسديد كما له الحق في اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن وهي اختيارية ويكون طمعا له بإيجاد حل للنزاع.

أما النوع الثاني فهو متعلق بمنازعات التحصيل التي نلاحظ فيها وجود نوعين من التحصيل وهو الودي الذي يلتزم فيه كل الأطراف بأداء التزاماتهم أما الثاني فيكون إجباري فهو إجراء خطير يمكن أن يؤثر على مستواه المعين ويصبح في حالة يرثى لها إلا أنه بالرغم من خطورة هذا الإجراء إلا أن المشرع يحاول دائما الحفاظ على حقوق المكلفين بالضريبة من خلال لجنة التلطف التي قد يقوم فيها إقرار الإلغاء الكلي للضريبة وهذا ما يبين وجود فوارق في كلا النوعين من المنازعات المتعلقة بالمجال الضريبي.

إن نشوب هذا النوع من المنازعات الخاص بالمجال الضريبي قائم بوجود مجموعة من الأسباب منها ما هو متعلق بالمكلف ومنها ما هو متعلق بالإدارة الضريبية ومنها ما هو متعلق بالتشريع لأنه كثير التعديلات.

فالمشرع الجزائري حاول عن طريق إجراءات مختلفة ضمان التوازن المصالح بين الطرفين (الإدارة والمكلف) وذلك بوسائل قانونية، وللإدارة تخفيف الضغط عن المحاكم الإدارية التي تعج بقضايا المنازعات الضريبية وهذا لتعقد المادة الجبائية وتشتتها بين قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وحاول توحيد الآجال المتعلقة

بالشكاية رغم بطئها أحيانا في الرد إلا أن هذا لا يمنع وجود مميّزات خاصة بكل نوع من المنازعات الضريبية.

أما الفصل الثاني والذي يتمثل في التسوية القضائية لمنازعات المجال الضريبي فهي مرحلة إجرائية تكون برفع الدعوى عن طريق أحد أطراف الخصومة وهي المكلف أو الإدارة الضريبية ممثلة عن طريق محاميها حيث ترفع عريضة افتتاح الدعوى متضمنة مجموعة من البيانات منصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية أخرى منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، فالحكم الصادر عن المحكمة الإدارية هو حكم يمكن استئنافه أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية، ويمكن الطعن في قرار الصادر عن هذه الأخيرة عدم رضا الطرفين أو أحد الأطراف التي لم يكن القرار لصالحه يمكن لهم الطعن بالنقض ضد هذه القرارات. أما الاختصاص القضائي الذي هو المحكمة الإدارية كدرجة أولى ومجلس الدولة كدرجة ثانية وفقا لمبدأ التقاضي على درجتين، حيث يتعرض قرار هذا الأخير أيضا للنقض استثناءا طبقا لنصوص خاصة لأن الأصل هو عدم وجود النقض لقرارات مجلس الدولة وذلك من وجهة نظر اجتهادات سابقة له وباعتباره خصم وحكم في ذات الوقت.

إن منازعات المجال الضريبي ذات أهمية قصوى إلا أن عدم اختصاص القضاة في هذا النوع من المنازعات الإدارية وكذلك كثرة التعديلات التي تشكل عائقا أمام المكلف بالضريبة وجعل إجراءات التقاضي مبسطة وموحدة في المواعيد مما يوجب على المشرع إعطاء اهتمام أكبر لهذا الجانب من المنازعات.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

1. حسين فريجة، **إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر**، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر 2008.
2. حسين طاهري، **المنازعات الضريبية**، دار الخلدونية الجزائر 2005.
3. عادل بوعمران، **دروس في المنازعات الإدارية، دراسة تحليلية نقدية ومقارنة**، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، سنة 2014.
4. عمار بوضياف، **المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني: الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية**، طبعة 1، جور للطباعة، النشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
5. ---------- **دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية**، جيسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
6. ---------- **القضاء الإداري في الجزائر، دراسة وصفية تحليلية مقارنة**، طبعة معدلة طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية 2008، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر **2008**
7. فضيل كوسة، **منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**، دار هومة الجزائر 2011.
8. محمد الصغير بعلي، **المحاكم الإدارية**، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة 2011.
9. يوسف دلاندة، **قانون الإجراءات الجبائية**، ط 2019، دار هومة، الجزائر، 2019.

ثانيا: المحاضرات

1- رضوان دوداح، **محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية مطبوعة مقدمة لسنة أولى تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية**، جامعة الجزائر، 2017.

2-محمد بن أعراب، **محاضرات المنازعات الضريبية لطلبة السنة الأولى ماستر قانون عام**، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف، 2 – كلية الحقوق والعلوم السياسية، سطيف، 2019 – 2020.

3-يوسف قاشي، مطبوعة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، **محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية**، جامعة أكلي محند ولحاج كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البويرة 2015.

ثالثا: الرسائل الجامعية

1-أطروحة دكتوراه:

- فهيمة بلول، **الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية**، أطروحة لنيل درجة الدكتوره في العلوم القانونية تخصص قانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 2020.

2- رسائل الماجستير:

- يحي بدايرية، **الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع**، رسالة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص إدارة عامة، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011-2012.
- ناصر ديلوم، **منازعات الضرائب المباشرة، حالة الضريبة للدخل الإجمالي للمهن الحرة كالمحاماة، فرع قانون الأعمال**، جامعة مولود معمري، كلية الحقوق العلوم السياسية، تيزي وزو 2015.
- دارين زاقي، **النظام القانوني للمنازعة الضريبية**، شهادة لنيل ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية جامعة الجزائريين يوسف بن خدة، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه، فرع الأغواط، الجزائر، 2016-2017.
- سليم قصاص، **المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008.

3- مذكرات الماستر:

- جمال سليمان قاضي، **منازعات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري**، جامعة محمد بوضياف كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، فرع حقوق، تخصص قانون الأعمال، المسيلة 2017-2018.
- ليدية بن شريف – فيرور بلقبلية – **الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015-2016.
- علي شريك، **منازعات التحصيل الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص إدارة مالية، جامعة زيان عاشور، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، الجلفة، 2017.
- العيد سلامي، **التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية، جامعة الحقوق زيان عاشور، كلية الحقوق وعلوم سياسية، الجلفة، 2017.

رابعا: المقالات

1- أحمد أبو صياح ومحمد غرايبية، **الاعتراض الإداري على وعاء الضريبة**، مجلة المنارة، المجلد 24 عدد 2، 2018.
2- باهي هشام، محمد بن محمد، **المنازعة الضريبية أمام القضاء الاستعجالي**، مجلة دفاتر السياسية والقانون، المجلد 12، العدد 02 الصادرة بتاريخ 2020/06/01.

3-فهيمة بلول، **الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبة**، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني المجلد 15 العدد 01، 2017، بجاية، الجزائر.

4-شريف بغني، **شذرات قانونية في المنازعة الضريبية**، مجلة آفاق للعلوم عدد 1، 08 مارس 2010.

5-فاطمة الزهراء عربوز، **تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري**، مجلة العلوم القانونية والسياسية العدد 16 جوان 2017، جامعة جيلالي ليابس، الجزائر.

6-فدوى خنفري – علي يزيد، **موقف المشرع الجزائري من منازعات التحصيل**، المجلة الجزائرية للأمر الإنساني، السنة الخامسة، المجلد 05 العدد 1 جانفي 2020.

7-مسينيسا بن دياب، **تصحيح الإجراء المعيب ضمانة لحماية الحق الموضوعي في سير المنازعة الضريبية**، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني المجلد 10 العدد 3، 2019.

8- يوسف قاشي، **قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها**، مجلة معارف، جامعة البويرة، قسم العلوم الاقتصادية، السنة 12 العدد 23/ديسمبر 2017.

خامسا: النصوص التشريعية والتنظيمية

1-الدستور:

- دستور الجزائر المؤرخ في 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية رقم 76، المؤرخة في 29 ديسمبر 1996.
- الأمر رقم 76 – 105 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم الجريدة الرسمية العدد 81 الصادرة بتاريخ 1977/12/18.

2-القوانين العضوية:

- القانون العضوي 98-01، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيم عمله، جريدة رسمية رقم 37، المؤرخة في 1998/06/01.
- القانون العضوي رقم 98-02، المتعلق بالمحاكم الإدارية، جريدة رسمية عدد 37 الصادرة في 01 جوان 1998.

3-القوانين العادية:

- القانون 05-16 المؤرخ في 2005/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية رقم 71، الصادرة بتاريخ 2005/12/31.

- القانون 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية عدد 82 الصادرة في 26 ديسمبر 2006.
- القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 والمعدلة بموجب القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017.
- القانون 08-09 المؤرخ 18 صفر عام 1429 الموافق لـ 25 فبراير لسنة 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- القانون 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.
- القانون 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، جريدة رسمية عدد 72.
- القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، العدد 72 الصادر في 28 ديسمبر 2011.
- القانون 12-12 المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية عدد 72 في فقرتها الثالثة: "...عندما يصبح التخفيض المشروط نهائيا بعد استيفاء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة، لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها.
- القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية سنة 2017، الجريدة الرسمية عدد 77 الصادرة في 28 ديسمبر 2016.
- القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 2017/12/27.
- القانون 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 المتضمن قانون المالية 2016، الصادر بموجب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، جريدة رسمية عدد 79 الصادرة في 20 ديسمبر 2018.

سادسا: مواقع الأنترنيت

1- قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2019، موقع المديرية العامة للضرائب، WWW.INrjgl-gov.dz.

المراجع باللغة الأجنبية:

- Michel Boviee, introduction au droit fiscal général et à la théorie des impôts générale édition Paris, 2008.

الفـهـرس

الفصل الأول

حل منازعات المجال الضريبي عن طريق التسوية الإدارية

مقدمة 5
تمهيد 10
المبحث الأول: حل منازعات الوعاء الضريبي..... 11
المطلب الأول : حل منازعة الوعاء الضريبي عن طريق الشكاية..... 11
الفرع الأول: أشكال منازعات الوعاء الضريبي..... 11
الفرع الثاني : شروط الشكاية كإجراء أولي أمام إدارة الضرائب..... 13
الفرع الثالث: النظر في شكاية المجال الضريبي والبث فيها..... 20
المطلب الثاني: حل منازعات المجال الضريبي عن طريق الطعن أمام اللجان الإدارية..... 26
الفرع الأول : إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية..... 27
الفرع الثاني : أعمال لجان الطعن وآراءها..... 33
الفرع الثالث: صدور آراء اللجان وطبيعتها القانونية..... 35
المبحث الثاني : حل منازعات التحصيل الضريبي..... 37
المطلب الأول : التقنيات القانونية للتحصيل الضريبي..... 37
الفرع الأول: أنواع منازعات التحصيل الضريبي..... 37
الفرع الثاني : إجراءات منازعات التحصيل الجبري..... 43
الفرع الثالث: المقارنة بين منازعات الوعاء والتحصيل الضريبي..... 51
المطلب الثاني: حل منازعات التحصيل الجبري..... 52
الفرع الأول : استرداد المحجوزات وتأجيل الدفع..... 52
الفرع الثاني: تقادم دعوى التحصيل الضريبي والإعفاء..... 56
الفرع الثالث: أسباب قيام المنازعات الضريبية..... 62

الفصل الثاني

حل منازعة المجال الضريبي عن طريق التسوية القضائية

تمهيد 69
المبحث الأول: حل منازعات المجال الضريبي عن طريق المحاكم الإدارية..... 70
المطلب الأول : شروط رفع دعوى المجال الضريبي أمام المحاكم الإدارية 71
الفرع الأول: الشروط العامة لقبول دعوى المجال الضريبي 71
الفرع الثاني : شروط عريضة دعوى المجال الضريبي 74
الفرع الثالث: تهيئة القضية 80
المطلب الثاني: سريان دعوى المجال الضريبي 81
الفرع الأول: التحقيق في دعوى المجال الضريبي 81
الفرع الثاني: استعانة القاضي الإداري بالخبرة القضائية 88
الفرع الثالث: الفصل في الدعوى المقدمة أمام المحكمة الإدارية 91
المبحث الثاني: حل منازعات المجال الضريبي عن طريق مجلس الدولة 95
المطلب الأول: حل منازعة المجال الضريبي عن طريق طرق الطعن العادية أمام مجلس الدولة..... 96
الفرع الأول: طرق الطعن العادية..... 96
الفرع الثاني: صدور قرار مجلس الدولة.....102
الفرع الثالث: تبليغ قرار مجلس الدولة وتنفيذها..... 104
المطلب الثاني: **حل منازعات المجال الضريبي عن طريق الطعن الغير عادي أمام مجلس الدولة**.....105
الفرع الأول: إمكانية الطعن بالنقض في قرارات مجلس الدولة.....105
الفرع الثاني: طرق الطعن الخاصة أمام مجلس الدولة..... 108
الفرع الثالث: الآثار المترتبة عن الطعن بالنقض.....112
الخاتمة..... 114
قائمة المراجع
الفهرس