



المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي - تيسمسيلت -
معهد العلوم القانونية و الإدارية
قسم القانون العام



مذكرة تخرج موسومة بـ:

طرق تسوية المنازعات الضريبية في
الجزائر

مقدمه ضمن منطبات ليل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص: دولة و مؤسسات

إشراف الأستاذة:

- بن عمور

إعداد الطالبتين:

- بلعسل بختة
عائشة

- جاوي فتيحة

السنة الجامعية:
2019/2018

إهداء

الحمد لله الذي وفقني إلى مبتغاي و أرشدني إلى طريق المعرفة ومنحني الصبر و القوة
أهدي ثمرة جهدي إلى

من كلكه الله بالهبة و الوقار، من علمني العطاء، وأحمل اسمه بكل افتخار الوالد العزيز
أطال الله عمره

وأدام عليه الصحة و العافية

إلى من فتحت الطريق أمامي إلى من غرست في نفسي روح الثقة، ولم يكتب لها الأجل
لترى ما تمناه

الوالدة العزيزة رحمها الله و أحسن مثواها وجعل مقامها الجنة إن شاء الله
إلى شركائي في الدم و الرحم إخوتي كل باسمه و بناتهم و أولادهم كافة جعل الله سعيهم
مشكور

إلى كل من ترك أثرا طيبا في حياتي خاصة زملاء العمل و الزميلات و العاملين في
مصلحة الضرائب

أنار الله دربهم

وكل من له فضل عليا ويسعده نجاحي و توفيقي

إهداء

الحمد لله بنعمته تتم الصالحات الشكر أولا لله عز وجل الذي لا فوز إلا بطاعته
ولا حياة إلا

في رضاه أهدي ثمرة جهده هذه إلى

الرجل الذي كابد مصاعب الحياة ليراني في أعلى المراتب أبي رحمه الله و أسكنه فسيح
ولجميع أموات المسلمين جنانه

إلى المدرسة التي علمتني الصبر و الحكمة أنت روعي و قلبي و باب جنتي أمي
التي أسأل الله عز وجل

أن يشفيها وأن يطيل في عمرها وأن يبارك لها في صحتها

ولأمهات جميع المسلمين

إلى الذين أحيا بهم وتأنس الحياة بوجودهم إخوتي وأخواتي وإلى جميع أفراد العائلة

وإلى جميع الأصدقاء

شكر

الحمد لله الذي أعاننا على إتمام هذا العمل ويسر لنا الأمر
كما أتقدم بخالص الشكر للأستاذة المشرفة: **بن عمور عائشة** على رحابة الصدر
و الدعم المعنوي و النصائح و التوجيهات القيمة
كما أن واجب الوفاء يقتضي منا أن نتقدم بخالص الشكر لكل من ساهم في دعمنا
لإتمام هذا العمل من الأساتذة و بالأخص على الأثر الطيب الذي تركوه في نفوسنا
و الإداريين بمعهد الحقوق لولاية تيسمسيلت و المكتبة الجامعية
وكل المشرفين عليها
وخالص الشكر لكل القائمين على مكتب المنازعات في مديرية الضرائب
و المراكز التابعة لها
دون أن أنسى التشكرات الخالصة لكل القائمين على مصالح
اتصالات الجزائر بتسمسيلت على الدعم النفسي و التوجيهات

فهرس المحتويات

الصفحة	طرق تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر
	تشكرات
	إهداء
ب-ج	مقدمة:
08	الفصل الأول: التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية
09	المبحث الأول: تسوية المنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي.
12	المطلب الأول: مجال تقديم الشكوى من حيث نوع الضريبة.
14	الفرع الأول: الشكوى من حيث نوع الضريبة.
16	الفرع الثاني: الشكوى من حيث الجهة المختصة بالنظر فيها.
16	المطلب الثاني: الشروط المتعلقة بالشكوى و الأجال.
20	الفرع الأول: الشروط الشكلية و الموضوعية للشكوى.
24	الفرع الثاني: آجال الفصل في الشكوى.
24	المطلب الثالث: التحقيق و الفصل في الشكوى.
28	الفرع الأول: إجراءات التحقيق و الجهة المختصة.
31	الفرع الثاني: الفصل في الشكوى.
32	المبحث الثاني: تسوية المنازعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي.
33	المطلب الأول: الإجراءات الودية في مادة التحصيل الضريبي.
35	الفرع الأول: مجال التظلم في مادة التحصيل الضريبي.
37	الفرع الثاني: السلطة المختصة بالفصل في التظلم و الأجال القانونية.
37	المطلب الثاني: الإجراءات الجبرية للتحصيل الضريبي.
39	الفرع الأول: غلق المحلات المهنية.
40	الفرع الثاني: الحجز.
43	الفرع الثالث: البيع.
43	المطلب الأول: التدرج القانوني لظهور لجان الطعن الإدارية وإختصاصاتها
43	الفرع الأول: التدرج القانوني لظهور لجان الطعن الإدارية.
43	الفرع الثاني: إختصاص لجان الطعن الإدارية المحلية
44	الفرع الثالث: إختصاص اللجنة الجهوية والمركزية
45	المطلب الثاني: تشكيلة لجان الطعن الإدارية
	الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن المحلية
	الفرع الثاني: تشكيلة اللجنة الجهوية والمركزية

فهرس المحتويات

46	المطلب الثالث: الإجراءات أمام لجان الطعن الإدارية وطبيعة قراراتها.
46	الفرع الأول: الإجراءات الواجب إتباعها أمام لجان الطعن الإدارية.
49	الفرع الثاني: الفصل في الشكوى وطبيعة قراراتها
51	الفصل الثاني: التسوية القضائية للمنازعات الضريبية
53	المبحث الأول: المنازعة الضريبية أمام القضاء الإستعجالية
53	المطلب الأول: الشروط الشكلية و الموضوعية للدعوى الإستعجالية.
53	الفرع الأول: الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية .
54	الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالعريضة و إجراءات التحقيق و صدور الأمر
56	المطلب الأول: الشروط المتعلقة بالعريضة و الجهة المختصة.
56	الفرع الثاني: إجراءات التحقيق و صدور الأمر الإستعجالي.
56	المبحث الثاني: المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية.
57	المطلب الأول: إختصاص المحكمة الإدارية و شروط رفع الدعوى الجبائية.
63	الفرع الأول: الإختصاص النوعي و الإقليمي للمحكمة الإدارية.
63	الفرع الثاني: شروط رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية.
64	الفرع الثالث: الشروط العامة و الخاصة لرفع الدعوى أمام المحكمة
64	الإدارية بالنسبة للمكلف بالضريبة و إدارة الضرائب.
68	
72	المطلب الثاني: سير الدعوى الضريبية و صدور قرار المحكمة الإدارية.
73	الفرع الأول: إجراءات سير الدعوى الضريبية و التحقيق فيها.
80	الفرع الثاني: الفصل في النزاع و صدور قرار المحكمة الإدارية و آثاره.
83	المبحث الثالث: المنازعة الضريبية أمام مجلس الدولة.
86	المطلب الأول: إستئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة.
86	الفرع الأول: إجراءات الإستئناف و أجالها.
86	الفرع الثاني: آثار الاستئناف أمام مجلس الدولة.
88	المطلب الثاني: الطعن بالنقص ضد قرار مجلس الدولة.
94	الفرع الأول: إجراءات و شروط الطعن بالنقض.
94	الفرع الثاني: الأجال و سير الجلسات.
	الفرع الثالث: آثار الطعن بالنقض.
	خاتمة.
	الملاحق
	قائمة المراجع و المصادر
104	
104	

فهرس المحتويات

108	
111	
112	
112	
115	
117	
117	
118	
120	
125-123	

تكمن مهام الدولة في التدخل و الإشراف على ميادين مختلفة منها الاجتماعية و الاقتصادية و الثقافية، وهذا ما أجبرها على ضرورة البحث عن موارد مالية لتمويل النفقات الضخمة، التي تقتضيها الضرورة المستجدة لهذا الإشراف و العجز المحتمل ظهوره في الخزينة العمومية .

وهذا ماجعلها تهتم بصفة خاصة بالتنمية الإقتصادية لزيادة دخلها ،وتعد الضرائب من المصادر الأساسية المالية على مستوى الدولة ،و من أهم ممولات الإنفاق الداخلية للخزينة العمومية، وتعد أيضا من أبرز الإيرادات الثابتة التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق أهدافها و إشباع حاجيات الأفراد داخل المجتمع ،وذلك كونها اقتطاع نقدي سهل التحصيل يدفعه الأشخاص الطبيعيون و الاعتباريون على حد سواء.

ونتيجة التطور الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي و المالي للأنظمة في المجتمعات المعاصرة أخذت الضريبة تعاريف متعددة منها الكلاسيكية القديمة وهي أكثر توسع وشمولية ، فقد عرفها الأستاذ Gaston-Gens على أنها «أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطيه الأعباء العامة».

أما التعريفات الحديثة فهي أكثر دقة ، فقد عرفها الأستاذ رفعت المحجوب «على أنها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ودون مقابل يدفع لهم وذلك بغرض تحقيق النفع العام »

ونظرا للتطورات التي طرأت على مفهوم الضريبة وبمقتضاها أصبحت تعد فريضة إلزامية تحدها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل لتمكين الدولة من تحقيق غايات وحاجيات المجتمع ، إذ لا يمكن للضريبة أن تقوم بهذا الدور المنوط بها إلا إذا بنيت على أساس من العدالة.

وتقتضي العدالة في النظام الضريبي تحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الجباية أي يتحمل كل مواطن الضريبة على حسب مقدرته التكاليفية ، ومن هذا المنطلق يجب أن يكون تقدير وعاء الضريبة

وحسابها وتحصيلها بطريقة سليمة مطابقة لأحكام التشريع الجبائي المعمول به.

أما عن الأساس القانوني للإلتزام بدفع الضرائب و القواعد العامة التي تحكم فرض الضرائب وجدت مجموعة النظريات الفقهية التي تحدثت عن مفهوم المبادئ العامة التي تقوم عليها الضريبة والتي تتبلور ضمن إطار علمي صحيح

ومن أهم هذه المبادئ هو مبدأ العدالة في تقرير الضريبة، حيث كلما زادت حجم النفقات العامة وزادت بالمقابل التكاليف العامة أصبح المكلف بالضريبة يشعر بثقلها ،لذا لابد من المطالبة بعدالتها بأن يتحمل كل عضو من أعضاء المجتمع قسطا من الأعباء العامة يتناسب مع قدرته التكاليفية.

وكذلك قاعدة اليقين وتعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة وواضحة ومعلومة دون غموض

و أن يكون سعرها التقديري لها، وكيفية حساب الوعاء، وميعاد الدفع، و أسلوب التحصيل وكل ما يتعلق بأحكامها و إجراءاتها واضح بصورة مسبقة.

كما تقتضي الضريبة أيضا قاعدة متمثلة في ملائمة الدفع ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت

و بالطريقة الأكثر مناسبة لدفعها بالنسبة للمكلفين بها وذلك حسب مصدر الدخل و ظروفه. إضافة للقواعد السابقة نذكر قاعدة الاقتصاد في النفقات ونعني بذلك الاقتصاد في كلفة الضريبة، أي ما تتكبده الدولة وتصرفه على تقديرها وجبايتها حيث يجب أن تكون بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة.

وقد اتجهت الجزائر مؤخرا إلى الاهتمام بالضريبة وقامت بالإصلاحات الجبائية للزيادة في تمويل ميزانيتها نتيجة للتغيرات الاقتصادية وما خلفته من انعكاسات سلبية على السياسة المالية في الجزائر، نظرا لاعتمادها على عائدات المحروقات كمصدر أساسي للتمويل حيث عرفت انخفاضا محسوسا نتيجة تذبذب أسعار المحروقات مما دفع بالدولة إلى البحث عن موارد أخرى، إلى جانب اتخاذها مجموعة من الإجراءات و الإصلاحات في الميدان الجبائي. التي تساهم في نسبة كبيرة في تحقيق العدالة و المساواة و الاستقرار الاجتماعي.

وبما أن دراستنا تتعلق بالنزاع الضريبي وطرق تسويته، تعرضنا في مفاهيم مبسطة لمعنى الضريبة والقواعد العامة التي تقوم عليها، وكذلك أهمية موضوع الضريبة في السياسة المالية للجزائر مؤخرا تماشيا مع الوضع الاقتصادي الراهن.

لذلك نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تبيان الإجراءات التي ينبغي إتباعها لتسوية النزاع المتعلق بتقدير الضريبة أو ما يعرف في الجباية بمصطلح الوعاء الضريبي وإشكال تحصيل المستحقات الضريبية الذي ينشأ بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب. إذ تظهر أهمية اختيار هذا الموضوع في جانبين الأهمية النظرية والعملية فمن الناحية النظرية نبين مختلف النصوص القانونية التي أقرها المشرع للتسوية الإدارية و القضائية للمنازعة الضريبية، أما من الناحية العملية نوضح مدى نجاعة و فعالية المنظومة القانونية في تسوية النزاع الجبائي

وعن الأسباب التي دفعتنا لإختيار هذا الموضوع تركز على الدوافع الموضوعية والدوافع الأخرى ذاتية.

منها السعي إلى تكوين رصيد علمي و الخروج بعدة استنتاجات، و توصيات، تتعلق بدراسة المنازعة الضريبية وتبيان مناطق الضعف القانونية التي تؤدي عادة إلى زيادة حجم المنازعات للضريبة، مقارنة مع فترات سابقة وذلك نظرا للتفتح الاقتصادي و التوسع الذي عرفته الجزائر في تعاملاتها المالية وحجم استثماراتها.

توضيح التداخل في النصوص القانونية المتعلقة بالضرائب مما أدى إلى صعوبة فهم هذه القوانين من طرف المكلفين بالضريبة و الإلمام بنصوص التي تحمي حقوقهم إزاء إدارة الضرائب.

أما عن الصعوبات التي إعتزضتنا في هذه الدراسة هي كثرة التعديلات التي أدركها المشرع الجزائري على قانون الإجراءات الجبائية بموجب قوانين المالية المتعاقبة .
أما عن الدوافع الذاتية لاختيار هذا الموضوع تكمن في كون هذا الموضوع من المواضيع المهمة المتعلقة بطريقة مباشرة بكافة أفراد المجتمع لأن الضريبة تعني الجميع وقائمة على مبدأ التكافؤ .

ويعتبر أيضا هذا الموضوع من بين المواضيع غير المبتذلة بالدراسة، إضافة إلى اعتبار موضوع التمويل المالي المحلي و الضرائب من بين المواضيع الهامة و المطروحة في العديد من الملتقيات، ومحل إقبال الكثير من دارسي القانون و الاقتصاد، وتصنيف هاذين الآخرين من بين التحديات الراهنة للخروج من الأزمة الاقتصادية في الجزائر.

كم ارتأينا في هذه الدراسة إلى إتباع المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحليل مختلف النصوص القانونية التي لها علاقة بموضوع الدراسة من قانون الإجراءات الجبائية إلى مختلف قوانين الضرائب بالإضافة إلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و تناولنا بالتحليل أهداف الضريبة وتأثيرها على المكلفين من الناحية المادية، وكذلك نية المشرع في التوفيق بين مصالح الإدارة الضريبية و حقوق المكلف بها.

ولتبيان مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية المنازعات المتعلقة بالوعاء و التحصيل من خلال هذه الدراسة

دفع بنا إلى طرح الإشكالية التالية

- ماهي الضوابط الموضوعية و الإجرائية لتسوية المنازعة الضريبية أمام الجهات الإدارية و القضائية؟
ومنه تنتج عدة تساؤلات فرعية:

- هل تعتبر الشكاية آلية فعالة لحسم النزاع في الوعاء الضريبي وكذا التحصيل الضريبي؟
- هل اللجان الإدارية لها دور فعال في حسم النزاع الضريبي و التقليل من الوجةة إلى القضاء؟
- هل يبقى القضاء هو الضمانة الحقيقية لتسوية النزاع وضمن حقوق طرفي المنازعة الضريبية المكلف بالضريبة و الإدارة؟
وللإجابة على هذه الإشكالية و التفصيل فيها ارتكزنا في بحثنا هذا إلى خطة دراسة مكونة من فصلين: تطرقنا في الفصل الأول إلى التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية بما فيها التسوية المتعلقة بالوعاء الضريبي و التحصيل ، أما الفصل الثاني فيتعلق بالتسوية القضائية للمنازعات الضريبية أمام مختلف الجهات القضائية الفاصلة في المنازعات الإدارية .

لا تزال الجباية في وقتنا الحالي من بين أهم مصادر الحصول على الموارد المالية، من أجل تمويل الإنفاق العام، وأصبحت أداة تتدخل بها الدولة في النشاط الإقتصادي ولو بطريقة غير مباشرة، ومن جهة أخرى إن فرض الضريبة وتنظيمها لم يعد يتسم بالبساطة التي كانت موجودة في الماضي، بل الأمر بلغ درجة من التشابك والتعقيد لنتوع الأنشطة التي يترتب عليها الربح مما دفع بالدولة إلى الإهتمام بصياغة التشريع الضريبي لضمان أكبر مساحة من العائدات

وفي إطار هذا التشابك أصبح كل من التشريع الضريبي والإدارة الضريبية يتسمان بالتعقيد الأمر الذي قد يؤدي في غالبية الأحيان للإختلاف، كون المكلفين بالضريبة لهم تحفظات تجاه فرض الضريبة وطرق تحصيلها، طالما تفرض وتحصل جبرا من أموالهم، وهناك نوع الإجحاف والتشديد في التعامل مع ملفات من لهم قصور في التسديد من قبل إدارة الضرائب.

وبناء على هذا فالمكلف بالضريبة يعمل جاهدا على إخفاء الوضعية المالية الحقيقية له، باعتبار أن التشريع الضريبي في الجزائر مبني على فكرة التصريح المسبق بالمداخيل والأرباح، ويبقى لإدارة الضرائب الحق في الرقابة على تصريحات ووضع المكلفين بالضريبة، وفي الكثير من الأحيان تكون التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة غير مطابقة للواقع، وهذا الأمر يؤدي بإدارة الضرائب لإعادة تقييم الوعاء الضريبي وإعادة تأسيس الضريبة الغير المصرح بها.

كما أن ثقل الضريبة لا يلقى به دائما على المكلفين بها فحتى إدارة الضرائب تتحمل جانبا منها يكمن في المغالات في الضريبة وسوء تقديرها وقد تصل أحيانا إلى الازدواج الضريبي، وسوء تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما، وتجاهل حق المكلفين في الإعفاء الضريبي والتخفيضات، وفي ظل هذه المعطيات يحاول المكلف بالضريبة تجاهل التزاماته الضريبية مما يضطر الإدارة لإتباع الأسلوب الجبري لتحصيل هذه المستحقات وبهذا يمكننا القول أن المنازعة الضريبية تكمن في إحدى المعنيين:

فالمعنى الأول يستعمل في غالبية المسائل النزاعية التي تثور بين المكلفين والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، كلما تبين للمكلف بها عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو عدم صحة مقدارها أو مخالفة الإجراءات المتبعة في فرضها أو تحصيلها

والمعنى الآخر للمنازعة يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إعساره أو هلاك أمواله مما لا يسمح له بتسديد ما عليه إزاء إدارة الضرائب.

وبناء على هذا سنفصل في الفصل الأول التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، نتناول فيه تسوية المنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي في المبحث الأول، أما التحصيل الضريبي والأجهزة الإدارية المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية وهي اللجان الإدارية التي يمكن للمكلف الذي تضرر من فرض الضريبة ولم تنصفه الإدارة أن يلجا لها في المبحثين الثاني والثالث.

المبحث الأول: تسوية المنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي.

يقصد بالوعاء الضريبي المادة أو المال الخاضع للضريبة، يمكن القول أن وعاء الضريبة هو المنبع الذي تقتطع الدولة منه الضرائب المختلفة أي بعبارة أخرى هو ما يخضع للضريبة.

ولذلك قيام مصلحة الضرائب بتقدير الوعاء الضريبي للمكلفين له أهمية بالغة، فالمغالطات أو التقصير في هذا التقدير تكون له آثار سيئة، فالمغالطات في التقدير تؤدي إلى زيادة العبء على أفراد المجتمع مما يؤدي بهم إلى التهرب أو الغش الضريبي أو توقيف النشاط⁽¹⁾، ومن ناحية أخرى فإن التقصير في هذا التقدير يضيع على مصلحة الضرائب الحصول على موارد مالية ضخمة لخزينة الدولة، باعتبار أن حجم الإيرادات الجبائية مرتبط بوعاء الضريبة.

وباستقراء النصوص القانونية الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة في الباب الأول بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي في قسمه الأول تحت مدخل للأحكام العامة⁽²⁾، نجد أن لإرادة الضرائب كافة الحرية في تقدير الوعاء الضريبي بالطرق التي خولها لها القانون، كما يحق لها أيضا إعفاء بعض المداخل من الضريبة.

وهناك أساليب تتبعها إدارة الضرائب لتقدير الوعاء الضريبي وهما أسلوبين أساسيين يتمثلان في التحديد الكمي والكيفي للضريبة.

1 - المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، الأمر 92-04، المؤرخ في 11 أكتوبر 1992، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، الجريدة الرسمية المؤرخة في 11 أكتوبر 1992، العدد 73 المعدلة والمتممة بموجب المواد، 3 و8 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المادة 12 من قانون المالية لسنة 2005، والمادة 19 من قانون المالية 2007، والمادة 18 من قانون المالية 2009، والمادة 16 من قانون المالية 2017، والمادة 12 من قانون المالية 2018، والمادة 09 من قانون المالية 2019.

2 - المواد من 1 إلى 9 قسم الأحكام العامة، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة

أولاً - **التحديد الكيفي لوعاء الضريبة:** (المادة الخاضعة للضريبة) وهو الاتجاه الحديث في المالية العامة وهو الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها، وهنا يستدعي التفرقة بين الضريبة الشخصية والضريبة الحقيقية للمكلف بالضريبة .

- فالضريبة الحقيقية⁽¹⁾ تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة أو ظروفه العائلية والاجتماعية ولا تقرر أية إعفاءات

- أما الضريبة الشخصية فهي تفرض على الدخل وتأخذ بعين الاعتبار المركز والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، فعند تحديد القدرة التكبيلية للمكلف بها، لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، ولكن لا بد من الأخذ بعين الاعتبار عدة ظروف تتعلق بذات الشخص الخاضع للضريبة.

ثانياً- التحديد الكمي لوعاء الضريبة: يقصد به أن يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة وهناك عدة طرق لتحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

- طريقة المظاهر الخارجية

- طريقة التقدير الجزافي

- طريقة التقدير المباشر: وتتم بصورتين وهما (التصريح-التقدير المباشر من قبل إدارة الضرائب)

طريقة التقدير بواسطة إدارة الضرائب

وعلى هذا الأساس فالنزاع الضريبي في مادة الوعاء الضريبي يتمثل غالباً في الخطأ في تقدير وعاء الضريبة أو حسابها أو بغرض الاستفادة من حقوق أو إمتيازات يقرها القانون الضريبي.

وتعد الشكوى مفتاح النزاع في مادة الوعاء الضريبي وهي المرحلة الإجبارية من الإجراءات التنازعية ذات الطابع الودي، والتي ينشأ عنها إستصدار قرار صريح أو ضمني من قبل الإدارة تجاه المكلف بالضريبة .

المطلب الأول: مجال تقديم الشكوى من حيث نوع الضريبة.

بعد التعديلات التي شهدتها قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 23/90 المعدل والمتمم بالقانون 08-09 لسنة 2008 والذي أقر التخلي على إلزامية

1 - محمد عباس محرزى، المدخل الى الجباية والضرائب، الجزائر، ITCIS للنشر، 2010، ص ص 115-116.

شروط التظلم الإداري في المنازعة الإدارية عموماً وأقر إستثناءات منها المنازعة الضريبية ومنازعات الضمان الاجتماعي⁽¹⁾ لذلك كرس المشرع هذا المبدأ أي إلزامية التظلم بالنسبة للمنازعة الجبائية وذلك بموجب المادة 40 من قانون المالية 2002، حيث نصت هذه الأخيرة «يؤسس قانون الإجراءات الجبائية ويتضمن الأحكام الواردة في المواد من 41 حتى 200 من هذا القانون⁽²⁾» والتي أشارت إلى القانون رقم 01_21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والتي شرعت لإلزامية التظلم الإداري المسبق أمام إدارة الضرائب.

ومن الملاحظ أن المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002 يستعمل تارة مصطلح شكوى وتارة أخرى مصطلح طلب، وفي قانون الضرائب المباشرة ورد التظلم بعبارة التماس، كما يستعمل في قانون الإجراءات الجبائية الحالي مصطلح الشكاية في منازعات الوعاء الضريبي وأحياناً أخرى التظلم، في حين قضاء المحكمة العليا فرق بين الشكاية كمجرد إحتجاج وبين الشكاية بمعنى التظلم أي الطعن الإداري المسبق الذي يسبق النزاع الضريبي.

ومنه فالنزاع الضريبي كما سبق وأشرنا في مادة الوعاء الضريبي يتمثل غالباً في الخطأ في تقدير وعاء الضريبة أو حسابها أو بغرض الإستفادة من حقوق أو إمتيازات يقرها القانون الضريبي، والغرض من الشكوى هو إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو احتسابها أي تحديد دين الضريبة المستحق عليه، أو التأكد من النشاط المنشئ للضريبة دون إهمال ما يسمح به القانون من إعفاءات للمكلف بالضريبة ليتسنى للإدارة المعنية من تحديد المبلغ الصافي الخاضع للضريبة وفق ما يقره القانون.

ولتحديد مجال الشكوى في النزاع الضريبي الخاص بالوعاء يجب أن نتطرق إلى التصنيفات المختلفة للضرائب باعتبار أن الشكوى تختلف باختلاف هذه الأخيرة، ويعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق⁽³⁾، خلافاً للتصنيفات القائمة على ظروف وضع الوعاء الضريبي أو على أساس مادة الضرائب أو على أساس الطابع الاقتصادي للضريبة وتبقى هذه التقسيمات فقهية.

وبالرجوع إلى المنظومة القانونية المتعلقة بالضريبة في الجزائر فهي تتضمن خمسة قوانين أساسية تتعلق بالمادة الموضوعية للضريبة تحت باب قانون المالية

❖ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

1 - المادة 380 من القانون رقم 08_09 المؤرخ في 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، بتاريخ 23 أبريل 2008 العدد 21

2 - المادة 40 من القانون رقم 01_21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001، العدد 79، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية.

3 - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية و الضرائب، الطبعة الخامسة، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر، 2013، ص 61.

❖ قانون الضرائب الغير المباشرة

❖ قانون الطابع

❖ قانون التسجيل

❖ قانون الرسوم على رقم الأعمال

أولاً- الضرائب المباشرة : تمس الملكية، المهن، والدخل وهي كل إقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم إسمية والتي تنقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية مثل: الرسم على القيمة المضافة. **ثانياً - الضرائب غير المباشرة:** هي ضرائب على التداول والإنفاق وهي إقتطاعات تفرض على الاستهلاك والإنفاق، فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المقدمة.

وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء مثل الصنع، النقل، الواردات(1).

ثالثاً- ضريبة الطابع : تفرض على عملية تداول الأموال وإنتقالها من شخص لآخر ويتم ذلك عن طريق تحرير وثائق معينة مثل العقود، والشيكات، الأوراق التجارية ، الفواتير، السندات ، ويتم تحصيلها أما بلصق طوابع جبائية على تلك المحررات أو عن طريق دمج المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة.

رابعاً- ضريبة التسجيل : ويطلق عليها رسوم التسجيل، فالضريبة هنا تصبح مستحقة عند إثبات واقعة إنتقال الملكية أي بتوثيق التصرفات الناقلة للملكية لإثبات ملكية من إنتقلت إليه ، ومعدل الضريبة هنا غير ثابت يختلف باختلاف قيمة المال موضوع التسجيل أو التوثيق.

خامساً- الرسوم على رقم الأعمال : وهي الضريبة التي تفرض في كل مرحلة من مراحل إنتقال السلعة بين مرحلة الإنتاج والإستهلاك ، ويكون فرض الضريبة هنا على ثمن السلعة مضاف إليه ربح البائع ومقدار الضرائب التي دفعت في كل مرة من إنتقال السلعة حتى وصولها إلى يد المستهلك(2).

بالإضافة إلى هذه القوانين الأساسية استحدثت المشرع الجزائري قانون خاص بالإجراءات في المادة الضريبية و أطلق عليه اسم قانون الإجراءات الجبائية، حاول المشرع الجزائري تجميع كافة المواد المتعلقة بالجانب الإجرائي والمتفرقة في هذه القوانين وخاصة الأحكام المشتركة، وقد عمل على ذلك من خلال كافة قوانين المالية التابعة لصدوره لغاية قانون المالية لسنة 2012³.

1 - محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية و الضرائب، المرجع سابق ، ص 62

2 - محمد عباس محرزى، المدخل إلى الجباية والضرائب ، المرجع السابق، ص 102 و 110

3 - القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية ، بتاريخ 29 ديسمبر سنة 2011، العدد 72

وبالتالي إن الشكوى في مادة الوعاء الضريبي تباعا للمنظومة القانونية للضرائب والمالية والإجراءات الجبائية الخاصة بها فهي تختلف باختلاف هذه القوانين كما سنتعرض لها بالتفصيل من حيث نوع الضريبة والجهة المختصة التي تنظر فيها .
أما فيما يخص مدى إلزامية التظلم الإداري أو الشكوى فقد نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، والتي تقابلها المادة 111 من قانون المالية لسنة 2002، نصت على وجوب توجيه التظلم لإدارة الضرائب وجاءت على وجه العموم دون أن تتحدث على نوع معين من الضرائب وبما أن قانون الإجراءات الجبائية الجديد تضمن الجانب الإجرائي فأصبح الشريعة العامة للقوانين الضريبية الأساسية ما لم يوجد بها قيد بنص خاص .
وستتناول على نفس النحو إلزامية تقديم الشكوى لإدارة الضرائب من حيث نوع الضريبة في كل نوع على حدى.

الفرع الأول: الشكوى من حيث نوع الضريبة

أولاً: الشكوى في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

ونصت عليها أحكام المادة 329 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أن توجه الشكوى في الدرجة الأولى إلى إدارة الضرائب نص المادة « تدخل الشكايات المتعلقة بالضرائب أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب المباشرة في حكم الطعن النزاعي...» وكذلك المادة 330 من نفس القانون، وقد تم إلغاء هاتين المادتين حسب ما هو مذكور في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وإحالة أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب نص المادة 200 من قانون المالية سنة 2002⁽²⁾

ثانياً : الشكوى في قانون الضرائب الغير مباشرة

إن إجراء التظلم المسبق في مادة الوعاء الضريبي في الضرائب الغير مباشرة كان يحكمها عدم إلزامية الشكاية كشرط قبل رفع الدعوى أمام القضاء نص المادة 498 قانون الضرائب الغير مباشرة « إن الاعتراضات التي يمكن أن تثار في موضوع الرسوم تطرح أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية»، وينص هذا الأخير على عدم إلزامية الشكوى وبعد صدور قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية الذي نص على وجوب تقديم الشكوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات لإدارة الضرائب في المقام الأول، مع الإبقاء على نص المادة 498 ويلاحظ هذا التعارض بين نص المادتين حتى بالنسبة لإدارة الضرائب أحيانا تقر إلزاميته، وأحيانا أخرى تقضي بغير ذلك، حيث

1 - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، الأمر 01-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2000
2- المواد من 328 - 353 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ملغاة بموجب المادة 200، من قانون المالية لسنة 2002، نقلت هذه الأحكام لقانون الإجراءات الجبائية.

أصدرت تعليمة مؤرخة في 12 جويلية 2005 قضت بعدم إلزامية الشكوى قبل المنازعات القضائية في الضرائب الغير مباشرة وحقوق التسجيل⁽¹⁾ ودفعت بهذه التعليمة أمام مجلس الدولة في قراره الصادر في 2009 بمجلة مجلس الدولة⁽²⁾، وبقي الإشكال لغاية صدور قانون المالية لسنة 2009 والذي نص في المادة 34 على أن أحكام الشكوى يحكمها قانون الإجراءات الجبائية وتطبق على جميع النزاعات مهما كان نوعها⁽³⁾ والذي أقر تعديل المادة 498 المذكورة سابقا وعليه أصبحت الشكوى إلزامية في مادة الضرائب الغير المباشرة.

ثالثا: الشكوى في قانون التسجيل

يعتبر الطعن الإداري أي الشكوى المسبقة غير وجوبية في منازعات حقوق التسجيل وذلك بالرجوع لنص المادة 355 من قانون التسجيل «إن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل يسوى من قبل إدارة الضرائب عندما لا يكون النزاع موضوع طعن قضائي»⁽⁴⁾. كما إن مجلس الدولة في قرار صادر له سنة 2009 في دعوى تتعلق بإلزامية التظلم مادة التسجيل، وحيث أن إدارة الضرائب كانت طرفا في النزاع وللتهرب من عدم وجوب التظلم، لجأت للإحتجاج بنصوص المواد 72- 73- 74 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على إلزامية الشكوى في جميع المنازعات الضريبية في حين صدر قرار المجلس الدولة مخالف لهذه المواد وإقرار نص المادة 355 من قانون التسجيل.

رابعا: الشكوى في قانون الرسم على الأعمال

إن إجراء التظلم في مادة الرسوم على رقم الأعمال و بالتحديد في مادة الوعاء الضريبي و باستقراء كافة الأبواب الواردة في قانون الرسم على الأعمال فنجد النص الخاص به هو أحكام المادة 109 الواردة في القسم الأول ولكن هذه المادة جاءت عامة تخص إجراءات فرض الضريبة، وأحكام المادة 141 الواردة في القسم الرابع من الفصل والتي تخص المنازعات الخاصة بالتحصيل، حيث أقرت المادة 109 وجوب الشكوى أمام

¹ - Instruction N° 1208 du 12 juillet 2005 MF ,DGI, DC , 2005

² - مجلة مجلس الدولة، الجزائر، 2009، العدد 9، ص 68

³ - القانون 21-08، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية بتاريخ 31 ديسمبر 2008

العدد 74

⁴ - المادة 355 من قانون التسجيل، معدلة بموجب المادتين 10 من قانون المالية لسنة 2004 و 25 من قانون المالية

2018

إدارة الضرائب قبل اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن الإدارية أو القضاء، وبموجب قانون المالية الصادر سنة 2002 ونقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ ومن هنا أصبح إجراء التظلم إجباري في مادة الرسوم على رقم الأعمال الخاصة بالوعاء الضريبي وتخضع لقانون الإجراءات الجبائية.

خامسا: الشكوى في القانون الطابع

الأساس الذي تخضع له الشكوى في مادة الوعاء الضريبي المتعلقة بالطابع هو قانون الإجراءات الجبائية مادام لا يوجد نص خاص إعمالاً لمبدأ الخاص بقيد العام⁽²⁾ حيث أن القانون الخاص بالطابع فيما يخص الشكاوى اكتفى بالإحالة لقانون التسجيل حيث ورد فيه أن الشكاوى تخضع لأحكام قانون التسجيل المتعلقة في بتحصيل الحقوق و الرسوم التي يرجع تحصيلها إلى الإدارة الجبائية⁽³⁾.

وبعد نظر الشكوى من حيث نوع الضريبة نتطرق في الفرع الثاني للجهة المختصة للفصل فيها

الفرع الثاني: الشكوى من حيث الجهة المختصة بالنظر فيها

باعتبار أن النظر في الشكوى جانب إجرائي وباستقراءنا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، نستنتج أن إختصاص البث في الشكوى يعود إلى كل من المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب للولاية، رؤساء المراكز الجوارية للضرائب، بالإضافة إلى الإدارة المركزية رجوعاً إلى نص المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾ كما أن المرسوم التنفيذي رقم 06-327 لسنة 2006 نظم المصالح الإدارية الجبائية إلى خمس مديريات فرعية وقد حدد قانون الإجراءات الجبائية إختصاص كل جهة من هذه الجهات بالنظر في المنازعة الضريبية حسب نوعها.

أولاً: مديريات ولائية للضرائب

¹- المادة 109 من قانون الرسم على الأعمال، عدلت بموجب أحكام المادة 39 من قانون المالية سنة 1998، والقانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 قام بإلغاء ها ونقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200

²- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، عين ميله، دار الهدى، 2008، ص

³- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، المتضمن قانون الطابع الجريدة الرسمية بتاريخ 15 ماي 1977 عدد 39.

³- المادة 76 قانون إجراءات جبائية، معدلة بموجب المادة 16 من القانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة

تعتبر المديرية الولائية للضرائب سلطة سلمية على مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب، بحيث يجب على المكلف بدفع الضريبة إذا ما أوجب عليه القانون رفع شكوى⁽¹⁾ بطريقة إلزامية كما سبق تفسيره

أن يتقدم إلى مديرية الضرائب بتظلم كي تراجع موقفها قبل أن يلجأ إلى القضاء، حيث تقوم هذه الأخيرة بدراسة الشكاوى، وتنظم أشغال لجان الطعن، وتتابع المنازعات بصفة منتظمة، كما أنها تتابع القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال الضرائب⁽²⁾. وتتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس مديريات فرعية من بينها المديرية الفرعية للمنازعات وهذه الأخيرة تتكون من أربع مكاتب⁽³⁾ مكتب الاحتجاجات، مكتب التبليغ، والأمر بالصرف، مكتب لجان الطعن، مكتب المنازعات القضائية.

ثانيا: مراكز الضرائب

تختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء و التحصيل و المنازعات، حيث أن التنظيم الهيكلي لها يكون في شكل ستة مصالح أهمها المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتتكفل هذه المصالح بتسيير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض للضريبة وليس الجزافي وتكون هذه الملفات خارجة عن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى المهن الحرة حسب المادة 21 من المرسوم التنفيذي 06-327.

ثالثا : المراكز الجوية للضرائب

وقد تم إنشاء هذه المراكز بموجب المادة 26 من المرسوم التنفيذي 06-327، وذلك لتخفيف العبء على مراكز الضرائب ومديريات كبريات المؤسسات حيث لها نفس الإختصاص معها في التحصيل والرقابة و المنازعات، ولها نفس التشكيلة الإدارية مع مراكز الضرائب أي تحوي 6 مصالح من بينها مصالح المنازعات⁽⁴⁾.

رابعا: المديرية الجهوية للضرائب

وقد نصت عليها المادة الثامنة من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، وحددت عددها بتسعة مديريات على المستوى الوطني، وهذه المديرية أيضا لها اختصاص في مجال المنازعات يوجد بها مكتب للمنازعات يتكفل بدراسات طلبات الطعن الإغائي ويقدمه

1- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994، ص 13

2 - المواد 17 و 60 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية بتاريخ 29 مارس 2009، العدد 20

3- المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية الجريدة الرسمية بتاريخ 24 سبتمبر 2006، العدد 59

4- المواد 26 و 27 من المرسوم التنفيذي 06-327

للجنة الجهوية المختصة للفصل فيه، كما يختص أيضا بتقييم عمل المصالح الجبائية في مجال المنازعات حسب نص المادة 10 من نفس المرسوم⁽¹⁾.

خامسا: مصالح جهوية للبحث و المراجعات

هذه الأخيرة تخرج من مجال الإختصاص النزاعي وتكتفي بالبحث و التحقيق في المعلومات الجبائية للملفات المحولة لها من طرف المصالح الجبائية⁽²⁾.

سادسا: مراكز جهوية للإعلام و التوثيق:

وتختص بتجميع المعلومات الاقتصادية و المالية المحلية وتنسيقها ومطابقتها مع برامج البحث حسب نص المادة 13 من المرسوم 06-327، وهذه المصالح الجهوية تخرج من الإختصاص النزاعي

المطلب الثاني: الشروط المتعلقة بالشكوى و الآجال

الشكوى الضريبية كما ورد تعريفها من طرف فقهاء القانون الجزائري هي حوار قائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب قصد تحقيق غاية وهي تحصيل الضريبة في أجالها باعتبارها مورد هام للخرينة العمومية، ومن جهة أخرى تجنب إغراق الجهات القضائية بالكم الهائل من القضايا وعدم إقبال كاهن المكلفين بالضريبة إلا لوجه حق.

وتكون موضوع الشكاوى الضريبية في غالبها مبنية لسبب من الأسباب التالية:

- الخطأ المادي البسيط: حيث أن المكلف يوضح الخطأ ويطلب من الإدارة تصحيحه
- المنازعة في إحدى المذكرات أو البيانات: حيث أن المكلف بالضريبة يتقدم بتوضيحات للعمليات التي تتم على أساسها فرض الضريبة، ويمكنه تدعيم شكايته بوثائق إثباتية مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، ووثائق من شأنها أن تبين الغموض المرتكب في تقرير الوعاء الضريبي أو نسخ من الرسائل التي تخص الضريبة.
- المنازعة في تقييم القاعدة الضريبية: المكلف بالضريبة يناقش في طلبه الحالة الحقيقية للأمالك التي تعتبر قاعدة الوعاء الضريبي، إجراءات فرض للضريبة، القواعد القانونية المقررة لها، الإجراءات المسماة بتحديد التسعيرة.

الفرع الأول: الشروط الشكلية و الموضوعية للشكوى

لقد تم تجميع الأحكام الإجرائية الخاصة بالنزاع الضريبي في مادة الوعاء الضريبي و التحصيل الضريبي في أحكام قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بعد إلغاءها من نصوص قانون الضرائب المباشرة والغير المباشرة و قانون الرسوم على رقم الأعمال والتسجيل، وكذلك أشار ضمنا في قانون الطابع لعدم إحتواء هذا الأخير على أحكام

¹ - المادة 10 من المرسوم التنفيذي 06-327

² - المادة 10 من المرسوم التنفيذي 06-327

خاصة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي والإحالة الصريحة لأحكام هذا القانون الإجرائي وقد نظمت شروط الشكاوى في هذا الأخير من المواد 70 إلى 73 (1). وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجده يحدد أيضا الجهات التي توجه إليها الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم والحقوق ومن خلال استقراء المواد 71 و172 من هذا القانون (2).

حيث توجه هذه الشكاوى إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز الجوارى للضرائب أين تم مكان فرض الضريبة، كما نصت المادة 172 على وجوب إيداع جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة على المؤسسات التابعة لمديريات المؤسسات الكبرى على مستوى هذه الهيئة -إضافة إلى نص المادة 93 (3) التي تتحدث عن اختصاص المدير الجهوي للضرائب حيث تم حصر اختصاص المديريات الجهوية في مجال طعون العفو الضريبي، حيث هذه المصالح تعتبر المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تابعة في الأصل للمديرية العامة للضرائب مع المصالح المركزية (4).

وبدءا لفصل في شروط الشكاوى ثم الجهات المختصة للفصل فيها.

أولا: الشروط الشكلية

أوضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بشكل الشكاوى (5).

أولا- أن تكون الشكاوى فردية: الأصل في الشكاوى لا ترفع إلا من طرف المكلف بالضريبة و استثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا أو أعضاء الشركات أن يقدموا شكاوى جماعية كما هو الحال في شركات التضامن (6).
ثانيا- أن تتضمن تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية نذكر منها نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول الذي سجلت فيه أو ترفق بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع، بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان المتظلم .

1- المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادتين 59 من قانون المالية لسنة 2003، والمادة 42 من قانون المالية لسنة 2007

2- المواد 71 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية

3- المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية

4- المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 فيفري 1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في إدارة المالية.

5- المواد 112 و113 و115 و116 من القانون 01-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، والمادة 73 قانون الإجراءات الجبائية

6- المادة 73 1 قانون الإجراءات الجبائية

رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص 85.

ثالثا- يجوز للمكلف بالضريبة أن يسند وكالة لحساب الغير القائم في حقه، ويشترط فيها أن تكون بموجب وثيقة قانونية محررة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحقوق الطابع وإجراءات التسجيل⁽¹⁾.

رابعا- تعين موطن المكلف بالضريبة (المشتكي) بالرجوع إلى نص المادة 332 فقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما نصت على ذلك أيضا المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بموجب قانون المالية 2008 و2018 .
- موطن المقيم بالجزائر لا إشكال فيه، في حين إذا كان صاحب الطعن مقيم بالخارج يجب عليه أن يحدد موطن بالجزائر، وكذلك الشركات الأجنبية يجب أن تعين ممثلا عنها مقيم بالجزائر بالرجوع للمادة 75⁽²⁾.

خامسا- تحرير الشكاية : يتم كتابتها على ورق عادي فهي غير خاضعة لحقوق الطابع طبقا للمادة 73 2 والتي تفيد عدم خضوع الشكاوى لحقوق الطابع⁽³⁾ بالإضافة إلى التعلية العامة الخاصة بإجراءات المنازعات الضريبية الصادرة في سنة 2010⁽⁴⁾
سادسا- الإمضاء: يجب أن تكون الشكاوى موقعة من المكلف شخصيا غير أنه يمكن أن تكون ممضية من الغير كالوكيل شريطه تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية أما بالنسبة للأشخاص المعنوية الشركات والمؤسسات تمضى من قبل الأشخاص المؤهلين قانونا لتمثيلها قضائيا.

ثانيا: الشروط الموضوعية

تتلخص في عرض طلبات الشاكي ووسائل إثباته لموضوع الشكاوى، وقد عبر عنها المشرع من خلال نص المادة 73 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية «بالعرض الملخص لوسائل و استنتاجات الطرف» أي الطرف المشتكي وما يعرف بعبئ الإثبات في حالة سوء تقييم 'الأساس' الوعاء الضريبي و الغلط المادي الذي إرتكبه المصلحة الجبائية ويكمن في حالتين.
■ حالة الخطأ المادي البسيط: الأخطاء البسيطة تكون الطلبات فيها بعرض تصحيح الخطأ الذي يظهر بصفة جلية للمكلف بالضرائب مثلا: الخطأ في المجموع.

1 - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 14.

2- المادة 332 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تم إلغاؤها وتعويضها بالمادة 115 من إجراءات جبائية، بموجب القانون 01-21 المتضمن قانون المالية 2002.

المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 24 قانون المالية 2008، والمادة 47 من قانون المالية 2018.

3- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 34.

4 «Instruction Générale Sur Les Procédures Contentieuses 2010 «La réclamation contentieuse est établie sous la forme d'une simple lettre ,en outre, elle n'est aucun cas soumis au droit de timbre ,quelles que soient la nature et l'importance de l'impôts et taxes contestés»

■ حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة : ويكون الطلب بإعادة النظر في كيفية حساب للضريبة وتقديرها أو يطلب الاستفادة من حقوق ناجمة عن أحكام قانونية معينة وتعتبر هذه الطلبات أصلية لإعتبارها تتعلق بوعاء الضريبة⁽¹⁾ في حين أجاز المشرع لصاحب الشكوى في مادة الوعاء أن يطلب في شكواه إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب لحين الفصل في تظلمه من قبل الإدارة المختصة

وفي هذه الحالة نكون أمام فرضيتين (2):

الحالات التي تقع عبئ الإثبات على المكلف بالضريبة:

أولاً: إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقاً لإجراءات التسعيرة الإدارية « Evaluation Administrative

ورفض الاقتراح من طرف المكلف عليه أن يقدم أدلة إثبات بوجود خطأ في التقييم المادة بنظر 73 فقرة أخيرة من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾.

ثانياً: إذا كان التقرير بناء على وقائع مادية مثال: حصر أملاك المكلف بالضريبة فهنا من حقه أن يقدم وضعية عن أملاكه الحقيقية التي أستعملت كقاعدة في التقدير الضريبي

ثالثاً: إذا كان وعاء الضريبة قد تم تحديده وفقاً لتصريحات المكلف بموجب معطيات واردة في هذا التصريح ووقع تعديل على هذه التصريحات دون تبليغ المعني بالأمر.

رابعاً: إذا تم حساب الوعاء على أساس التقدير الجزافي.

خامساً: حالة تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة من طرف المصالح الجبائية بعد قيامهم بالتحقيق في وضعية المكلف وفي الحالة التي يرفض فيها تقديم المعلومات المطلوبة منه، ففي هذه الحالة يكون للمكلف الضريبة أجل مدته 30 يوم بدءاً من تاريخ تبليغه بإعادة التقدير، للرد على اقتراحات الإدارة بشأن مداخله الخاضعة للضريبة⁽⁴⁾.

الحالات التي يقع فيها عبئ الإثبات على الإدارة :

1- المادة 73 قانون الإجراءات الجبائية

2- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص35

3- المواد 19 و 73 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية

4 - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص17

أولاً: إذا كانت الضريبة مبنية على تصريحات المكلف وفحوى الشكاية أن الإدارة لم تحترم ما تم التصريح به.

ثانياً: إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الأجل المحددة للرد على اقتراحات الإدارة.

ثالثاً: حالة رفض المحاسبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة فهنا عليها أن تبرر موقفها وتقدم الأسانيد للتقديرات الجديدة.

رابعاً: إذا كان الوعاء قد تم ضبطه وفقاً لنظام التقدير الجزافي و الاقتراح قد صدق عليه من طرف المكلف بالضريبة فإنه يصح بمثابة اتفاق لايجوز نقضه⁽¹⁾

خامساً: حالة إعادة تقدير الضريبة لمكلف كان خاضعاً لنظام التقدير الحقيقي قرار محكمة العليا الصادر بتاريخ 16 فيفري 1997⁽²⁾ والذي تعارض مع أحكام المادة 457 الفقرة 10 من قانون الضريبة المباشرة سابقاً والمنصوص عليها حالياً في 13 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة باعتبار أن هذا القانون يقضي بجوار أبطال التقديرات المبنية على النظام الجزافي وليس التقدير الحقيقي.

سادساً: إذا تعلق موضوع الشكوى بالرسم على القيمة المضافة فلا يجوز في هذه الحالة فرضها بصفة تلقائية من قبل الإدارة إلا بعد الرجوع لتصريح من المكلف بالضريبة

الفرع الثاني: أجل الفصل في الشكوى

الأصل أن تقديم الشكوى (التظلم الضريبي) لا يكون إلا بعد إنتهاء مرحلة التقدير وتصبح واجبة الأداء وبعد صدور قرار الربط (تحدد فيه مقدار الضريبة)، والإخطار بأدائها وقبل هذه المراحل لا يكون لها وجود قانوني.

وقد نصت على أجل تقديم الشكوى في مجال الوعاء المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية،⁽³⁾

¹ - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص18

² - قرار المحكمة العليا رقم 554-155، الصادر بتاريخ 16 فيفري 1997

³ - المادة 72 قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة والمتممة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2007، و المتممة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2009

وحدد المشرع بصرامة هذه الآجال وقد وسع فيها اعتبارا لخصوصيات هذه المنازعات ووضعية المعنيين بها⁽¹⁾ فوضع بذلك قاعدة عامة لأجال الشكاوى في حين وضعت استثناءات تتعلق أحيانا بشكل القرار أو موضوع الضريبة أو الأحداث المتعلقة بالضريبة.

أولاً: القاعدة العامة في احتساب الآجال القانونية

تقبل الشكاوى كقاعدة عامة الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل حسب نص المادة 72 قانون إجراءات جبائية مع مراعات الحالات المنصوص عليها في الفقرات أدناه.

تقبل الشكاوى الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

وهذا ما أكده قضاء المحكمة العليا في قرارها الصادر 15 جوان 1985، محتواه أن مدين بالضريبة إستلم تبليغ في 28 ديسمبر 1981 وقام بتسديد في 16 جانفي 1982، في حين أن تظلمه قدمه بتاريخ 23 أوت 1983

أي بعد الآجال القانونية المحددة ب 31 ديسمبر 1982 انطلاقا من يوم التبليغ، وعلى هذا الأساس قررت المحكمة العليا بعدم قبول دعوى المكلف بالضريبة⁽²⁾

ثانياً: الاستثناءات الواردة على الآجال العامة

إن أساس وجود الإستثناءات يكمن في الأصل في ميعاد إنطلاق إحتساب الأجل، حيث أن الأصل لبداية حساب الأجل يكون بتاريخ إدراج الضريبة بجدول تحصيل الضرائب⁽³⁾، وقد يتغير إحتساب الأجل حسب حالات المذكورة في الفقرات التالية.

الحالة الأولى: حالة الخطأ في توجيه الإنذارات

وذلك بوقوع خطأ في الإرسال سواء أكان هذا الخطأ راجع لظهور معطيات جديدة في الملف أو الخطأ الإداري الغير مبرر فإن الأجل يحتسب من تاريخ تلقي المكلف بالضريبة إنذارات جديدة من طرف مصلحة

الضرائب التي يتبع لها، فيحتسب الأجل ابتداء من 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي إستلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة⁽¹⁾.

¹ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، دار الهومة، 2011، ص 85

² - قرار المحكمة العليا، المجلة القضائية، الجزائر، 1989، العدد 4، ص 62

³ Instruction Générale Sur Les Procédures Contentieuses 2010 , Précitée, Page 6.

الحالة الثانية: حالة الخطأ في فرض الضريبة

حيث يحتسب الأجل في هذه الحالة من تاريخ 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها

المكلف بالضريبة بوجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق.

الحالة الثالثة: عندما تستوجب الضريبة وضع جدول

في هذه الحالة تقدم الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقطاعات إذا تعلق الأمر بإعتراضات تخص تطبيق الإقطاعات من المصدر.

-حالات التسديد الفورية لبعض أنواع الضرائب يقصد بها الحالات التي يصرح بها المكلفين في قبضات الضرائب مثل الرسم على نشاط المهن، ويحتسب الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع فيها الضريبة مع الرسم⁽²⁾

الحالة الرابعة : الإحتجاج على قرار

يجب تقديم الشكاوى التي تتضمن احتجاج على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة في أقصى أجل قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد⁽³⁾

ثالثا: حالات تمديد الأجل القانوني للدفع

ويقصد بهذا الإجراء حسب نص المادة 24 من قانون المالية لسنة 2002⁽⁴⁾ أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم رفقة شكواه طلب ثانوي يرفق مع الطلب الأصلي يتضمن إرجاء دفع المقدار المتنازع فيه وذلك بإحترام الشروط القانونية التالية.

أولاً: أن تكون الشكاوى مقدمة ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72-73 - 75 من هذا القانون وتتعلق بمبلغ الضريبة أو صحتها

ثانياً: أن يتم تأجيل القدر المتنازع فيه من الضرائب إذا قدم طلبه قبل الفصل في الشكاوى الأصلية.

ثالثاً: تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة المتنازع فيها أما في حالة غياب تقديم الضمانات يتم تأجيل الدفع بشريطه أن يدفع المكلف بالضريبة مبلغ 30./ من الضريبة المتنازع فيها.

¹-المادة 72-1-فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية ، المعدلة بموجب المادة 18 من قانون المالية لسنة 2019.

²-المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 39 من قانون المالية لسنة 2009، والمادة 15 من قانون المالية لسنة 2013، والمادة 33 من قانون المالية لسنة 2015، المادة 45 من قانون المالية لسنة 2017

³-المادة 672 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 45 من قانون المالية لسنة 2017

⁴- المادة 74 من قانون المالية لسنة 2002، المعدلة والمتممة في قانون المالية لسنة 2019.

رابعاً: لا يخص إرجاء الدفع في الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات في حالة الغش الضريبي ويخص فقط طلب الإرجاء الشكاوى الناجمة عن المراقبة الجبائية⁽¹⁾.

خامساً: يجب على المكلف بالضريبة دفع الضرائب الغير المتنازع فيها .

سادساً: يمكن الغاء قرار تأجيل الدفع من قبل السلطة المختصة في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين في حالة الإرجاء.

سابعاً: يتم تأجيل تحصيل الضرائب المتنازع فيها اذا تبين وجود خطأ⁽²⁾مادي في فرض الضريبة أو ازدواج في فرضها إلى غاية صدور القرار النزاعي دون أن يدفع المكلف بالضريبة نسبة 30٪.

المطلب الثالث: التحقيق و الفصل في الشكاوى

عندما تتلقى مديرية الضرائب الشكاية في مجال نزاع الوعاء الضريبي ،يقوم العون المكلف بتسجيلها وتسليم وصل للمكلفين⁽³⁾وتسجيل الشكاية في سجل خاص لهذا الغرض، تم تحال لمفتش الضرائب أو قابض الضرائب المباشر الذي يتبع له مكان فرص الضريبة المتنازع عليها وذلك للقيام بالتحقيق فيها⁽⁴⁾

ومنها هنا تأتي مرحلة دراسة الشكاوى من طرف الأعوان المؤهلين، وبناء على تقرير هذه المصلحة بعد أن تتأكد من إستيفاء الشكاوى لشروطها القانونية تتخذ أحد السبل التالية.

- ✓ البث مباشرة في الشكاوى التي يشوبها عيب جلي يجعلها غير جديرة بالقبول مثل الشكاوى خارج الأجال القانونية⁽⁵⁾
- ✓ إصدار قرار مباشر في الشكاوى التي تكون موضوعاتها واضحة لا تحتاج الى تحقيق مثل الشكاوى المتعلقة بأخطاء حسابية⁽⁶⁾.
- ✓ قبول الشكاوى على مستوى مركز الضرائب مكان فرص الضريبة و إرسالها من قبل مفتش الضرائب للتحقيق فيها ومن هنا تدخل الشكاوى مرحلة التحقيق و الفصل فيها⁽⁷⁾

الفرع الأول: إجراءات التحقيق والجهة المختصة للفصل في الشكاوى

¹-العيد صالح، المرجع السابق، ص90

²- المادة 74 من قانون المالية لسنة 2002

³- المادة 95 1 من قانون الإجراءات الجبائية

⁴- المادة 76 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المادة 389 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة

⁵-فريحة حسين، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 28

- المادة 76 1 من قانون الإجراءات الجبائية

⁶instruction générale sur les procédures contentieuses 2005, précitée

⁷instruction générale sur les procédures contentieuses 2010, précitée

منح المشرع لجهة التحقيق المختصة صلاحيات واسعة من حيث طرق وكيفية ممارسة التحقيق

أولاً] إجراءات التحقيق

حيث نص قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم النظر في الشكوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب وله الحق في الإجراءات التالية⁽¹⁾

✓ بإمكانه استدعاء صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للمنازعة المطروحة⁽²⁾

✓ كما يمكنه إجراء تحقيق في عين المكان، وله الحق في الإطلاع لدى الإدارات العمومية و المؤسسات المحلية على الوثائق التي يرى أنها تساعد في تحقيقه حسب المواد 45 و 46 من قانون الإجراءات الجبائية وحتى لدى الخواص المتعاملين مع المكلف بالضريبة، وهذا ما يسمى بالأعمال التحضيرية السابقة للفصل في الشكوى⁽³⁾.

✓ كما نص المشرع على رفع ملخص الشكوى الى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي فيها في أجل أقصاه 15 يوم من إيداعها، وبانقضاء هذه المدة وعدم وصول أي رأي من قبل رئيس المجلس الشعبي البلدي يقوم المفتش بإعداد تقريره

وهنا تثار عدة نقاط فيما يخص رأي رئيس المجلس الشعبي البلدي.

-رئيس المجلس الشعبي البلدي ليس على دراية كافية بظروف الضريبة سواء من الناحية التقديرية أو القانونية.

-لم يشر المشرع إلى مدى إلزامية هذا الإجراء والتقييد به.

-الطبيعة القانونية لهذا الرأي من حيث شكله وموضوعه وفي الأخير

وبعد تكملة الأعمال التحضيرية، يحرر مفتش الضرائب المختص تقريراً يبرر فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقاً للمعطيات الموجودة والنتيجة عن التحقيق ووفقاً للنصوص القانونية حيث يتوجب عليه ذكر الأساس القانوني الذي تم وفقه تحديد الضريبة، وفي الأخير يرسل هذا التقرير للمدير الولائي للضرائب أو مديريات كبريات المؤسسات بحسب الحالة، حيث يرجع القرار الأخير لهما حسب حالة تبعية الضريبة، لكن يبقى التقرير هو الفاصل الأول للنزاع.

ثانياً] الجهة المختصة للفصل في الشكوى

¹-انظر المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية

²- المادة 73 فقرة أخيرة من قانون الإجراءات الجبائية

³-أمزيان عزيز ، المرجع السابق، ص 20

نظم المشرع الجزائري الجهة المختصة للفصل في الشكاوى بناء على معيارين أساسيين وهما: الجهة المختصة في فرض الضريبة، كما اعتمد معيار السلم المالي ليحدد سلطة هذه الجهات للبت في الشكاوى المطروحة.

أ/ إختصاص المدير الولائي بالضرائب

إن مدير الضرائب للولاية له دور محوري في المنازعة الضريبية⁽¹⁾ التابعة لمجال اختصاصه حسب المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية « يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى التابع له مكان فرض الضريبة،⁽²⁾» كما نصت أيضا المادة 77 فقرة أولى «يبعث المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لإختصاصه الإقليمي، غير أنه إذا تعلق الأمر بالشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي (150 000 000 دج) مئة وخمسين مليون دينار جزائري، يتعين على مدير الضرائب بالولاية الأخذ برأي الإدارة المركزية⁽³⁾ المديرية العامة بالضرائب.

كما أن الإدارة المركزية سلطة البت في الشكاوى، موضوع نزاع متعلق بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني⁽⁴⁾، وبعد البت في الشكاوى موضوع النزاع، يبلغ القرار للمكلف بالضريبة عن طريق مدير الضرائب للولاية المختص إقليميا وذلك في أجل 08 أشهر⁽⁵⁾

كما يمكن لمدير الضرائب بالولاية صلاحية تفويض كل سلطة قراره لقبول الشكاوى أو جزء منها إلى الأعوان المعنيين الذي لهم رتبة مفتش رئيس على الأقل.

كما ينفرد مدير الضرائب بالولاية بإختصاص النطق بالرفض أو القبول الجزئي للشكاوى، كما تجدر الإشارة في حالة عدم إنشاء مراكز للضرائب أو مراكز جوارية⁽⁶⁾ تبقى ولاية الإختصاص عامة لمدير الضرائب بالولاية بجميع أنواعها ماعدا تلك التي تدخل في مجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات⁽⁷⁾

1- العيد صالح، المرجع السابق، ص 52

2- المادة 70 و 71 من قانون الإجراءات الجبائية

3- المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية

4- العيد صالح، المرجع السابق، ص 94

5- المادة 76 2 من قانون الإجراءات الجبائية

6- المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية

7- المادة 32 من المرسوم التنفيذي 06-327، السابق الذكر.

ب/ إختصاص رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب

رئيس مركز الضرائب يمارس سلطة في البث في الشكاوى ذات مبلغ إجمالي لا يتجاوز خمسين مليون دينار جزائري أو يساويها (50 000 000 دج)، أما رئيس المركز الجوارى للضرائب يمارس صلاحياته للفصل في الشكاوى المتعلقة بالقضايا التي يكون المبلغ الإجمالي فيها يقل أو يساوي عشرين مليون دينار جزائري (20 000 000 دج)، وذلك في ظل الشكاوى الموكلة إختصاص الفصل فيها لهم بموجب القانون، وتصدر قراراتهم باسم المدير الولائي للضرائب وتكون هذه القرارات مسببة⁽¹⁾.

يمكن لكل رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب وطبقا لأحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية الحالي تفويض سلطة إصدار القرار للأعوان الموضوعين تحت سلطته مع إحترام الشروط التي تحدد منح التفويض بموجب مقرر صادر عن المدير الولائي للضرائب

ج/ إختصاص مدير مديرية المؤسسات الكبرى:

يبث مدير هذه الهيئة في شكاوى المؤسسات الكبرى التابعة لمجال إختصاصه المذكور في نص 160 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك في أجل أقصاه 06 أشهر من تاريخ إيداعها وعندما تتعلق هذه الشكاوى بالحقوق والغرامات التي يفوق مبلغها الإجمالي ثلاثمائة مليون دينار جزائري (300 000 000 دج)، فإنه يتعين على هذا الأخير الأخذ بموافقة الإدارة المركزية و المتمثلة في المديرية العامة للضرائب⁽²⁾ وذلك في أجل أقصاه 08 أشهر من تاريخ إيداعها.

يمكن لكل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب تفويض سلطة إصدار القرار للأعوان الموضوعين تحت سلطتهما مع إحترام الشروط التي تحدد منح التفويض بموجب مقرر صادر عن المدير الولائي للضرائب وتكون هذه القرارات مسببة.

د/ المديرية المركزية للضرائب

وهي الحالات التي تكون فيها للإدارة المركزية سلطة البث في الشكاوى موضوع النزاع والمتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطنى، وبعد البث في الشكاوى موضوع النزاع، يبلغ القرار للمكلف بالضريبة عن طريق المدير الولائي المختص إقليميا وذلك في أجل 06 أشهر.

¹ - المادة 77 فقرة 2 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية

² - المادة 172 و 172 5 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 62 من قانون المالية 2017، والمادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، والمعدلة بموجب المادة 61 من قانون المالية لسنة 2017.

والحالة الثانية تمارس فيها الإدارة المركزية صلاحيات استشارية، عندما يتجاوز المبلغ الإجمالي موضوع الشكوى مئة وخمسين مليون دينار جزائري (150 000 000 دج)، يتوجب على المدير الولائي الأخذ برأي الإدارة المركزية⁽¹⁾، وكذلك عندما يتعلق الأمر بشكاوى الحقوق والغرامات التي يفوق مبلغها الإجمالي ثلاثمائة مليون دينار جزائري (300 000 000 دج)، فإنه يتعين على مدير مديرية المؤسسات الكبرى الأخذ بموافقة الإدارة المركزية و المتمثلة في المديرية العامة للضرائب⁽²⁾

الفرع الثاني: الفصل في الشكوى

يتم الفصل في الشكاوى المودعة من المكلفين بالضرائب على مستوى مختلف المراكز التابعة لمديرية الضرائب بالولاية وذلك حسب اختصاص النظر فيها بموجب القانون كما ورد ذلك في نص المادة 76 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية «يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة» وهنا يتوجب علينا الإشارة إلى الأجل القانونية للفصل في الشكوى وكذا طبيعة القرارات المتخذة وطرق تبليغها للمعنيين وأجال الطعن فيها.

أولا : الأجل القانونية للفصل في الشكاوى

تبت إدارة الضرائب المختصة في الشكوى المودعة لدى مصالحها بأمر جوازي بالنسبة للشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل فور إستلامها حسب المادة 76 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تكون غير جديرة بالقبول نهائيا مع مراعاة أحكام المادة 95 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلقة بالأخطاء الظاهرة والمكتشفة من قبل مصالح الضرائب كل حسب اختصاصها

- كما يحدد الأجل ب 06 أشهر من تاريخ تسليمها وتسجيلها في سجل الشكاوى حسب نص المادة 76 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للقضايا التي يفصل فيها المدير الولائي للضرائب

- كما يمدد الأجل القانوني ليصل إلى 08 أشهر في الشكاوى التي تتطلب الرأي الاستشاري للإدارة المركزية⁽³⁾ كما نص قانون المالية لسنة 2007 في مادته 46 على ذلك

- أما المادة 76 قانون إجراءات جبائية تكلمت عن تقليص أجل الشكاوى للضريبة الجزافية الوحيدة لأجل شهرين⁽⁴⁾ كما أن هناك حالات تستوجب التحصيل الفوري⁽⁵⁾

1- المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية

2- المادة 172 و 5 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 62 من قانون المالية 2017

3- المادة 76 و 95 من قانون الإجراءات الجبائية

4- المادة 46 من القانون 06-24، المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية 2007، الجريدة الرسمية

المؤرخة بتاريخ 27 ديسمبر 2006، العدد 85

5- المادة 354 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة

- أما فيما يخص الشكاوى التي يفصل فيها رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوارية للضرائب والتابعة لمجال إختصاصهم يفصل فيها في أجل 04 أشهر من تاريخ إستلامها.

ثانيا: أوجه القرار بعد التحقيق : تتخذ إدارة الضرائب عموما قراراتها بإحدى الأوجه التالية:

الحالة الأولى: رفض الشكاية

يحق لمدير الضرائب للولاية رفض الشكاية المقدمة إليه من طرف المكلف بدفع الضريبة، وبشرط تسبب قرار الرفض⁽¹⁾، لي يتمكن المكلف من تقديم دفوعه إذا أراد أن يعرض النزاع على لجان الطعن الإدارية المختصة، أو يرفع دعواه أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي⁽²⁾

الحالة الثانية: التخفيض الجزئي :

وهذه الحالة ممكنة الوقوع حيث أنه بإمكان مفتشين الضرائب اكتشاف أخطاء وقوع فيها وبالتالي يتم إعداد تقرير من قبل المفتشين إلى مدير الضرائب بالولاية يتضمن الأخطاء المرتكبة أثناء التحقيقات والتخفيض الجزئي، فمعناه إنقاص جزء من الضريبة المفروضة ورفضها في جزء آخر وبيين أن التخفيض تم وفقا لما تقتضيه القوانين السارية المفعول⁽³⁾ وهذا الإجراء غالبا مايسبب مشاكل ويؤدي بغالب القضايا للمحكمة الإدارية لعدم قبول الشاكي التخفيض الجزئي

الحالة الثالثة: التخفيض الكلي إلغاء الضريبة

وقد وردت هذه الاجراءات في الفصل الثاني، الباب الثالث من قانون الاجراءات الجبائية تحت عنوان التخفيضات التي تقرها الإدارة تلقائيا والتخفيضات والمقاصات⁽⁴⁾ ، وفي حالة التخفيض الكلي معناه إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه إن لم يكن قد سدها، فإذا تم التسديد فإنه يعوض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أما ماعدا ذلك من الضرائب و الرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقاصة، وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كليا أو في الجزء المخفض⁽⁵⁾.

ثالثا : طرق التبليغ

1 - المادة 3-79 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 46 من قانون قانون المالية 2011
2- فريحة حسين، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 26
3 - فريحة حسين، المرجع نفسه ، ص27
4- المادة 1-95 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المواد 59 من قانون المالية لسنة 2003، والمادة 52 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 26 من ق م لسنة 2010 والمادة 29 من ق م لسنة 2016
5- المادة 1-93 من قانون الإجراءات الجبائية

تبلغ قرارات المدير الولائي للضرائب إلى المكلف شخصيا ومن ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بتبليغ الاستلام⁽¹⁾، كما نص قانون الإجراءات الجبائية على أحكام التبليغ و إجراءاته في قانون المالية لسنة 2009 في المادة 41 والذي تم بموجبها تميم الفقرة الثالثة من نص المادة 79 قانون الإجراءات الجبائية ويجب تسليم التبليغ للمكلف بالضريبة مقابل الإشعار بالاستلام⁽²⁾

ونصت أيضا المادة 46 من قانون المالية 2010 يتعين على مدير الضرائب بالولاية مهما كانت طبيعة و أسباب القرار، أن يبين أحكام المواد التي بني عليها، ويجب تسليم القرار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام أما فيما يتعلق بكيفية التبليغ قد حددتها المادة 292⁽³⁾ من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 99 من قانون من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾، على أن توجه جميع الإشعارات و التبليغات المتعلقة بالشكاوى

والتخفيضات في ظرف مغلق للحفاظ على خصوصية المعلومات وحفظ أسرار المكلفين بالضريبة.

ويتم توجيه التبليغ إلى موطن المكلف أو وكيله القانوني، وإذا كان الموطن خارج الجزائر يوجه التبليغ إلى الموطن المختار، وكما أنه يصح التبليغ الموجه للموطن الحقيقي للشاكي حتى وإن كان قد اتخذ وكيلا له كموطن مختار. في حين أنه من المفروض احترام إرادة المكلف بالضريبة إذا ما إختار موطنا له، كموطن وكيله لأنه أدرى بظروفه كما ذهب بعض الفقه أن التبليغ يكون صحيح إذا ما الإدارة استدعت المشتكي وسلمته القرار شخصيا⁵

وبعد الإنتهاء من مرحلة تحديد و عاء الضريبة، وتبليغ المكلف بالضرائب المفروضة عليه، مما يفترض تسديدها من قبل المعني أو المنازعة فيها وفي هذه الحالة ينجر على دراسة الشكوى إما الفصل فيها بالقبول أو الرفض من المصالح الضريبية، وتدخل الضرائب المفروضة مرحلة الإستحقاق وتصبح واجبة التحصيل، كما

1 - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 21

2- المادة 41 من قانون المالية 2009 و المادة 46 من قانون المالية 2010

3- المادة 292 قانون الضرائب المباشرة

4- المادة 99 -1 قانون إجراءات الجبائية والواردة في القانون رقم 11-16 لسنة 2011 المؤرخ في 2011/12/28

المتضمن قانون المالية 2012، (الجريدة الرسمية العدد 72 والمؤرخة 2011/12/29).

5- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 28

أن تحصيلها قد يترتب عليه منازعات كما سنتطرق لها في المبحث المتعلق بطرق تسوية منازعات التحصيل الضريبي

المبحث الثاني: تسوية المنازعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي

بعد تحديد الوعاء الضريبي تأتي مرحلة التحصيل وذلك بموجب جداول حيث يحدد في هذه الجداول تاريخ إدراج التحصيل وسيتم إضفاء الطبيعة التنفيذية على جداول الضرائب وذلك بالتأشير عليها و الإمضاء من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة، كما أنها تدخل خیر التنفيذ من قبل الوزير المكلف بالمالية ويمثله المدير العام للضرائب الذي يفوض بدوره كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب وبعدها ترسل الجداول إلى قابض الضرائب المختص للقيام بعمليات التحصيل¹.

وتتم عبر مرحلتين أساسيتين

المرحلة الأولى: إرسال الإنذارات كمرحلة أولى لكل مكلف مسجل في جدول الضرائب، يبين في هذا الإنذار مجموع كل حصة، المبلغ المطلوب أدائه، شروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل كما ورد في المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي هذه المرحلة قد يمهل المكلف أجال قانونية للدفع قبل دخولها حين الاستحقاق الجبري² وقد تصل هذه الأجال إلى مدة ثلاثة أشهر إذا كانت الضريبة مباشرة مطابقة لتصريحات المكلف.

-وتتقلص إلى مدة شهر واحد في حالة الإصدار التكميلي أو الإضافي لجدول الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

-كما تنخفض الأجال إلى خمسة عشر يوم من تاريخ التبليغ لحالات الإصدارات التكميلية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو في حالة عدم التصريح

-كما يتوجب التحصيل الفوري والكلي للضرائب في حالة مخالفة التشريع الضريبي أو في حالة رحيل المكلف عن إقليم قابضة الضرائب المختصة³

أما المرحلة الثانية: فتعرف بمرحلة التحصيل الجبري ولا يمكن لأي حال من الأحوال أن تبدأ إجراءات التحصيل الجبري دون دخول الضريبة مجال الإستحقاق وحتى انتهاء أجال الإستحقاق، وكل إجراء تنفيذي في هذه المرحلة بحق المكلفين يعتبر باطل، وحدد المشرع شروط لممارسة المتابعات و إجراءات شكلية تتعلق بها وتعتبر من قبل الضمانات و الامتيازات التي منحت للمكلف بالضريبة و حماية لحقوقه.

المطلب الأول: الإجراءات الودية في مادة التحصيل الضريبي.

¹ - المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية

² - المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية

³ - المادة 144 مكر 1 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 406 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

بالرجوع إلى المنازعات الضريبية في شقيها المتعلق بالوعاء الضريبي والتحصيل وكنتيجة حتمية تختلف الإجراءات الجوهرية للإختلاف الظاهر في هذه التقسيمات حتى وإن كان المسعى واحد وهو التحصيل الضريبي.

فإن حقيقة التظلم شكوى من الطرف المكلف بالضريبة، الذي تضرر من الإجراءات الضريبية سواء في التقدير أو التحصيل، ولكن التظلم في مادة التحصيل الضريبي لم يعطيه المشرع قدرا من الأهمية التي حضي بها في مجال تقدير الوعاء الضريبي، وسنتطرق لهذا الأخير من حيث الشكل ومن حيث الموضوع¹

أولاً- من حيث الشكل : تتعلق التظلمات عموماً بصحة إجراءات التحصيل و المطالبة بإلغاءها في حال ما إذا وردت مخالفة للشكل الذي حدده القانون ومن جهة أخرى إذا ما كانت صادرة من السلطة المختصة بالمتابعة في التحصيل الضريبي، دون إغفال المواعيد القانونية، وكذا الظروف الواجب مراعاتها في التنفيذ على أموال المكلف بالضريبة.

ثانياً- من حيث الموضوع : فهذه التظلمات تنصب عموماً على مواجهة إجراءات التنفيذ الجبري، من حيث صحة الإلتزام، مقدارها، ووجوب أدائه.

كما تعرف في التشريع الفرنسي الذي اعتبر التحصيل الضريبي عبارة عن اعتراض على شرعية عقد المتابعة أو الإعتراض على وجوب التحصيل من حيث المبلغ أو تاريخ الإستحقاق أو حساب الضريبة أو لأي سبب لا يتعلق بوعاء الضريبة أو تقديرها².

أما المشرع الجزائري تكلم عن التظلم في التحصيل الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية من خلال الباب الثاني بعنوان ممارسة المتابعات في الفصل الثالث بما سماه الإعتراض على المتابعات بنص المادة 153 فقرة 1 والمادة 153 مكرر 1 كما تكلمت المادة 154 عن الشكاوى لكن فيما يخص طلب استرداد الأشياء المحجوزة³.

الفرع الأول: مجال التظلم في مادة التحصيل الضريبي

ونتناوله من حيث النص القانوني والموضوع

¹خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، الأصول الإجرائية وطرق الطعن، الطبعة الأولى، 2013، بيروت، شركة المؤسسة الحديثة للكتابص 69 .

²«Soit sur l'existence de l'obligation de payer sur le montant de la dette compte tenue des paiements effectués sur l'exigibilité de la somme réclamée ou sur tout autre motif ne pas remettant pas la cause, l' assiette, et le calcul del'impôt » Jean-Pierre casimir ,le Control Fiscal ,paris,Groupe revue judiciaire,10 Edition ,2007.

³- المادة 153 قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 153 مكرر محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية سنة 2011، والمعدلة بموجب المادتين 58 من قانون المالية لسنة 2017 والمادة 20 من قانون المالية لسنة 2019.- المادة 153 مكرر 1 محدثة بموجب مادة 51 من قانون المالية لسنة 2011 والمعدلة بموجب المادتين 59 من قانون المالية سنة 2017 و 21 من قانون المالية من سنة 2019

أولاً: كل النصوص المتعلقة بالضرائب على اختلاف أنواعها أي الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال و الضرائب الغير المباشرة، قد تم فيها إلغاء مجمل المواد أو تعديلها والتي تتعلق بمنازعات التحصيل أو الوعاء وتحويل أغلب أحكامها لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2002 حسب نص المادة 110 من قانون المالية المذكور «تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أولى حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي»¹. كما ورد النص الجديد في قانون الإجراءات الجبائية وذلك بموجب التعديل الوارد في أحكام قانون المالية لسنة 2011 من خلال نص المواد 153- 154 من نفس القانون. على غرار أحكام قانون التسجيل² فقد ورد التظلم في باب تحصيل رسوم التسجيل - أما أحكام قانون الطابع بشأن النزاع حول حقوق الطابع³ تحيل هذه الأخيرة كل ما يتعلق بالنزاعات حول حقوق الطابع إلى قانون التسجيل حيث تقضي أحكام هذا الأخير بعدم إلزامية التظلم.

ونظرا لعدم إلغاء نصوص هذه المواد من قانون التسجيل و الطابع فإن التظلم غير وجوبي أمام إدارة الضرائب فيما يتعلق بتحصيل هذه الحقوق لأن أحكام هذه القوانين تعتبر أحكاما خاصة تقييد قانون الإجراءات الجبائية كشرية عامة .

ثانياً: أما فيما يخص مجال التظلم من حيث موضوع النزاع فإنه بصور قانون المالية لسنة 2011 الذي وردت فيه المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية تناولت موضوع التظلم في مجال التحصيل بقدر من الوضوح والتفصيل وقسمها إلى نوعين.

1- الإعتراض على إجراءات المتابعة:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض على إجراءات المتابعة لتحصيل الديون لصالح الخزينة العامة ولكن هذا الاعتراض لا يكون مقبولاً إلا إذا إقترن بوجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة مثل الإخطار الوجوبي، الأجال القانونية، كفيات التبليغ والسلطة المختصة⁴.

¹- المادة 110 من قانون المالية 2002

²- المادة 355 من الأمر 105-76، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية المؤرخة في 18 ديسمبر 1977، العدد 81

³- المادة 23 من الأمر 103-76، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع، الجريدة الرسمية، المؤرخة في 15 ماي 1977

العدد 39

⁴- أمزيان، مرجع سابق، صص 27 - 29

قرار المحكمة العليا رقم 62575 والذي قضى ببطلان إجراء تحصيل للضريبة الذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم بالرغم من أن المكلف بالضريبة غير محل إقامته وأشعر إدارة الضرائب¹

2- الاعتراض على التحصيل الجبري (القصري)

يتعلق أصلاً بالموضوع أي بالإعتراض على وجود الإلتزام أو على أجل الاستحقاق كما يتعلق أيضاً بتقادم دين الضريبة أو بالتسديد الكلي أو الجزئي . وذلك حسب المادة 74 وماورد فيها بالتفصيل من فقرات والتي تحيل الى المواد 72 و73 و75 من قانون الإجراءات الجبائية الحالي وتعلقت في مجملها بصحة مبلغ الضريبة ، كذلك الدفع بالتقسيط، الضمانات القانونية بالإضافة إلى ماورد في المواد 105 و106 و107 التي تتعلق بالإغفال و الأخطاء وكذلك النقائص المسجلة في فرض الضريبة والتي توحى بعدم صحتها بالإضافة إلى أجل التقادم الذي يعتبر حماية لحق المشتكي و الذي قدر بأربعة سنوات من تاريخ تأسيس الضريبة ويمكن أن يمدد هذا الأجل بسنتين بعد التأكد من الطرق التدليسية التي قام بها المكلف بالضريبة وترفع الدعوى القضائية ضده² كما تكلمت المادة 154 قانون الإجراءات الجبائية بالتفصيل حول الشكاوى التي موضوعها استرداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول.

بعد تحديد مجال التظلم في مادة التحصيل الضريبي يبقى الإشارة للسلطة المختصة للفصل فيه و الأجل القانونية

الفرع الثاني: السلطة المختصة بالفصل في التظلم و الأجل القانونية

أولاً : السلطة المختصة بالفصل في التظلم

تكلم المشرع عن الجهة المختصة بدراسة شكاوى التحصيل بالتفصيل في نصوص المواد 153 و154

من قانون الإجراءات الجبائية³ على أن ترسل الشكاوى حسب الحالات إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجواربي للضرائب التابعة له القباضة التي مارست المتابعات.

ثانياً : الأجل القانونية:

1- قرار المحكمة العليا رقم 62575 الصادر بتاريخ 27 جانفي 1991.

2- المادة 159 قانون الإجراءات الجبائية

3- المواد 153 و154 من قانون الإجراءات الجبائية

قد ورد في نص المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية على أن تقدم الشكاوى التي تكتسي طابع الاعتراض على إجراءات المتابعة اعتباراً من تاريخ تبليغ إجراء التحصيل الذي هو محل الاعتراض، وأضاف في نفس الفقرة على أن تقدم الشكاوى المتعلقة بالتحصيل الجبري أو القسري كذلك في أجل شهرين اعتباراً من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة¹ وما يلاحظ باستقراء هذه المادة لهجة التأكيد على بند الآجال حيث وردت عبارة تحت طائلة البطلان كما أن عبئ الإثبات لجدية الطلب أي الشكوى وإثباتها يقع على عاتق المكلف بالضريبة بحيث له أجل 8 أيام من استلام رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام تتضمن هذه الأخيرة تقديم الوثائق الإثباتية لصحة شكواه. يحتسب الأجل في هذه الحالة من تاريخ استلام الإشعار² وفي هذه الحالة عدم رد المكلف بالضريبة على هذا الاستدعاء يعطي الحق لإدارة الضرائب ممثلة بالمصالح المؤهلة للفصل في الشكوى كما سبق ذكرها حسب الحالة بإصدار قرار عدم قبول الطعن شكلاً أو قرار رفض في الموضوع مسبب بعدم تكملة الوثائق الثبوتية في المنازعة، كما يبقى للمشتكي حق رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين وذلك في الحالات التالية: حالة عدم صدور قرار من قبل الإدارة في الأجل المذكور أو لم يرضيه القرار الصادر. كما فصل المشرع في الشكاوى المتعلقة باسترداد الأشياء المحجوزة ذلك على أن يقدم الطلب حسب الحالة في المقام الأول إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه كما إستبعد المراكز الجوارية للضرائب في هذه الحالة

-وقلص الآجال إلى شهر واحد ابتداءً من تاريخ الذي أعلم فيه المكلف بالضريبة بإجراء الحجز بواسطة إشعار بالاستلام، كما أكد على ضرورة إرفاق الطلب بوثائق الإثبات تحت طائلة البطلان

كما يرجع الإختصاص إلى مدير كبريات المؤسسات و المدير الولائي للضرائب بإستثناء المراكز الجوارية .

-و يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار في أجل شهر واحد أو لم يرضه القرار أن يرفع دعوه أمام المحكمة الإدارية المختصة ويجب أن ترفع هذه الدعوى في أجل شهر واحد من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح لمصالح الضرائب للفصل في شكواه أو من تاريخ

¹-المادة 153 مكرر المحدثه بموجب مادة 50 من قانون المالية لسنة 2011 المعدلة بموجب المادتين 58 من قانون المالية سنة 2017 و المادة 20 من قانون مالية سنة 2019

²-العيد صالح، مرجع سابق، ص ص 146 و 147.

تبليغه من قبل هذه المصالح، كما أضاف المشرع أن الطعن أمام الجهات القضائية لا يوقف عمليات دفع الضريبة¹.

المطلب الثاني: الإجراءات الجبرية للتحصيل الضريبي.

تناول المشرع الجزائري إجراءات التحصيل الجبري للضريبة من خلال الباب الثاني من الجزء الرابع من قانون الإجراءات الجبائية بعنوان ممارسة المتابعات² وتتم على يد أعوان الإدارة أو المحضرين القضائيين³، كما يمكن لقاضي الضرائب وأعوان المتابعة و التحصيل على مستوى قبضات الضرائب القيام بمهام التحصيل أيضا ويمكن الإشارة إلى أهم الإجراءات التنفيذية الجبرية مثل: من أهم إجراءات التنفيذ الجبرية غلق المحلات المهنية وله جهات مختصة بإصدار القرار وجملة من الاجراءات والشروط كأجال الإخطار و العون المكلف بالتبليغ

الفرع الأول: غلق المحلات المهنية:

تحدث المشرع الجزائري عن هذا الإجراء الواجب لتحصيل المستحقات في نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، كما تكلم بنص هذه المادة وما يليها من مواد إلى غاية نص المادة 150 عن الأحكام التي نظمت إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية و الخطوات و الشروط وكما ورد ذلك في قانون الاجراءات الجبائية الحالي بنص المادة 146⁴.

أولاً: الجهة مصدره القرار

يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب بالولاية أو مدير المؤسسات الكبرى كل حسب الحالة التي تتبع لإختصاصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع⁵.

ثانياً: التبليغ و الإخطار

يجب أن يكون قرار الغلق مسبقاً بتبنيه يترتب على غيابه وعدم احترامه شكله القانوني بطلان المتابعة حيث يشترط أن يحتوي الإخطار على اسم ولقب وعنوان المكلف بالضريبة، تحديد الضريبة وذكر أرقام الجداول وتواريخ استحقاقها، بالإضافة إلى اسم ولقب العون المتابع وتكون مؤرخة ومصادق عليها من طرف قابض الضرائب ويشير

1- المادة 154 فقرة أخيرة من قانون الإجراءات الجبائية

2- مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص 2003، ص 18

3- المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية

4- المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية

5- العيد صالح، المرجع سابق، ص 136

في مضمون الإخطار على وجوب تسديد الضريبة وما ينجز على عدم تسديدها من حجز أموال المكلف وبيعها بالمزاد العلني، ويكون التنبيه في مجال التحصيل وفق نموذج خاص ومحدد على مستوى إدارة الضرائب¹

ثالثاً: الآجال القانونية للإخطار و العون المكلف بالإخطار

يبلغ قرار الغلق من طرف أعوان مؤهلين قانوناً بقباضة الضرائب كما يمكن تبليغه عن طريق البريد أو بواسطة رسالة موصى عليها.

أما فيما يخص المهلة القانونية لغلق المحل يجب أن لا تتجاوز في جميع الأحوال مدة 6 أشهر². إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي ولم يكتب سجلاً للإستحقاقات المصادق عليه صراحة من قابض الضرائب المكلف خلال 10 أيام من تاريخ تبليغ الإخطار بالاستحقاق فهنا يقوم المحضر أو العون المكلف بالمتابعة بتنفيذ قرار الغلق حسب نص المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية التي حلت محل المادة 390 من قانون الضرائب المباشرة بعد إلغائها³.

فإن المشرع أشار بأنه يمكن لقابض الضرائب بمعنى أن الأمر جوازي وليس وجوبي منح كل مدين يطلب أجال الاستحقاقات لدفع جميع الضرائب بمختلف أنواعها على أن تتكفل الإدارة الجبائية بالموافقة دون الإضرار بالإمكانات المالية للخرينة حيث أن الأجل لا يتعدى كأقصى تقدير 36 شهراً مع دفع مبلغ أولي أدناه 10% من الدين الجبائي. كما أشار في نفس المادة أنه يمكن لقابض الضرائب الإشتراط على المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب.

إضافة للشروط السالفة الذكر أشار المشرع في الفقرة الثانية المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية أنه يمكن للمكلف بالضريبة المعنى بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد على المحل قيد المتابعة بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال وذلك بعد سماع الإدارة الجبائية بموجب استدعاء قانوني.

كما أشار أن الطعن من قبل المكلف بالضريبة أمام الجهات القضائية لا يوقف التنفيذ⁴ أجاز المشرع للإدارة بحجز أموال المكلف لاستقاء ديون الخزينة العمومية فإنه استوجب عليها إجراءات لا بد من احترامها وإلا اعتبر تصرفها باطلاً حفاظاً على توازن المراكز القانونية بين الإدارة و المكلف بالضريبة ومن جهة أخرى للمكلف

¹Instruction Générale Sur Les Procédures Contentieuses 2005, précitée, Page 13

²-العبد صالح، المرجع نفسه، ص 136

³- المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية

⁴-انظر الفقرة الثالثة من المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية

بالضريبة أن يعترض على هذا التصرف أمام الجهات الإدارية و القضائية وذلك بإتباع إجراءات معينة¹.

الفرع الثاني: الحجز

يعتبر الحجز أهم إجراء تنفيذي لتحويل الضرائب والرسوم، حيث يجوز لقابض الضرائب القيام بالحجز التنفيذي لأموال المكلف بالضريبة على ديونه المستحقة ومن أهم أنواع الحجز التي نصت عليها قوانين الضرائب حجز مال المدين لدى الغير، وحجز المحل التجاري ويعتبر حجز مال المدين لدى الغير إجراء استثنائي ويخضع في أحكامه للشريعة العامة (قانون الإجراءات المدنية و الإدارية) المواد 667، 681². حيث بإمكان قابض الضرائب إشعار الغير الحائز لأموال المكلف بالضريبة وذلك بغرض الحجز عليها و استفتاء ديونها ويعرف هذا الإجراء باسم « إشعار للغير الحائز » l'avais tiers détenteurs

حيث نصت المادة 401 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة «ينتج الإعتراض على الأموال في مجال الضرائب الإمتيازية من الطلب المنصوص عليه في المادة 384 الذي يكتسي مبدئياً شكل إشعار أو إنذار للغير الحائز»³ بما في ذلك أموال المكلف بالضريبة إذا كانت لدى الأعوان المكلفين بعمليات التصفية كالمحضرين القضائيين ومحافظ البيع و الخبراء المحاسبين بحيث يتوجب على هؤلاء الذين بحوزتهم أموال المدين اقتطاع كل الضرائب المستحقة أو جزء منها وذلك بالرجوع إلى أحكام امتياز الدائنين⁴ بنص المواد 385 حتى 389 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بالرجوع أيضا إلى أحكام المواد 495-497 تحت باب الضمانات في قانون الضرائب الغير المباشرة التي تتكلم عن حق الامتياز و الأفضلية على جميع الدائنين على منقولات و أمتعة المكلفين بالضريبة⁵ إضافة إلى الأحكام الواردة في المادتين 147-148 من قانون الإجراءات الجبائية⁶، في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيه بلا مصاريف للمكلف بالضريبة ويجوز حين إذن القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.

¹-عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص29

²- المواد 667 إلى 681 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، رقم 08_09 المورخ في 25 فيفري 2008، المتضمن

قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجريدة الرسمية، بتاريخ 23 أبريل 2008، العدد 21

³- المادة 401 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم لمماثلة

⁴- المواد 385 حتى 389 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

⁵- المواد 495 و 496 و 497 من قانون الضرائب الغير المباشرة

⁶- المادة 147 و 148 قانون الإجراءات الجبائية

أما الحجوز التنفيذية الأخرى بما فيها حجز المحل التجاري¹، فقد أكد المشرع إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع قابلة للتعفن، أو تشكل خطر على الجوار يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من مدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه.

كما حددت أحكام هذه المواد حراسة المحجوزات على يد أعوان المتابعة المؤهلين وتحت سلطة قابض الضرائب ورقابة المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات بحسب الحالة كما يمكن أن نسند هذا الحجز إلى محضر قضائي كما أحال المشرع باقي الأحكام المتعلقة بالحجز الى قواعد القانون العام².

بعد تنفيذ إجراء الحجز على الأموال المكلف بالضريبة تأتي مرحلة آخر إجراء تنفيذ تحصيل الضريبة و المتمثلة في بيع المحجوزات

الفرع الثالث: البيع

تعرض المشرع الجزائري لتفاصيل البيع في الباب الثاني تحت عنوان ممارسة المتابعات، كما تناوله قانون الإجراءات الجبائية بإسهاب كبير حيث وردت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية في هذا السياق ونصت على تفاصيل البيع

أولا : شروط البيع

بتعين على قابض الضرائب أخذ رأي السلطة السلمية الرئاسية له و المتمثلة في مدير المؤسسات الكبرى للضرائب أو المدير الولائي بحسب الحالة.

حيث نصت المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية³ «ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو سلطة أخرى تقوم مقامها وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية»

كما أضاف نص نفس المادة أنه في حالة عدم الحصول على ترخيص من قبل الوالي في أجل أقصاه 30 يوم من تاريخ إرسال الطلب أو إلى السلطة التي تقوم مقامه يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر بالشروع في البيع.

ويسقط شرط الترخيص من طرف الوالي في الحالات المستعجلة مثل السلع القابلة للتلف و المحجوزات التي تشكل خطر على الجوار، وفي هذه الحالة يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بكبريات مؤسسات الضرائب ومدير الضرائب للولاية كل حسب مجال اختصاصه⁴.

1 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 27

2 - أنظر المواد 145 و 146 و 150 من قانون الإجراءات الجبائية

3- أنظر المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية

4- المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية سنة 2006

2/ تكلم المشرع في نص المادة 152 عن بيع المنقولات كنوع من أنواع المتابعة الجبرية¹ وتكلم في هذا النوع عن البيع بالمزاد العلني و البيع بالتراضي و حدد لهما شروط نذكر في مجملها.

أولاً- أن يتم البيع على يد أعوان الضرائب المؤهلين قانونياً أو على يد المحضرين القضائيين أو محافظ البيع بالمزاد العلني

ثانياً- إذا لم تصل العروض الخاصة للبيع بالمزاد العلني خلال جلستين السعر الافتتاحي يجوز لقباض الضرائب المباشر أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي السعر الافتتاحي، وذلك بترخيص من المدير المكلف بكبريات مؤسسات الضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو المدير الولائي للضرائب وفقاً لقواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من المدير العام للضرائب²

ثالثاً- لا يمكن إجراء البيع بالتراضي إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل خلال 15 يوم من تاريخ الإعلان الثالث، يتم عن طريق الصحافة أو النشر في قباضات الضرائب المختلفة أو مقر المجلس الشعبي البلدي الذي يتبع له مكان البيع وتستلم طلبات المشترين في الأجل المذكور من قبل القابض المباشر للمتابعة

رابعاً- لا يقبل أي عرض للبيع بالتراضي إلا بعد إيداع ودیعة بقدر 1 على 10 من هذا العرض لدى صندوق المكلف بالبيع ولا يمكن إسترداد هذه الوديعة إذا تم سحب العرض قبل أجل 15 يوم وذلك لوجود عرض ثالث يفوق سعر الإفتتاح.

- كما تكلم المشرع بالتفصيل عن بيع المحل التجاري كنوع من أنواع المتابعة و حدد له أيضاً شروط نذكر منها :

أولاً- حيث أن الأصل في بيع المحل التجاري أن يتم مكتملاً أي بجميع عناصره غير أن هناك عند الإقتضاء القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة عناصر من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز وذلك بإحترام الترخيص المشار اليه في الفقرة الثالثة من المادة 146³ وذلك في حالة مالم يكتتب المكلف بالضريبة سجلاً للاستحقاقات خلال 10 أيام من تاريخ تبليغه لقرار غلق المحل والبيع.

¹- المادة 152 قانون الإجراءات الجبائية

²- لمادة 152. 2 المعدلة بموجب المادة 39 قانون المالية لسنة 2006

³- العيد صالح، المرجع السابق، ص 138

ثانيا- يمكن للمكلف بالضريبة تم تبليغه بالحجز التنفيذي أن يطلب من قابض الضرائب المكلف بالمتابعة بيع المحل بكافة أجزاءه حسب ماورد في الأمر التنفيذي رقم 66-102 المؤرخ في 06 ماي 1966 والنصوص التطبيقية اللاحقة¹ حيث أنه تسري على بيع المحل التجاري بالمزاد العلني نفس الأحكام الخاصة ببيع المنقولات من إشهار وتبليغ وكذلك ذكر صاحب المحل التجاري و القابض المباشر للمتابعة إسمهما وموطنهما والرخصة التي بموجبها تم التصريح بالبيع ،ذكر العناصر المكونة للمحل ووضعيته وتمنه التقديري ساعة فتح المزاد، القابض الذي يباشر البيع وغيرها من المعلومات².

ثالثا- يجري البيع بعد 10 أيام من إصاق الإعلانات أو النشر في الجريدة الرسمية المؤهلة لنشر الإعلانات القانونية للدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري . إذا لم تراعى شكايات الإشهار لايجوز إشهار البيع ويمكن وضع دفتر شروط آخر خاص بالبيع يطلع عليه الأشخاص المعنيين، يباع المحل التجاري في حالة ما إذا كان المبلغ يساوي السعر الإفتتاحي أو يفوقه.

رابعا-كما يجوز البيع بالتراضي وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 152 فقرة 2-3 الخاصة ببيع المنقول وذلك في حالة مالم يصل سعر بيع المحل السعر الإفتتاحي بعد ثالث نشر.

ويدفع الثمن فورا مع كافة المصاريف ويتم تحديد عقد تحويل الملكية على يد مفتشين ، رئيس قسم شؤون الأملاك و العقارات بالولاية³ إضافة للإجراءات المذكورة في إطار تحصيل الضرائب المستحقة فهناك إجراء آخر جوهرى يمتد للأملاك العقارية الخاصة بالمكلف بالضريبة

الفرع الرابع: الرهن العقاري

يمكن لمصالح الضرائب إضافة إلى الإجراءات السابقة الذكر التي تتعلق عموما بالمنقولات و المحلات، فهناك إجراء آخر جوهرى يمتد الى العقارات الخاصة بالمكلف بالضريبة حيث بإمكان قابض الضرائب القيام بإجراء الرهن العقاري على جميع الأملاك العقارية للمدنيين لدى المحافظ العقاري على مستوى مديريات أملاك الدولة وذلك في إطار تحصيل الضرائب المستحقة بمختلف أنواعها و الغرامات الجبائية المذكورة في هذا القانون وتعفى إدارة الضرائب من تسجيل رهون العقارية، ويحضر على المحافظ

¹ - الأمر التنفيذي رقم 66-102، المؤرخ في 06 ماي 1966 ،وكافة النصوص التطبيقية المتعلقة ببيع المنقولات بالمزاد العلني.

² -العديد صالحى، المرجع السابق ، ص140

³ -المادة 151.2 قانون الإجراءات الجبائية

العقاري القيام بتسجيل الأملاك العقارية مالم يستظهر له مستخرج من جدول الضرائب المصفى أو بالمقابل جدول الدفع بالتقسيط باسم المدين وذلك حسب نص المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹

المطلب الثالث: الاعتراض على المتابعات.

إن منازعات إدارة الضرائب مهما كان موضوع المنازعة فإنها لا توقف التسديد و بالتالي يكون لقابض الضرائب حق مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له القانون لإستفاء ديون الخزينة العامة لدى الغير وهذه الإجراءات تبدأ بتوجيه إنذار، ثم بعد ذلك أمر الأداء، وبعده يباشر قابض الضرائب إجراءات التحصيل الجبرية بدءاً من الحجز ثم البيع بالمزاد العلني لممتلكات المدين

و بالمقابل منح المشرع للمكلف حق الاعتراض على هذه الإجراءات بالإضافة لذلك منحه الحق في تقديم طلب إيقاف التسديد وطلب تأجيل الدفع².

الفرع الأول: طلب تأجيل التسديد

يجوز للمكلف بالضريبة أن يرجأ القدر المتنازع فيه من الضرائب إذا طلب قبل صدور قرار المتخذ بشأن الشكوى الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع شريطة أن يقدم ضمانات حقيقية لتحصيل هذه الضرائب محل الإحتجاج حسب ماورد في المادة 174 من قانون الإجراءات الجبائية وقد ورد في هذه المادة بعض الشروط مقابل استفادة الطرف المدين من حق تأجيل التسديد³.

أولاً: يجب على المكلف بالضريبة أن يتوجه بالشكاية لدى الجهة المختصة لمصالح للضرائب ينازع فيها صحة الضرائب ومقدارها ويجب أن تكون شكواه ضمن الشروط المحددة في المواد (72-73-75-76) من قانون الإجراءات الجبائية⁴.

ثانياً: أن يقدم طلب صريح يعبر فيه عن نيته في طلب تأجيل التسديد مع إشتراط أن يقدم طلب ارجاء التسديد قبل أن يتم الفصل في شكواه المتعلق بالمنازعة في صحة الضريبة أو مقدارها من قبل إدارة الضرائب.

ثالثاً: كما نصت أحكام هذه المادة أن يكون طلب تأجيل التسديد مرفق بضمانات حقيقية يضمن فيها المكلف بالضريبة تحصيل الحقوق الضريبية المفروضة عليه أو بتوافر شرط آخر في غياب الضمانات وهو قيام المكلف بالضريبة يدفع نسبة 30 % من الضريبة المفروضة عليه عند قابض الضرائب المختص.

¹-المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المواد 17 من قانون المالية لسنة 2006 ،والمادة 16 من قانون المالية سنة 2012، والمادة 8 من قانون المالية سنة 2016.

²- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 32

³- المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية

⁴- عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص ص 32 و33

رابعاً: يترتب على منح الإرجاء القانوني للدفع تحصيل الحقوق الباقية الغير المتنازع فيها ويختص تطبيق هذا التدبير بالشكاوى المتعلقة بالضرائب الناجمة عن المراقبات الجبائية باستثناء الغرامات و الزيادات المتعلقة بالضرائب في حالة الغش الضريبي¹.

خامساً: يتم تأجيل تحصيل للضرائب المتنازع فيها إذا كانت هذه الأخيرة ناتجة عن أخطاء مادية يتم اثباتها من طرف إدارة الضرائب أو في حالة الضريبة المزدوجة إلى غاية صدور القرار النزاعي

وفي هذه الحالة لا يكون المكلف بالضريبة مطالباً بدفع نسبة 30 % من مبلغ الضريبة أو تقديم ضمانات كما أورد المشرع ذلك في الباب الثالث بعنوان تأجيل استحقاقات الدفع الواردة في الفصل الأول تحت عنوان استحقاقات الدفع بنص المواد 156 و157 من قانون الإجراءات الجبائية².

الفرع الثاني: طلب التقسيط

طلب التقسيط وما يسمى في قانون الإجراءات الجبائية بطلب تأجيل التسديد يتم توجيهه إلى قابض الضرائب المختص وهو الذي يفصل بشأنه وينشأ عنه التسديد بواسطة الأقساط³ ضمن إطار زمني محدد يتماشى مع مصلحة الخزينة العامة و الظروف المالية للمكلف بالضريبة، و لتوضيح بسيط فإنه يتشابه في التسمية مع طلب التأجيل المقترن بالشكاوى لكنه يختلف عليه من حيث إجراءاته وشروطه حيث أن طلب التأجيل مقترن بالمنازعة وتخص الوعاء الضريبي أو إجراءات التحصيل وتبقى الضريبة مؤجلة الدفع إلى غاية إتخاذ قرار إداري نهائي من طرف المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات.

- حيث أجاز قانون الإجراءات الجبائية لقابض الضرائب في مجال التحصيل أن يمنح لكل مدين بناء على طلبه أجل استحقاقات لدفع جميع الضرائب أو الرسوم أو الحقوق بمختلف أنواعها⁴، كما أجاز له المشرع إشتراط تقديم ضمانات كافية لتغطية مبالغ الضرائب من طرف المستفيدين من أجل الدفع، وفي حال غياب هذه الضمانات وتخلف المكلف بالضريبة على التسديد يجوز لإدارة الضرائب القيام بحجز تحفظى على الوسائل المادية للمدين لغاية استفاء دينه⁵.

من بين السبل لتسوية المنازعة الضريبية وتقريب وجهات النظر بين إدارة الضرائب و المكلفين، فقد تولدت فكرة إنشاء لجان إدارية متخصصة بالنزاع الضريبي

¹ - المادة 74 فقرة 1 - 5 من قانون الإجراءات الجبائية

² - المواد 156-157 من قانون الإجراءات الجبائية

³ - المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية

⁴ - المادة 157 من قانون الإجراءات الجبائية

⁵ - عزيز أمزيان ، المرجع سابق ، ص33

نظرا لإختلاف المراكز القانونية خاصة في النزاع الضريبي بين المكلفين و الإدارة الجبائية، حيث تتميز هذه الأخيرة بطابع السلطة العامة و الحماية القانونية للتشريع الجبائي بقدر كبير مقارنة مع الخاضعين للضريبة وهذا ما تناولناه في هذا المبحث

المبحث الثالث: اللجان الإدارية المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية

إن إنشاء هذه اللجان في الجزائر قد جاء للحد من الإشكالات التي تقع بين المكلف بدفع الضريبة و إدارة الضرائب أو لإيجاد الحلول المناسبة عند عدم الإتفاق بين المكلف و إدارة الضرائب وهذا ما يراه بعض فقهاء القانون على سبيل المثال رأي الأستاذ "نويرى عبد العزيز".

- وبالرجوع للتشريع الجزائري أيضا نجده وضع آلية لجان الطعن الإدارية كسبيل للتقليل من النزاع الضريبي وهي تختلف في التشريع الضريبي الجزائري الى لجان داخلية على مستوى ادارة الضرائب معروفة باللجان العفو

«les commissions de recours gratuits»

وكذلك لجان التوفيق لم نتعرض لها في بحثنا هذا كون الملفات التي تدرسها في الأصل ليس لها طابع نزاعي

وإنما هي حقوق كفلها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة مثل العفو والتخفيض الضريبي نظرا لعوز المكلف بالضريبة

ولجان أخرى مستقلة عن إدارة الضرائب تسمى لجان الطعن الإدارية مختصة بنظر الطعون الضريبية، وهي حاليا متكونة من

أولا: لجنة الدائرة (ملغاة) -ثانيا: لجنة الولاية -ثالثا: اللجنة الجهوية -رابعا:

اللجنة المركزية

ونتطرق في المطلب الأول للتدرج القانوني لظهور لجان الطعن الإدارية وإختصاصاتها
المطلب الأول : التدرج القانوني لظهور لجان الطعن الإدارية وإختصاصاتها

نتعرض في هذا المطلب للجان الإدارية من حيث تبني المشرع الجزائري لهذه الفكرة ظهورها والتدرج القانوني للتعديلات التي طرأت عليها حتى لما وصلت إليه حاليا وكذا المهام المنوطة بها

الفرع الأول: التدرج القانوني لظهور لجان الطعن الإدارية.

وتم أول إنشاء لهذه اللجان بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969¹، ويمكن اللجوء إليها للحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وأحال المشرع صراحة إلى التنظيم فيما يتعلق بعملية تحديد اختصاصات وكيفيات تسيير اللجان المشار إليها في المادة 23 مكرر من نفس القانون بوجوب الفقرة الثانية منها. والمادة 23 مكرر جاءت بالأساس لإتمام أحكام المادة 337 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة

وبصدور القرارات المؤرخة في 06 أكتوبر 1969 المتضمنة تأليف لجان الطعن وتسيير عملها، ونصت صراحة أنها تنظر في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²، ثم صدرت بعدها قرارات أخرى مؤرخة في 02 مارس سنة 1970. و المتضمنة تعديل و تتميم القرارات المؤرخة في 06 أكتوبر 1969 و المتعلقة في نفس السياق بعمل اللجان وتنظيمها³، وتوالت التعديلات لغاية صدور الأمر رقم 76-101 لسنة 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، والذي نص على أن إنشاء لجنة على كل مجلس شعبي بلدي ولجنة على المستوى الولائي و لجنة مركزية لدى وزارة المالية للنظر في طعون للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتعديل الجوهري الذي ورد في هذا القانون ان المشرع الجزائري هنا خصها بالنظر في الضرائب المباشرة دون الرسوم المماثلة وأعفاها أيضا من طعون العفو الضريبي ونص على هذا النوع من الطعون في فصل خاص سماه بالطعن الولائي⁴ و⁵

¹- الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1968، المتضمن لقانون المالية لسنة 1969 الجريدة الرسمية المؤرخة في 31 ديسمبر 1968، العدد 106

²- المادة 3 من القرارات المؤرخة في 06 أكتوبر 1969، المتضمنة تأليف لجان الطعن وتسيير عملها، الجريدة الرسمية المؤرخة في 06 جانفي 1970، العدد 02

³ - المواد 3 و 4 من القرارات المؤرخة في 02 مارس 1970، المتضمنة تعديل و تتميم القرارات المؤرخة في 06 أكتوبر 1969 الجريدة الرسمية، المؤرخة في 03 أكتوبر 1970، العدد 31

⁴ - المواد 359-361 و 404-405 من الأمر 76-101 المؤرخ في 29 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

⁵- المادة 93 من المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 والمتضمن قانون المالية لسنة 1994 والذي عدل المادة 54 من المرسوم التشريعي رقم 92-04 والذي نص أن المادة 38 من القانون 90-36 تحل محل الأحكام الملحقة بالأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتلغيها

وبقى الحال كذلك لغاية صدور القانون 36/90 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 في مواده 300 إلى 302 الذي أضاف لهذه اللجان لها حق النظر في شكاوى الرسوم الماثلة¹، وتوالت التعديلات بموجب العديد من القوانين الصادرة لاحقا ونذكر أهمها صدور قانون المالية لسنة 1998 و الذي تضمن العديد من التعديلات بشأن هذه اللجان أهمه أنه أضاف لها النظر في الرسوم على القيمة المضافة وذلك من خلال المواد 17 إلى 19² وقد استمر الأمر على ذلك لغاية صدور قانون المالية سنة 2002 و المتضمن كافة الإجراءات الجبائية حيث أحالت المادة 120 من هذا الأخير إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في نص المواد 300، إلى 302³ والتي تكلمت عن اللجان.

وبصدور قانون المالية لسنة 2007 بموجب الأمر 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 والذي أدرج جميع المواد من بينها المتعلقة باللجان في قانون الإجراءات الجبائية حسب المادة 49 منه، وإلغاء جميع المواد المتعلقة بتسيير اللجان واختصاصها وتشكيلها من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

حيث نصت المادة 23 من هذا القانون بنصها كما يلي «تلغى أحكام المواد 301، 300، 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.»⁴ وتجدر الإشارة إلى أن عمل اللجان وتنظيمها بموجب المادة 80 و 81 و 81 مكرر⁵ من قانون الإجراءات الجبائية الحالي، قد أجمعت جميع النصوص المتلاحقة و المعدلة لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أن عمل هذه اللجان يتعلق بالفصل في الطلبات الرامية إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في نوع الضريبة وحسابها أو الاستفادة من حق الناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

وهذه اللجان لا تنظر في الطعون المتعلقة بالرسم على رقم الأعمال وحقوق الطابع وحقوق التسجيل بإعتبار هذه الأخيرة من الضرائب المباشرة .

قد إعتد المشرع أيضا في اختصاص هذه اللجان على المعيار المادي لتحديد مجال اختصاصها وذلك بتوزيع الإختصاص بين مجمل اللجان حسب مبلغ الضريبة المطعون

¹ - المواد 300-302 من القانون 90-36، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، والمتضمن قانون المالية 1991، الجريدة

الرسمية المؤرخة في 31 ديسمبر 1990، العدد 57

² - المواد 17-19 من القانون رقم 97-02 المتضمن قانون المالية لسنة 1998، الجريدة الرسمية المؤرخة في 31

ديسمبر 1997، العدد 89

³ - المادة 120-1 من قانون 01-21 المتضمن من قانون المالية سنة 2002، إضافة إلى المواد 300-302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (الملغاة)

⁴ - المواد 23 و 49 من القانون رقم 06-24، المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007،

الجريدة الرسمية المؤرخة في 31 ديسمبر، 1997، العدد 89

⁵ - المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد 49 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 42 لسنة

من قانون المالية لسنة 2009

والمادة 40 لسنة من قانون المالية لسنة 2012

فيه وقد حدده المشرع سابقا في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وذلك من خلال المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18 ديسمبر لسنة 2006 والذي يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها¹ كما اعتمده أيضا في قانون الإجراءات الجبائية الحالي في نص المادة 81 مكرر².

كما تحدث المشرع إضافة للمعيار المالي عن معيار آخر يتعلق بالهيئة الإدارية المختصة بتسيير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة وذلك من خلال تنظيم المصالح الداخلية والخارجية لمديرية الضرائب وقد أسفرت مختلف التشريعات الجبائية عن إحداث هيئات جديدة تختص بتسيير ومتابعة ملفات المكلفين بالضريبة حسب نوع النظام الضريبي الذي يخضع له المكلف بالضريبة وكذا رقم الأعمال المحقق من قبله وطبيعته نشاطه وبالنظر لهذه المعطيات قد قسم المشرع الجزائري اللجان المختصة لدراسة الملفات أو الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة إلى ثلاثة لجان بعد حل لجنة الدائرة نتعرض لها بنظر اختصاصها وتشكيلها و الإجراءات المتبعة لدراسة ملف أمامها وهي :

لجنة الدائرة للطعن (ملغاة)، اللجنة الولائية، اللجنة الجهوية، اللجنة المركزية .

الفرع الثاني: اختصاص لجان الطعن الإدارية المحلية

أولا: اختصاص لجنة الدائرة (الملغاة حاليا)

نشير إليها على سبيل التذكير كون هذه الأخيرة كان لها دور فعال في دراسة الطعون الضريبية لفترة زمنية طويلة، وقد تم حلها وإلغاء المواد التي تنظم اختصاصها، حسب نص المادة 300 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة³، وتم إلغاؤها بعد إعادة تنظيم الهياكل الخارجية لإدارة الضرائب وحل مفتشيات الضرائب كون هذه الأخيرة كانت تنظر في الطعون المحولة لها من هذه الأخيرة.

تجدد بنا الإشارة إلى أن أول إنشاء لها كان على مستوى البلدية بموجب الأمر 68-654 في المادة 23 مكرر «تنصب هذه اللجان على المستوى البلدي و العمالي و الجهوي و المركزي»⁴، كما ورد أيضا في نص المادة الأولى من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر سنة 1969 «توضع لجنة الطعن الخاصة بالضرائب و المحددة بموجب أحكام المادة 23 مكرر من الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1968 و المتضمن قانون

¹ - المرسوم التنفيذي 06-327، المؤرخ في 18 ديسمبر لسنة 2006، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها، الجريدة الرسمية المؤرخة في بتاريخ 24 ديسمبر 2006، العدد 59

² - المادة 81 مكرر 1 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية

³ - المواد من 300 إلى 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ملغاة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2007

⁴ - المادة 23 مكرر الفقرة الأخيرة من الأمر 68-654

المالية لسنة 1969 على مستوى كل البلديات لدى كل مجلس شعبي بلدي»¹ كما نصت في نفس السياق المادة 359 من الأمر رقم رقم 76-101 والتي نصت «تتشأ على مستوى كل مجلس شعبي بلدي لجنة للطعن في الضرائب المباشرة»² وبقي الأمر على حاله إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1994

و الذي نص على إعادة تشكيل هذه اللجنة على مستوى الدائرة « تحدث على مستوى كل دائرة لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتختص هذه الأخيرة بالنظر في طعون المكلفين الذين تلقوا قرار الرفض الكلي أو الجزائي لتظلماتهم أو الذين لم يصدر بشأن شكاويهم أي رد»³ وذلك في ضل احترام شروط و إجراءات تقديم هذه الطعون

وتبدي هذه اللجنة رأيها في الطلبات التي تخص الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي تقل أو تساوي عن مبلغ 200 000 دج أو يساويها وكذلك مبلغ الرسم على القيمة المضافة إذا كان يقل أو يساوي مبلغ 200 000 دج والتي سبق وأن صدر بشأنها قرار بالرفض الجزئي أو الكلي، وإرتفع السقف المالي من

01 جانفي 2004 ليصل المبلغ إلى قيمة تساوي 500 000 دج فيما يخص الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أو الرسم على القيمة المضافة ونلاحظ أن المشرع قد قلص من دور لجنة الدائرة على ماكان عليه الحال سابقا وذلك بموجب القرار الصادر في 02 مارس 1970 وذلك بذكره بأن هذه اللجنة مؤهلة بالنظر في الطلبات التابعة للاختصاص الولائي و الرامية إلى الحصول على تخفيض من قبل السلطة الإدارية للضرائب المقررة قانونا⁴.

ثانيا: إختصاص اللجنة الولائية

تم إنشاء هذه اللجان على مستوى المجالس الشعبية الولائية لكن فيما بعد تحولت إلى الولاية وذلك حسب ماورد في نص القرار الصادر عن وزارة المالية و التخطيط و المؤرخ في 06 أكتوبر 1969 و الذي ورد فيه النص التالي«توضع لجان خاصة بالضرائب لدى كل مجلس شعبي ولائي» ، وبعد صدور الأمر 76-101 لسنة 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حيث نص في المادة 360 منه على

1 - المادة الأولى من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر لسنة 1969

2 - المادة 359 من الأمر 76-101، المؤرخ في 29 ديسمبر 1976

3- المادة 90 من المرسوم التشريعي 93-18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1994

،الجريدة الرسمية المؤرخة في 30 ديسمبر 1993، العدد 88

حسين فريجة ، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص32

4 - المادة 04 من القرار المؤرخ في 02 مارس 1970 المتضمن تعديل و تتميم القرارات المؤرخة في 6 أكتوبر 1969

،الجريدة الرسمية بتاريخ 3 أكتوبر 1970، العدد 31

مايلي « تنشأ لدى كل مجلس شعبي للولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة» واستمر الوضع على حاله إلى صدور قانون المالية لسنة 1992 رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر سنة 1991¹، وتوالت التعديلات إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1998 الذي ألغى المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 18 من هذا الأخير « على أن تؤسس لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة»⁽²⁾.

إضافة إلى التعديل الوارد ضمن القانون 03-22 لقانون المالية لسنة 2004 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 وذلك بموجب المواد 5 و6 و7 والتي تقضي بأن يكون إختصاص هذه اللجنة للنظر في طعون المكلفين بالضريبة و التقييم المبالغ محل النزاع فيها لا تقل عن 500 000 دج ولا تتعدى قيمة 2 000 000 دج وتكون الإدارة قد أصدرت قرار بخصوص النزاع سواء بالرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة، ولها كذلك أن تنتظر في الطعون الخاصة بأراء لجان الدوائر في حال مخالفتها لنص تشريعي أو تنظيمي (سابقا قبل إلغاء لجنة الدائرة) كما تبدي هذه اللجنة رأيها في الطلبات المتعلقة أساسا بالحصول على تصحيح أخطاء ارتكبت في وعاء الضريبة أو حسابها أو من أجل نيل حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽³⁾.

الفرع الثالث: إختصاص اللجنة الجهوية والمركزية

أولا: إختصاص اللجنة الجهوية

تبدي اللجنة الجهوية للطعن رأيها في: الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال (20 000 000 دج) عشرون مليون دينار جزائري ويقل أو يساوي (000 000 70 دج) سبعون مليون دينار جزائري والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي⁴

ثانيا: إختصاص اللجنة المركزية

أنشأت هذه اللجنة اللجنة لدى وزارة المالية بموجب الأمر 68-654 المتعلق بقانون المالية لسنة 1969

¹- المواد 49-51 من الأمر رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية المؤرخة في 18 ديسمبر 1991 ، رقم 65
المواد 29-31 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، الجريدة الرسمية المؤرخة في 31 ديسمبر 1991 العدد 57

²-التعليمية المصلحية، الصادرة عن وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، تحت الرقم 01 و ع/م ع/ض/م م ، بتاريخ 02/01/2017، بعنوان منازعات -تدابير متعلقة بلجان الطعن، ملحق بالبحث

³-عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص ص 42 و 43

⁴-المادة 81 مكرر 2، قانون الإجراءات الجبائية

كما نص عليها كذلك قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الأمر 101-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 وأدخلت الكثير من التعديلات على تكوين وتشكيل اللجنة المركزية للطعن بموجب قوانين المالية المتتالية ونذكر من بينها قانون المالية لسنة 1991 في مادته 31 وقانون المالية لسنة 1992 في المادة 52 وتوالت التعديلات للمادة 81 مكرر (2) من قانون الإجراءات الجبائية و المحدثه بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007، إضافة إلى المادة 173 الفقرات 1 و2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية(3).

أما فيما يخص إختصاص هذه اللجنة فهي مماثلة لإختصاص باقي لجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة، فهي تنظر في الأساس في الطعون الرامية لإصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها وإما الإستفادة عن حق ناتج عند تدبير تشريعي أو تنظيمي أما الاختلاف في مهامها عما سبق ذكره من اللجان فيمكن في النقاط التالية:

- النظر في الطعون التي يقدمها المكلفون في الضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات التي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال (70.000.000) سبعون مليون دينار و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، وباستقراء المادة 81 مكرر الفقرات 1 و2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية نلاحظ أن :

- تشترك اللجان في موضوع القضايا محل الطعن و التي تستوجب النظر فيها كونها تتعلق حسب ماورد في العبارة الشاملة بـ« يمكن أن تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وكذلك بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال و الرامية التي تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة و إما الإستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي»(4).

- وقد استعمل المشرع عبارة شاملة في إشارته لإختصاص مختلف اللجان بلفظ «و التي سبق و أن صدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي وقد استعمل المشرع في هذه الفقرة "الإدارة" و المقصود بالإدارة هنا جميع هيئات الضرائب المصدرة للقرارات المتعلقة بشكاوى المكلفين بالضريبة على إختلاف هيئاتها، المراكز الجوارية للضرائب، مراكز الضرائب ومديريات كبريات المؤسسات.

1- القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر سنة 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية

المؤرخة في تاريخ 18 ديسمبر 1991، العدد 65

2- المادة 81 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية

3- المادة 173 و2 و3، قانون الإجراءات الجبائية

4- التعليمات المصلحية الصادرة بتاريخ 2017/01/02، تدابير متعلقة بلجان الطعن، السابقة الذكر

- كما يلاحظ أن الفاصل الجوهرى بين هذه اللجان هو اعتماد المعيار المالى أو بما يسمى سقف الاختصاص أى القيمة المالية للغرامات محل الطعن¹.

المطلب الثانى: تشكيلة لجان الطعن الإدارية

يختلف تكوين لجان الإدارية للطعن فى المجال الضريبي بحسب أنواعها كما أن تشكيلتها عرفت تغيير مستمر عبر القوانين المالية المختلفة² وذلك تارة بتغيير الأعضاء وتارة أخرى بتغيير السقف المالى وتارة أخرى تغيير نوع اللجان ومجال اختصاصها لذلك إرتأينا لذكر أعضاء لهذه اللجان بالنظر للقوانين السارية المفعول فى سنة 2019 وذلك بحسب نص المادة 81 مكرر الفقرات 1 و2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن المحلية

أولاً: تشكيلة لجنة الدائرة

تعرضت تشكيلة هذه اللجنة لعدة تغييرات ونذكر آخر تشكيلة لها بصدر قانون المالية 2007 حيث إستقرت على هذا النمط لغاية إلغاءها³

- رئيس الدائرة أو الأمين العام رئيساً
- رئيس المجلس الشعبى البلدى أو أحد نوابه أين يمارس المكلف بالضريبة نشاطه
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليمياً، أو بحسب الحالة مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب
- عضوين كاملى العضوية وعضوين مستخلفين من كل بلدية تعينهم الجمعيات أو الإتحادات المهنية وفى حالة غياب هؤلاء يتم إختيار الأعضاء من قبل رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضريبة الذين لهم دراية بعمل اللجان.

ثانياً: تشكيلة اللجنة الولائية

تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال وتتشكل من الأعضاء التالية (4):

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظى الحسابات ويشغل منصب الرئيس لهذه اللجنة
- عضو واحد يمثل المجلس الشعبى الولائى.
- عضو واحد من المديرية الولائية المكلفة بالتجارة ويشترط فى هذا العضو أن يكون على الأقل فى رتبة رئيس مكتب.

¹ - المادة 81 مكرر 1،2،3 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - الصفحات 38-41 من الفصل الأول ، المبحث الثالث من البحث محل الدراسة أين تطرقنا للتعديلات القانونية المتعلقة باللجان.

³ - عزيز أمزيان ، المرجع السابق ،ص56

⁴ - التعلية المصلحية الصادرة بتاريخ 2017/01/02، تدابير متعلقة بلجان الطعن، السابقة الذكر

- عضو واحد من المديرية الولائية المكلفة بالصناعة ويشترط في هذا الأخير أن يكون على الأقل في رتبة رئيس مكتب.
- ممثل واحد عند الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة و الصناعة للولاية.
- عضو واحد ممثل عن غرفة الفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب كعضو أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثلين له شريطة أن يكونو بالرتب التالية رتبة نائب مدير أو رتبة رئيس مصلحة رئيسي⁽¹⁾.

الفرع الثاني: تشكيلة اللجنة الجهوية والمركزية

أولاً: تشكيلة اللجنة الجهوية

- لجنة الطعن التي تنشأ لدى كل مديرية جهوية للضرائب وتختص بنظر الطعون بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال تكون مشكلة كالتالي:
- خبير محاسب يعينه رئيس المركز الوطني للخبراء المحاسبين ويكون برتبة الرئيس
 - المدير الجهوي للضرائب أو ممثل عنه برتبة نائب مدير.
 - عضو ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير .
 - عضو واحد ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
 - عضو واحد ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة بالولاية و التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب ويكون برتبة رئيس مكتب على الأقل.
 - عضو واحد ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تختص مقر المديرية الجهوية للضرائب.
 - عضو واحد ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- كما يمكن لهذه اللجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيراً موظف يكون له صوت استشاري.

أما عن مهام الأمين العام المقرر يكون عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب يعين من طرف المدير الجهوي للضرائب².

ثانياً: تشكيلة اللجنة المركزية

¹-المادة 81 مكرر 1 محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007 و المعدلة بموجب المادتين 43 من قانون المالية سنة 2009 و المواد 21 و 28 من قانون المالية سنة 2016 و المادة 48 من قانون المالية سنة 2017 و المادة 51 من قانون المالية لسنة 2018

²- المادة 81 مكرر 2، قانون الإجراءات الجبائية

- تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمطالبة لجنة مركزية للطعن المكلفة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال مشكلة من الأعضاء التالية:
- الوزير المكلف بالمالية أو ممثلة المفوض قانونا يكون برتبة الرئيس.
 - عضو واحد ممثل لوزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - عضو ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - عضو ممثل عن وزارة الصناعة برتبة مدير.
 - عضو ممثل عن المجلس الشعبي الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير .
 - عضو واحد ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة.
 - عضو واحد يكون ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة .
 - مدير كبريات المؤسسات أو ممثلة برتبة نائب مدير.
 - يمكن للجنة أن تعين إذا اقتضت حاجة خبير ويكون موظف وله صوت استشاري.
 - يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن بالمديرية العامة للضرائب ويشغل منصب مقرر للجنة.
- أما عن أمانة اللجنة تتكفل بها مصالح المديرية العامة للضرائب ويعين المدير العام للضرائب أعضائها¹.

المطلب الثالث: الإجراءات أمام لجان الطعن الإدارية وطبيعة قراراتها.

ويقصد بالإجراءات أمام هذه اللجان كافة الكيفيات التي تتدخل بها هذه اللجان في النزاع الضريبي وقد ورد ذلك ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية بحيث بإمكان المكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار المتخذ بشأن شكاواه من طرف مصالح الضرائب سواء أكان مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أن يلجأ لهذه اللجان.

كما جعل المشرع الجزائري اللجوء لهذه اللجان أمرا جوازيا للمكلف بالضريبة بقوله "يمكنه اللجوء للجنة الطعن المختصة" و بالتالي وبالرغم من أن هذا الأمر جوارى فقد أحاطه المشرع الجزائري بحملة من الإجراءات الواجب إتباعها²

الفرع الأول: الإجراءات الواجب إتباعها أمام لجان الطعن الإدارية.

أولا- **أجال تقديم الطعون:** أوجب المشرع على المكلف بالضريبة في حالة لجوءه للطعن أمام هذه اللجان أن يقدم شكاواه خلال 4 أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة المتخذ بشأن شكاواه¹.

¹- المادة 80-1 من قانون الإجراءات الجبائية

²- المادة 81 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية

- يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن للإستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بأن سدد مبلغ يساوي 20% من الحقوق و العقوبات محل النزاع.

ثانيا-إنعدام الطعن القضائي: لا يمكن أن يرفع طعن إلى اللجنة المختصة بالطعن في حال وجود دعوى موازية أمام القضاء بحيث تسقط حق هذا الأخير.

ثالثا-الجهة المكلفة باستقبال الطعون: ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون وذلك باشتراط أن تخضع هذه الطعون للقواعد الشكلية المقررة في المادتين 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية²

رابعا-موضوع الشكوى: يمكن لهذه اللجان أن تبدي آراءها حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال فيما يخص فقط تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، و إما الإستفادة من حق ناعم عن حكم تشريعي أو تنظيمي

خامسا-شكل القرار و المدة القانونية لإصداره: تلزم اللجنة التي تودع أمامها للطعون بإصدار قرار فيها بقبولها أو برفضها صراحة وذلك في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن في رئيس اللجنة، وفي حاله مالم تبدي اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه أو في حالة الصمت يعتبر رفض ضمنيا للطعن وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية بعد انتهاء أجل 4 أشهر.

✓ يجب أن تعلق الآراء الصادرة عن اللجان كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة المصدرة للضريبة محل النزاع، أن تحدد في القرار الصادر عن هذه اللجنة مبالغ التخفيض أو الإعفاء الممنوح للشاكي.

✓ وتبلغ هذه التخفيضات و الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة بعد انتهاء اجتماع اللجنة وذلك من طرف رئيسها.

✓ ويتم تبليغ هذا القرار للطرف الشاكي (أي المكلف بالضريبة) عن طريق مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.

سادسا- أجال تبليغ القرار: تبلغ القرارات الصادرة عن لجنة الطعون من قبل الأشخاص المؤهلين المذكورين سابقا وذلك في أجل شهر واحد من تاريخ صدور القرار.

الفرع الثاني: الفصل في الشكوى وطبيعة قراراتها

¹ قد حدثت عدة تعديلات على الأجل المتعلق بالشكوى أمام لجان الطعن بموجب المادة 3 فقرة 3 ومن القرار المؤرخ في 6 أكتوبر 1969 و المادة 40 من قانون رقم 6-24 قانون المالية لسنة 2007 و المادة 42 من قانون رقم 21-08 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، و حاليا و المادة 80 فقرة 1 من قانون إجراءات جبائية.

² المادة 81 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية

أولاً : الفصل في الشكوى

1- سير الجلسات و التقرير: تجتمع اللجنة الولائية بناء على استدعاء رئيسها مرتين في الشهر، لا يصح الاجتماع إلا بحضور أغلبية الأعضاء وتستدعي هذه اللجنة رسمياً المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم على أن يبلغ هذا الاستدعاء قبل 20 يوم من تاريخ انعقاد الاجتماع.

أما فيما يخص التصويت و الموافقة على آراء اللجنة تكون بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي أصوات يكون صوت الرئيس مرجح.

-تبلغ آراء هذه اللجان بواسطة الكاتب بعد إمضاءها من قبل رئيس اللجنة وتبلغ حسب الحالة إلى مدير الولائي للضرائب، خلال أجل 10 أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة¹.

باستثناء اختلاف بسيط بين اللجنة الولائية و الجهوية عن اللجنة المركزية ويكمن هذا الاختلاف في الجهة التي تودع لديها الطعون و الجهة المكلفة بالتبليغ قرارات هذه اللجنة².

أما فيما يخص تبليغ قرار هذه الأخيرة فقد ورد في نفس نص المادة أن التبليغ يتولاه المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً أو مدير كبريات المؤسسات .

تودع الطعون التي تنظر فيها اللجنة الولائية و اللجنة الجهوية أو يتم إرسالها من قبل

المكلفين بالضريبة لدى رئيس لجنة الطعون حيث ورد في المادة 4.80 من قانون

الإجراءات الجبائية « ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة

الطعون وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73-75 من هذا القانون³»

-أما فيما يخص تبليغ آراء هذه اللجان قد ورد بصحيح العبارة في نص المادة 81 مكرر

فيما تعلق باللجنة الولائية و الجهوية « وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة

بواسطة الكاتب ، حسب الحالة إلى مدير الولائي للضرائب خلال 10 أيام من تاريخ إبتداء

من تاريخ اختتام أشغال اللجنة »

أما فيما يخص اللجنة المركزية فقد خصها المشرع بالنظر في الطعون التي يقدمها

المكلفون بالضريبة التابعين لمديريات كبريات المؤسسات ، أما فيما يخص تبليغ قرارات

هذه الأخيرة فقد ورد في نفس المادة أن التبليغ يتولاه المدير الولائي للضرائب المختص

إقليمياً أو مدير كبريات المؤسسات « يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس

¹ -المادة 81 مكرر 1 قانون الإجراءات الجبائية

² - عزيز أمزيان، المرجع السابق ، ص 47

³ -المادة 80 معدلة بموجب المواد 49 لسنة 2007 و 42 من قانون المالية لسنة 2009 و المادة 40 من قانون المالية

سنة 2012.

بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص اقليمياً أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أقل 20 يوم ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.»

2- المدة القانونية لتأسيس لجان الطعون و الامتياز القانونية الممنوحة للأعضاء:

يعين أعضاء لجان الطعن بعهدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد لعهدة ثلاث سنوات

-منح أعضاء لجان الطعن تعويضاً للحضور و المشاركة في هذه اللجان تحدد قيمة كيفية منحة عن طريق مقرر صادر عن الوزير.

ثانياً : الطبيعة القانونية لقرارات اللجان

1- رأي اللجان و حجية القرارات الصادرة عن هذه اللجان : نجد أن المشرع نص صراحة على حاله واحدة يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يؤجل تنفيذ رأي اللجان وهي الحالة التي يكون فيها الرأي

مخالف صراحة لأحكام قانونية حسب ماورد في نص المادة 81-1 « تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول»⁽¹⁾.

2- وبالتالي فإنه كقاعدة عامة رأي اللجان يعد إلزامي بالنسبة للإدارة و الإستثناء هو ماورد في الحالة المذكورة آراء اللجان تصدر في إجتماعات رسمية و لا تكون صحيحة إلا بحضور أغلبية الأعضاء و الموافقة على الآراء لا تكون إلا بتصويت أغلبية الأعضاء الحاضرين و صوت الرئيس صوت مرجح في حالة التساوي و بالتالي رغم إختلاف الفقهاء كون رأي هذه اللجان إستشاري أو إلزامي بحق الطرفين (الإدارة المكلفين بالضريبة).

إلا أن الرأي الراجح أن آراء هذه اللجان يعتبر إلزامي بحق الطرفين وذلك يكون آراء هذه اللجان تصبح قابلة للطعن فيها أمام المحكمة الإدارية شأنها شأن القرارات التي يصدرها المدير الولائي للضرائب بخصوص الشكاوى المعروضة عليه². تعتبر آراء اللجان نافذة في حق الطرفين الإدارة و المكلف بالضريبة مالم تكن محل طعن قضائي ، وكذلك باستثناء الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم ساري المفعول وذلك إعمالاً لحجية وقوة المصادر القانونية وفي هذه الحالة أي عندما تصدر اللجنة قرار يكون مخالف صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم ساري المفعول يمكن في هذه الحالة لمدير كبريات

1- المادة 81 مكرر 1 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية

2- التعليمات المصلحية الصادرة بتاريخ 2017/01/02، تدابير متعلقة بلجان الطعن، السابقة الذكر

المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب إصدار قرار مسبب يقضى برفض قرار اللجنة التي فصلت في الطعون ويبلغ للشاكي¹.

وفي ختام هذا الفصل توصلنا إلى أن المنازعات الضريبية من أكثر المنازعات انتشارا على الصعيد العملي وذلك نظرا للدور الهام الذي تضطلع به الضرائب في تمويل النفقات العامة و التأثير في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، وقد تنشأ المنازعة الضريبية بين المكلف بدفع الضريبة و إدارة الضرائب حينما تباشر هذه الأخيرة صلاحياتها كسلطة عامة في تحديد وعاء الضريبة وتقدير قيمتها أو حرمان المكلف بالضريبة من الاستفادة من الحقوق الناجمة عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وبناء على هذا فالمكلف بالضريبة يعمل جاهدا على إخفاء الوضعية المالية الحقيقية له أو تجاهل التزاماته الضريبية.

مما يضطر الإدارة لإتباع الأسلوب الجبري لتحصيل لهذه المستحقات مما قد يؤدي إلى المنازعة الضريبية بين الطرفين، وفي حال إستنفاد جميع طرق تسوية الخلاف إداريا المنصوص عليها في القوانين الجبائية بإستعمال آلية التضلم الإداري سواء أمام نفس الجهات مصدرة القرار أو اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن الخارجة عن إدارة الضرائب.

وكل هذه الإجراءات تدخل في إطار التسوية الودية وفي حالة إستحالة الحل الودي يتم اللجوء إلى الجهة القضائية التي تختص بالنظر في المنازعة الضريبية، سواء تعلق الأمر بأساس القاعدة الضريبية أو تحصيلها فإن النظر و الفصل فيها يرجع لاختصاص القضاء الإداري الذي يعتبر بمثابة هيئة مراقبة تراقب مدى توافق نشاط الإدارة مع القانون كما سنفصل في الفصل

¹ - المادة 81 - 4 من قانون الإجراءات الجبائية

بعد التعرض إلى الإجراءات الإدارية أمام الجهات الإدارية المختصة بالمنازعة الضريبية الناشئة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب والتي تعد بمثابة الخطوة الأولى في مخاصمة الإدارة قبل التوجه إلى الإجراءات القضائية وما يميز المنازعة الجبائية هي إلزامية بعض الإجراءات قبل اللجوء إلى القضاء منها إجراء التظلم أمام الجهة الإدارية مصدره الضريبة، وبعد إستفاء هذه الإجراءات وصدور قرار من قبل هذه الأخيرة لم يرضي طموح المكلف في التسوية الودية في هذه الحالة يحق لهذا الأخير اللجوء إلى القضاء.

نضرا لما توفره الرقابة القضائية من ضمانات وحماية لحقوق الأشخاص من أخطاء وتجاوزات الإدارة، أجاز المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء لعدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية وكاملة عبر السبل الإدارية المتاحة له سواء أكانت السبل إجبارية المتعلقة بالطعن الإجباري أمام الجهات الإدارية أو السبل الاختيارية وهي الطعن أمام اللجان الإدارية.

ويبقى السبيل الوحيد المتاح للمكلف بالضريبة لمواجهة الإدارة الضريبة هو اللجوء إلى القضاء كمرحلة نهائية وفرصة أخيرة متاحة له للفصل في وجود الضريبة ومشروعيتها وحمايته حقوقه المرتبطة بذلك ومن هذا المنطلق ستدور دراستنا في هذا الفصل حول الدعوى الضريبية في المرحلة القضائية بمختلف جهاتها حسب الاختصاص الموكل إليها من طرف المشرع الجزائري وذلك في ثلاث مباحث الأول المنازعة الجبائية أمام القضاء الإستعجالي أما المبحث الثاني و الثالث تعرضنا فيهم للمنازعة الجبائية في الدرجة الأولى أمام المحاكم الإدارية و الدرجة الأخيرة من التقاضي المنازعة الإدارية أمام مجلس الدولة.

المبحث الأول: المنازعة الجبائية أمام القضاء الإستعجالي

بالرجوع إلى حقيقة الإستعجال هو إجراء يطلب بموجبه أحد الأطراف اتخاذ إجراء مؤقت وسريع لحماية مصالحه قبل أن تتعرض لنتائج يصعب تداركها أو هي مجموعة الإجراءات التي ترمي إلى الفصل بصفة مستعجلة وسريعة في حالات الاستعجال⁽¹⁾، وما يلاحظ أن المشرع الجزائري لم يضع نص خاصا يعرف فيه معنى القضاء الإستعجالي كما انتهج هذا النحو في العديد من المسائل القانونية وذلك لسد الاختلاف في تأويل النص وكثرة تفسير تاركا المجال للفقهاء والقضاء في هذه التعريفات و إكتفى بإعتبار الإستعجال شرط أساسي لإختصاص قاض الاستعجال الإداري دون أن يتعرض للتعريف وورد ذلك في قانون الإجراءات المدنية الملغى في المادة 171 مكرر 4 « في جميع حالات الاستعجال يجوز لرئيس المجلس القضائي أو العضو الذي ينتدبه..... الأمر بصفة مستعجلة »⁽²⁾ دون أن يوضح مفهوم الاستعجال.

وإذا تطرقنا لنضرة الفقه و القضاء للإستعجال كعنصر لإختصاص الجهات القضائية نذكر على سبيل المثال في التعريفات الفقهية، تعريف الفقيه محمد حامد فهمي لقوله «الاستعجال هو الحالة التي تكون من شأن التأخير فيها وقوع ضرر لا يمكن إزالته أو حالة الخطر العاجل الذي لا يجدي في انتقائه الالتجاء إلى القضاء العادي».

أما التعريفات القضائية نأخذ تعريف القاضي طارق زيادة الذي عرف الاستعجال بأنه الضرورة التي لا تحتمل التأجيل أو أنه الخطر الداهم و الذي لا يكفي في درئه إجراءات التقاضي العادية حتى مع تقصيرها⁽³⁾.

وباستقراء الكثير من التعريفات الفقهية و القضائية فهي تدور في مجملها أن اختصاص القاضي الإستعجالي في الدعاوي ذات الطبيعة المستعجلة ينعقد بتوافر عنصرين وهما (الخطر والاستعجال) فهما اللذين يبرران تدخل السلطة القضائية بإصدار قرار وقتي يراد به منع خطر لا يمكن تداركه إذا مافات الوقت

وبهذا فالدعوى الإستعجالية تقوم على شروط موضوعية وشكلية يجب توافرها.

المطلب الأول: الشروط الشكلية و الموضوعية للدعوى الإستعجالية

1- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، نظرية الاختصاص، الجزء الثاني، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009. ص134

- الأمر رقم 69- 77 المؤرخ في 18 ديسمبر 1969- المتضمن تعديل وتنظيم الأمر 66-154، المؤرخ في 8 يوليو 1966، المتضمن قانون الإجراءات المدنية الجريدة الرسمية العدد 82

³ محمد الصالح بن أحمد خراز، ضوابط الإختصاص النوعي لقاضي الاستعجال الإداري، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص36

إن القرار الذي تصدره الإدارة يعطيها حق اللجوء إلى التنفيذ المباشر لقراراتها وهذا من باب الامتياز الذي منح لها والذي تمارسه في حدود وجود نص قانوني يحيز لها التنفيذ المباشر، وليس للمضروور منه أن يوفقه حتى عن طريق الطعن أمام القضاء كما سبق وأن تطرقنا إلى فكرة أن الطعن أمام القضاء لا يوقف تنفيذ القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب سواء أكان هذا الطعن إداريا أو قضائيا وذلك بالرجوع إلى نص المواد 146 قانون الإجراءات الجبائية «.....يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونيا، لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت».

و المادة 153 مكرر 1 فقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية «..... ويمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف وفقا للشروط وتبعا للإجراءات المنصوص عليها في القانون 08-09 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ولا توقف هذه الطعون عمليات الدفع⁽¹⁾.

الفرع الأول: الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية

وهي ما يعرف بالشروط العامة لقبول أي دعوى أمام الجهات القضائية وقد ورد النص عليها في الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في الباب الأول المتعلق بالدعوى حيث في الفصل الأول منه شروط قبول الدعوى و بالتحديد المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية والتي تستنبط منها الشروط الشكلية أو ما يعرف بالشروط الخاصة لرافع الدعوى

ونظرا للطبيعة الخاصة للدعوى الإستعجالية الإدارية ولتمييزها عن القضاء العادي فقد خصها المشرع بجمله من الأحكام في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تتلاءم وطبيعتها المتميزة، ولكنه أبقاها خاضعة في بعض الإجراءات لأحكام الشريعة العامة وهي الإجراءات المدنية، وحسب الفقه التقليدي يجب لقبول الدعوى القضائية توافر الشروط الأساسية الثلاث: الصفة، المصلحة، الأهلية في جميع الدعاوى القضائية دون النظر لطبيعتها، ففي الجزائر بالرجوع إلى القانون الإجراءات المدنية و القديم في نص

- المواد 146، 153 مكرر 1 الفقرة الأخيرة، قانون الإجراءات الجبائية¹.

المادة 459 التي حددت شروط قبول الدعوى بثلاث: إذ لا يجوز لأحد أن يرفع دعوى أمام القضاء ما لم يمكن حائزا لصفة و أهلية التقاضي وله في مصلحة في ذلك⁽¹⁾.

أما القانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد إكتفى بعنصرين الصفة و المصلحة لقبول الدعوى بينما اعتبر مسألة الأهلية موضوعية يجب ادراجها ضمن شروط الدفع بالبطلان⁽²⁾.

أولا : شرط المصلحة

قد جاء في نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية « لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون».

وهنا نص المشرع على شرط المصلحة لكن لم يعرفها ويقصد بها (المنفعة التي يحققها صاحب الدعوى القضائية وقت اللجوء إلى القضاء وهي الدوافع وراء رفع الدعوى⁽³⁾، ويجب أن تكون لرافع الدعوى الإستعجالية مصلحة في رفعها لأن القاعدة العامة لا دعوى بدون مصلحة وهو مبدأ مستتب من التشريع الفرنسي. «pas d'intret pas d'action» ومن الملاحظ من خلال هذه المادة أنها أضافت إلى عنصر المصلحة بعض الشروط لذكرها عبارة «... سواء أكانت قائمة أو محتملة يقرها القانون».

ففي القضاء المستعجل تكفي المصلحة المحتملة ويقصد بها الإحتياط لدفع ضرر محتمل يخشى زوال دليله عند قيام النزاع مثال فقد يجوز قبول الدعوى المستعجلة المتعلقة بإثبات حالة بالرغم من أن المنازعة الموضوعية لم تثبت بعد وذلك خوفا من ضياع المعالم المراد إثباتها أو يصبح الإثبات عسيرا ومستحيلا⁽⁴⁾.

إذا رفعت الدعوى إلى القضاء الإستعجالي ولم تتوفر على شرط المصلحة كانت غير مقبولة أما بالنسبة لقاضي الموضوع إذا تم الدفع أمامه بعدم قبول الدعوى لانعدام المصلحة له الحق في فحص المستندات و التأكد فعليا من ثبوت شرط المصلحة أو انعدامه في رافع الدعوى.

1-المادة 459 قانون إجراءات المدنية الملغى « لا يجوز لأحد أن يرفع دعوى أمام القضاء ما لم يكن حائزا لصفة و أهلية التقاضي وله مصلحة في ذلك...»

- بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الطبعة الأولى، منشورات بغدادي، الجزائر، 2009. ص 33²

- بربارة عبد الرحمان ، المرجع السابق، ص 38³

4- بن هاشم الطيب، الدعوى المستعجلة وشروط قبولها ومميزاتها، الندوة الوطنية للقضاء الإستعجالي، مديرية الشؤون المدنية ، 1995

ص 65

ثانيا : شرط الصفة

نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على شرط الصفة « لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة»⁽¹⁾ وبذلك فالصفة هي الحق في المطالبة أمام القضاء وتقوم على المصلحة المباشرة و الشخصية في التقاضي فهناك من يفرق بين المصلحة الشخصية و المباشرة و الصفة على اعتبار أنه توجد حالات ترفع فيها الدعوى لا من قبل صاحب الحق بل ممن يقوم مقامه شرعاً كالولي أو الوسيط القانوني وبذلك فإن قاضي الأمور المستعجلة يملك السلطة للنظر في الصفة و الفصل في صفة الخصوم و لا يعتبر ذلك فصلاً في الموضوع وذلك أمر بديهي لأن التحقق من صفة رافع الدعوى يعد مسألة أولية و إلزامية بتعين الفصل فيها قبل التعرض للطلب.

حيث أن الفقرة الثانية من المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية « يثير القاضي تلقائياً انعدام الصفة في المدعي و المدعي عليه» ومن هنا لنستنتج أن الفصل في صفة الخصوم مسألة أولية يتعين الفصل فيها قبل الفصل في الدعوى الإستعجالية.

القاضي الإستعجالي ليس قاضي موضوع وليس مكلف بإثبات وجود الصفة أو انعدامها بالتعمق في المستندات أو تفسير العقود بل يكفي أن يستشعر أن الدعوى مرفوعة من ذي صفة و أن هذه الدعوى تقوم على أساس من الجد و هذا فرق جوهري بين قضاء الموضوع و القضاء الإستعجالي⁽²⁾.

أما إذا طبقنا شرط الصفة في دعاوى الضريبية فيكتسبها المكلف بالضريبة سواء أكان شخص طبيعي أو اعتباري الذي يدفع أي نوع من أنواع الضرائب في الدولة أو أي شخص من أشخاص القانون العام المركزية أو اللامركزية، يحق لها الطعن في القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب و الإعتراض على مختلف إجراءات التحصيل و المتابعة مثل الإعتراض على الحجز ، غلق المحل.

ونظراً لأهمية شرط الصفة فقد إعتبره المشرع من النظام العام حسب نص المادة 67 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية وذلك بقوله أن « الدفع بعدم القبول هو الدفع الذي يرمي إلى التصريح بعدم قبول طلب الخصم لإنعدام الحق في التقاضي كإنعدام الصفة و انعدام المصلحة و التقادم.....».

وتطبيق المادة 68 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية «يمكن للخصوم تقديم الدفع بعدم القبول في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ولو بعد تقديم دفع في

- المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹
- بربارة عبد الرحمان ، ، المرجع السابق، ص 34²

الموضوع»⁽¹⁾ ومن أمثلة ذلك قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 21 جانفي 2003 المتعلق بالتعاونية المسماة قريد عباس وفي هذه القضية رفعت الدعوى من قبل الشخص المدعو (ق.ع) وهو مسير التعاونية حيث قضى مجلس الدولة بإلغاء القرار المستأنف وعدم قبول الدعوى شكلا لإنعدام الصفة⁽²⁾.

قرار مجلس الدولة، الغرفة الرابعة الصادر بتاريخ 24 ديسمبر 2001 حيث أن العارضة تدفع بانعدام صفة التقاضي لبلدية سكيكدة بصفتها مالكة للعين المتنازع عليها ولذلك قرر مجلس الدولة بتوافر شرط المصلحة الشخصية و المباشرة مهما كانت صفة رافع الدعوى بالنسبة للقرار المطعون فيه وهو الأمر المحقق بالنسبة لبلدية سكيكدة أي الصفة مندمجة مع شرط المصلحة⁽³⁾.

ثالثا : شرط الأهلية:

المشرع الجزائري استبعد أهلية التقاضي كشرط من شروط الدعوى وفقا للمادة 13 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية، واعتبارها كما سبق و أن ذكرنا شرط من شروط الدفع بالبطلان أو بعبارة أخرى صحة الإجراءات⁽⁴⁾.

كما أن عدم إدراج شرط الأهلية كشرط من شروط قبول الدعوى جاء متعمدا من قبل المشرع لأن القاضي يثيرها من تلقاء نفسه وفقا لأحكام المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية ولم يذكرها في المادة 13 من نفس القانون « يشير القاضي تلقائيا لإنعدام الأهلية، ويجوز له أن تثير تلقائيا انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي» وكمثال قرار مجلس الدولة رقم 006306 الصادر بتاريخ: 21 جانفي 2003 المتعلق بفرع لمديرية المجاهدين لولاية جيجل حيث قضى مجلس الدولة أن المديرية الفرعية ليست لها شخصية اعتبارية وما هي إلا فرع من الإدارة العمومية التابعة لها و بالتالي ليست لها أهلية ولا صفة للتقاضي و أثارها المجلس من تلقاء نفسه لأنها تتعلق بالنظام العام⁽⁵⁾.

1- المواد 67 و 68 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية

2- قرار مجلس الدولة رقم 003416، الصادر بتاريخ 12-جانفي 2003

3- فوضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإتباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2010، ص 34

4- فوضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إتباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع نفسه، ص 35

5- البحث موضوع الدراسة، المبحث الأول، المنازعة الضريبية أمام القضاء الإستعجالي، فرع الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية، ص 4

6- مسعود شيهوب، المرجع السابق ، ص 500

كما أن أحكام الأهلية لا تتضمنها مواد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وذلك لاعتبارها تتعلق بأحكام البطلان وقد تم الإحالة فيها إلى الشريعة العامة أي أحكام القانون المدني الذي نظم الأهلية في المواد 40-49-50 حيث أن المادة 40 تتحدث عن أهلية الأشخاص الطبيعية» كل شخص بلغ سن الرشد متمتعاً بقواه العقلية ولم يحجز عليه يكون كامل الأهلية لمباشرة حقوقه المدنية و سن الرشد 19 سنة كاملة»⁽¹⁾.

أما نص المادة 50 المادة 49 من القانون رقم 05-10 الذي يحدد الأشخاص الاعتبارية « يتمتع الشخص الاعتباري بجميع الحقوق إلا ما كان منها ملازماً لصفة الإنسان وذلك في الحدود التي يقرها القانون..... أهلية في الحدود التي يعينها عقد إنشائها أو التي يقرها القانون»⁽²⁾

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية للدعوى الإستعجالية

أولاً: شرط الإستعجال

إن الاستعجال هو شرط أساسي لاختصاص القضاء الإستعجالي وعنصر من عناصره وبناءاً عليه ينعقد اختصاص هذا الأخير وكذلك الإجراءات المتبعة أمامه لأن سرعة الإجراء تتطلب قضاء متخصص وتحديد قواعد ذات طبيعة إجرائية سريعة.

والمشرع الجزائري اكتفى باعتبار الاستعجال شرط أساسياً لانعقاد اختصاص القضاء الإداري الإستعجالي سواء في قانون الإجراءات المدنية الملغى حيث نص المادة 171 مكرر 4 على ذلك» في جميع حالات الاستعجال يجوز لرئيس المجلس القضائي أو العضو الذي ينتديه الأمر بصفة مستعجلة....».

أما بالنسبة لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية فقد أشار المشرع في المواد 918 حتى 921 إضافة للمادة 924 إلى حالات الاستعجال حيث نصت المادة 920» يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك....»⁽³⁾

ومعظم الفقهاء يربطون عنصر الاستعجال بالخطر الداهم ومعناه أن الاستعجال هو خشية الضرر الذي يصعب تداركه إذا ما تم تنفيذ القرار الإداري وهذا ما نصت عليه

1 - المواد 40-50 من القانون 05-07 المؤرخ في 13 مايو سنة 2007، يعدل ويتم الأمر رقم 75-58، المؤرخ في

26 سبتمبر 1975، والمتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية المؤرخة في 13 مايو 2007

2 - المادة 49-52 من القانون رقم 05-10، المؤرخ في 20 يوليو 2005، بجدد الأشخاص الاعتبارية، يعدل ويتم من

القانون 05-07 والمتضمن القانون المدني، لمؤرخ في 13 مايو سنة 2007، الجريدة الرسمية، العدد 44، 21

- المواد 918-921 والمادة 924 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية³

المادة 924 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بقوله عندما لايتوفر الإستعجال في الطلب يكون غير مؤسس ويرفض القاضي الإستعجالي هذا الطلب، وقاضي الإستعجال يقضي بالتدابير المؤقتة ولا ينظر في أصل الحق ويفصل في أقرب الأجل وذلك ما نصت عليه المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

وعنصر الإستعجال تم إثارته في الكثير من المنازعات الجبائية خاصة في مجال تحصيل الفوري أو في مجال الحجوز وذلك نظرا لطبيعة السلع التي قد تكون قابلة للفساد ومثال ذلك قضية المدير الفرعي للضرائب بورقلة ضد شريحة توتال الجزائر حيث أن مدير الضرائب بورقلة إستأنف الأمر الإستعجالي الصادر في

19 ديسمبر 1984 الذي بمقتضاه أصدر رئيس الغرفة الإدارية للمجلس القضائي بقسنطينة أمر استعجالي بتأجيل تحصيل الضرائب المفروضة على شركة توتال الجزائر لغاية حل النزاع في الموضوع⁽¹⁾

كما أن عنصر الإستعجال في المنازعات الضريبية يثار بكثرة في المنازعات المتعلقة بغلق المحلات التجارية و ذلك نظرا لأهمية هذا النشاط فبالرجوع إلى نص المادة 382 من قانون الضرائب المباشرة والتي تقابلها المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية « يقوم المحضر القضائي بتنفيذ قرار الغلق ويمكن للمكلف المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد»⁽²⁾.

فبالرغم أن المشرع نص صراحة على إمكانية الطعن أمام قاضي الأمور المستعجلة في قرار المدير الولائي للضرائب الذي يقضي بالغلق المؤقت للمحل التجاري وبتفحصنا لهذه المادة نجد أن المشرع منح مهلة 10 أيام للمكلف بالضريبة في تسديد دينه الضريبي أو اكتساب أجل للتسديد بموافقة الإدارة المعنية

ونص من جهة أخرى أن الطعن في هذا القرار لا يوقف تنفيذ قرار غلق المحل ومن هنا يمكننا الإستنتاج أن نية المشرع بجواز الطعن أمام القاضي الإستعجالي في قرار المدير الولائي للضرائب بالغلق لا ينصرف إلى شرط غلق المحل وإنما ينصرف الطعن في هذه الحالة إلى مخالفة الأجل المذكور 10 أيام أو إلى رفض اكتساب أجل الإستحقاق.

-عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص101

³- المادة 382 من قانون الضرائب المباشرة، المعدلة بموجب المادة 34 من الأمر 96 -31، المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997

في حين أنه طعن المكلف بالضريبة لا يتمحور حول الضمانات المقدمة لإدارة الضرائب فيما يخص اكتساب أجال الاستحقاق فهنا لا يجوز رفع دعوى استعجاليه حيث أن السلطة التقديرية لكفاية الضمانات تتعلق باختصاص قاضي الموضوع، وهذا ما نص عليه قرار مجلس الدولة رقم في قضية مديرية الضرائب لولاية ميله تحت رقم 202807 بتاريخ 10 جويلية 2000⁽¹⁾ حيث أن المستأنف أقام دعوى استعجاليه ترمي إلى وقف تنفيذ القرار الإداري المتضمن تسليط الضريبة المفروضة، حيث أن قاضي الاستعجال رفض الطلب على أساس عدم إثبات دعوى في الموضوع وعدم إثبات الضريبة و بالرجوع إلى هذا القرار نجد أنه لا يجوز لقاضي الاستعجال وقف تنفيذ قرار إداري إلا في حالتين إستلاء أو التعدي طبقا لأحكام المادة 171 مكرر من قانون الإجراءات المدنية السابق وتقابلها المادة 921 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد وفي هذه الحالة قرار إداري تم إصداره من طرف إدارة مختصة و في إطار قانوني حيث لا توجد دعوى في الموضوع ومن ثم لا يشكل هذا القرار تعدي أو إستلاء في مفهوم القانون.

ثانيا: شرط عدم المساس بأصل الحق:

وهو شرط في جميع الدعاوى الإستعجالية بما فيها دعوى وقف التنفيذ وقد أشارت إليه المادة 918 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التي منعت القاضي الإستعجالي من النظر في أصل الحق لأن التدابير التي يأمر بيها في مجال وقف تنفيذ القرارات الإدارية هي تدابير مؤقتة بينما النظر في أصل الحق يبقى من الصلاحيات الحصرية لقاضي الموضوع⁽²⁾، ونذكر على سبيل المثال في الدعاوى الجبائية التي فصلت فيها الغرفة الإدارية التي تتعلق بأصل الحق و المساس بيه في الدعاوى الإستعجالية وذلك بالرجوع إلى القرار الصادر 12 أكتوبر 1985 بالمجلة القضائية لسنة 1989⁽³⁾ حيث أن موضوع القضية يتعلق بالإعترض على التحصيل الجبري وذلك بعدم تقديم ضمانات كافية للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب أي تكفي لتغطية أصل الدين و الغرامات وذلك في قضية الحال التي تخص البنك الخارجي الجزائري الذي قام بتقديم كفالة في حدود نصف أصل الدين و غرامة التأخير وهنا قرر المجلس القضائي تأجيل تحصيل الضرائب لغاية حل النزاع في الموضوع و بالرجوع إلى نص المادة 445 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجد أن القاضي

1- جمال سابيس، المنازعات الضريبة في الإجتهد القضائي الجزائري، قرارات المحكمة العليا ، قرارات مجلس الدولة،

الطبعة الأولى 2014، الجزائر منشورات كليك editions clic، 2014، ص 269

2- أمال يعيش تمام، عبد العالي حاجة ، دعوى وقف التنفيذ القرارات الإدارية بناء على الأمر الإستعجالي على ضوء

قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 08 و 09، مجلة المفكر، العدد الرابع ص 322

- قرار المحكمة العليا المؤرخ في 12 أكتوبر 1985،المجلة القضائية،1985، عدد 4 ص 246³

أخطأ في تطبيق القانون مما استدعى الأمر إلى إلغاء الأمر الإستعجالي في رفض الدعوى المدعية بعد التصدي وهي الدعوى التي ترمي إلى تأجيل تحصيل المبلغ الضرائب المطالب به وذلك لأن الضمان أعتبر غير كافي نظرا لأهمية مبلغ الدين لأنه كان يتوجب أن يكون الضمان على الأقل يغطي أصل الدين.

ثالثا: شرط عدم المساس بالنظام العام و الأمن العام:

يتعين على القاضي أن يقضي بعدم الاختصاص النوعي كلما عرضت عليه القضية وتبين له أن التدابير الإستعجالية المطلوبة تمس بالنظام العام و الأمن العام ويجوز له الدفع بعدم الاختصاص في أي مرحلة من مراحل التقاضي حتى ولو كان ذلك أمام جهات الإستئناف، ومن الملاحظ أن الجوانب التي تمس بالنظام العام و الأمن العام ليست واردة على سبيل الحصر للقاضي السلطة التقديرية في تبيان علاقة التدابير المستعجلة لهذه الأخيرة(1)

رابعا: شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري:

إذا ما تأكد قاضي الاستعجال الإداري من أن عناصر الاستعجال متوفرة في الدعوى و أن القضاء في الطلب لا يمس أصل الحق، إنتقل لبحث مسألة أخرى وهي ما إذا كان الإجراء الذي يتخذه من شأنه عرقلة تنفيذ القرار الإداري فإذا تأكد القاضي من أن الإجراء الذي يتخذه سيضع حدا لتنفيذ القرار الإداري أو تعطيل جزء من أثاره بتعيين عليه رفض الطلب طبقا للفقرة الأولى من المادة 924 كما نصت المادة 921 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية» في حالة الاستعجال القسوى يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بكل التدابير الضرورية الأخرى، دون عرقلة تنفيذ القرار الإداري....»(2)

وطبقا لهذه المادة إذا كانت الدعوى الإستعجالية ترمي إلى وقف تنفيذ القرار الإداري لكن قد تتعسف الإدارة أحيانا وتعتمد إلى مخالفة القانون لتحقيق مصالح معينة على حساب مبدأ المشروعية وبذلك فهي تضر بحقوق الأفراد بما أدى بالمشروع إلى وضع نظام لوقف التنفيذ لمواجهة الحالات الإستعجالية القسوى تنفيذ القرارات الإدارية خاصة في حالات التعدي، الإستلاء الغلق الإداري حسب نص المادة 921» وفي حالة التعدي أو الإستلاء أو الغلق الإداري، يمكن لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري»(3)

- عزيز أمزيان ، المرجع السابق، ص 104¹

1- محمد الصالح بن أحمد خراز، المرجع السابق ، ص 135.

2-المواد 170 فقرة 11، المادة 171 مكرر فقرة 3 و المادة 283 الفقرة الأخيرة. التي تضمنت الأساس القانوني لنظام وقف تنفيذ القرارات الإدارية في ظل قانون الإجراءات المدنية الملغى

المطلب الثاني: الشروط المتعلقة بالعريضة و إجراءات التحقيق و صدور الأمر الإستعجالي.

لا تنتج الدعوى الإستعجالية أثرها إلا بافتتاح الدعوى بموجب عريضة و إيداعها لدى امانة الضبط المختصة لهذا أي رئاسة المحكمة الإدارية المختصة غير انه يجب أن نميز بين نوعين من العرائض⁽¹⁾، العريضة المذيلة بأمر وهي العرائض التي ترمي إلى استصدار أمر بإثبات حالة أو توجيه إنذار وكذلك الأمر بالنسبة لإستصدار أي إجراء من إجراءات التحقيق أو تعيين خبير إذا كانت مهمته لا تتعدى إثبات وقائع وهي في العموم عرائض بسيطة مصحوبة في ذيلها بأمر من رئيس المحكمة الإدارية و تقدم مباشرة إلى رئيس المحكمة الإدارية الذي يأمر في ذيلها ومن ثم فهذا النوع من العرائض لا تحدد له جلسات ولا تمنح فيه للمدعي عليه أجل للرد⁽²⁾.

أما العريضة الافتتاحية للدعوى الإستعجالية تعتبر العنصر المحرك للخصومة وتستوجب قواعد موضوعية مسبقة يتوقف عليها قبولها فمن خلال العريضة يتوضح موضوع الطلب و أطراف الخصومة و الوثائق الإثباتية، العريضة هي الصورة المجسدة لوقائع النزاع و لقد فصلت هذه الإجراءات في نص المادة 816 و المادة 925 كقاعدة خاصة⁽³⁾.

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالعريضة و الجهة المختصة.

أولاً: الشروط المتعلقة بالعريضة .

القواعد العامة المتعلقة بمحتوى العريضة الافتتاحية للدعوى الإستعجالية الإدارية أي شكل العريضة نصت عليها المادة 816 قانون إجراءات المدنية الإدارية (يجب أن تتضمن عريضة إفتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها المادة 15 من هذا القانون) .

كما يجدر بنا الذكر أن قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾ الحالي قد نص كذلك تحت عنوان الإجراءات أمام المحكمة الإدارية القسم الأول في الأحكام العامة في المادة 1-83 أحكام عامة والقسم الثاني شروط متعلقة بشكل الدعوى وردت هذه المواد وخصت الأحكام العامة للدعاوى دون التفرقة بين الدعوى الإستعجالية

والدعوى في الموضوع و عليه نفضل في شروط العريضة بالرجوع للشريعة العامة الإجراءات المدنية و الإدارية في المادة 15 منها والتي نصت على البيانات التي يجب

1- مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 134.

2- بربارة عبد الرحمان، المرجع السابق، ص 467.

- المواد 816 و 925 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية³

4- بربارة عبد الرحمان، المرجع السابق، ص 48 و 49

إدراجها في عريضة الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلاً» يجب أن تتضمن عريضة إفتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلاً البيانات الآتية(1).

■ الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى وهو شرط متصل بالإختصاص النوعي والإقليمي بحيث يقع على عاتق المدعي وتحديد الجهة المختصة.

■ اسم و لقب المدعي وموطنه.

■ اسم و لقب وموطن المدعي عليه فإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له

■ الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، مقره الإجتماعي وصفة ممثلة القانوني أو الإتفاقي، فيما يخص هذا الشرط تقابله المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية

■ عرض موجز للوقائع و الطلبات و الوسائل التي تؤسس عليها الدعوى، فيما يخص هذا الشرط تقابله المادة 73⁴(2) في الفقرة الرابعة و المادة 83 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية «يجب أن تتضمن كل عريضة الدعوى عرضاً صريحاً للوسائل وإذا جاءت على قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية فيجب أن ترفق بالأشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه».

■ الإشارة عند الإقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى وعموما هذه القواعد العامة تحكم جميع الدعاوى أمام الجهات القضائية أما الدعوى الإستعجالية الرامية إلى استصدار التدابير الإستعجالية، وقف التنفيذ، حماية الحريات الأساسية و الاستعجال التحفظي نصت عليه المادة 925 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية « يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى إستصدار تدابير إستعجالية عرضاً موجزاً للوقائع و الأوجه المبررة للطابع الإستعجالي للقضية» أما بالنسبة للحالات الأخرى للدعوى الإستعجالية الإدارية لم ينص قانون الإجراءات المدنية الإدارية على بيانات خاصة للعريضة الإفتتاحية الإستعجالية(3) كما نصت أيضا المادة 948 «يخضع الإستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام هذا الباب».

كما أن قانون الإجراءات الجبائية نص على إجراءات خاصة تخص الدعاوى الجبائية دون تحديد الدعاوى في الموضوع أو الإستعجالية خصها بالمواد نذكر منها المادة 73 فقرة 1 وتضمنت شروط

■ لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.

1- المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

2-المواد 73 فقرة 4 و 75 و 83 -2و1 ، من قانون الإجراءات الجبائية

3- المادة 925 و 948 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

- يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة.
- يجب على المكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا أو أعضاء شركات الذين يعترضون على ضريبة الشركة أن يقدموا دعوى جماعية.
- كما شددت هذه المادة على بعض الإجراءات يذكرها عبارة (تحت طائلة عدم القبول) أن تتضمن الشكوى البيانات التالية:
- ذكر الضريبة المعترض عليها، بيان رقم المادة من الجدول الذي سجلت فيه أو إرفاق الشكوى لوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع.
- عرض ملخص لوسائل و إستنتاجات الطرف المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

أما المادة 75⁽²⁾ تكلمت عن الوكالة القانونية بالنسبة للشخص الذي يقوم مقام الغير وتكلمت كذلك عن الشخص الذي يعين ممثلا عنه و يختار عنوان نشاطه التجاري و المهني للتبليغ بعنوان وكيله كما شددت أيضا بعبارة تحت طائلة البطلان « أن تحرر الوكالة على و رق مدفوع ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبه، يجب على كل مشتكي مقيم بالخارج أن يتخذ موطن له بالجزائر» أما المادة 83 فقرة 1 و 2 و 3 تكلمت عموما على الشروط التالية⁽³⁾.

- يجب توقيع الدعوى من قبل صاحبها طبقا لأحكام المادة 75 من نفس القانون.
- يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرضا خاصا للوسائل و إذا جاءت الدعوى على إثر قرار صادر عن مديرية الضرائب بالولاية يجب أن ترفق العريضة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.
- لا يجوز للمكلف بالضريبة الإعتراض أمام المحكمة الإدارية على الحصص للضريبة غير تلك الواردة في شكواه الموجهة لإدارة الضرائب ولكن يجوز له إذا ما كانت شكواه متعلقة بالتخفيض أن يقدم طلبات جديدة في حدود التخفيض الملتزم بشرط أن تكون هذه الطلبات واضحة في العريضة الإفتتاحية.

وبالرجوع للمادة 83 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية تكلمت عن شرط مهم يتعلق برفض الشكوى لمخالفة الإجراءات المنصوص عليها في المادة 73 من نفس القانون « بإستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص

1- المادة 73-1 من قانون الإجراءات الجبائية

2- المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية

3- المادة 83 فقرة 1 و 2 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية

عليها في المادة 73 أعلاه في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية⁽¹⁾.

■ تسبب العريضة يجب على المكلف بالضريبة أن يسبب اعتراضاته وطلباته تسبباً كافياً وقانونياً في العريضة المقدمة إلى القاضي الإستعجالي ويشترط في قبولها أن تستوفي شروط معينة منصوص عليها بالمادة 925 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بأنه « يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى إستصدار وتدابير إستعجالية للوقائع و الأوجه المبررة للطابع الإستعجالي للقضية »

■ كما نصت أيضاً المادة 926 من نفس القانون على مايلي « يجب أن ترفق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض أثاره تحت طائلة عدم القبول بنسخة من عريضة الدعوى في الموضوع »

■ كما نصت أيضاً المادة 928 من نفس القانون (تبلغ رسمياً العريضة إلى المدعي عليه وتمنح للخصوم أجال قصيرة من طرف المحكمة لتقديم مذكرات الرد وملاحظاتهم، ويجب احترام هذه الأجال بصرامة وإلا يستغنى عنها دون إعدار⁽²⁾ .

■ كما أن المواد 18 و 19، قانون إجراءات المدنية و الإدارية تكملت عن شكل وكيفية التبليغ

■ أما المادة 920 نصت على أن القضية تعتبر مهينة للفصل فيها بمجرد استكمال الإجراء المنصوص عليها في مادة 926 والمتعلق بوجود عريضة في الموضوع

ثانياً: الجهة المختصة بالدعوى الإستعجالية الإدارية.

ينظر قاضي الإستعجال الإداري في الدعوى الإستعجالية التي يكون شخص من الأشخاص العمومية المذكورة في المادة 800 قانون الإجراءات المدنية الإدارية « المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة للمنازعات الإدارية، تختص بالفصل في أول درجة بحكم قابل الإستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة الولاية، البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الطبيعة الإدارية طرفاً فيها».

كما وزع قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الاختصاص النوعي بين المحاكم الإدارية ومجلس الدولة .

أولاً- الاختصاص النوعي لقاضي الاستعجال على مستوى المحاكم الإدارية

1- المواد 73 و 84 - 4، من قانون الإجراءات الجبائية

2- المواد 925 و 926 و 928 من قانون إجراءات مدنية إدارية

تحدد المادة 800 من الإجراءات المدنية والإدارية النزاعات التي يعود الفصل فيها للمحاكم الإدارية، كما عدت المادة 801 من نفس القانون نوعية الدعاوى الإدارية التي يعود النظر فيها للمحاكم «تختص المحاكم الإدارية بالفضل في دعاوى إلغاء القرار الإدارية و الدعاوى التفسيرية و دعاوى فحص المشروعية لقرار الصادر عن البلدية و المصالح الإدارية التابعة لها، الولاية و المصالح غير الممركزة للدولة على مستوى الولاية.

-دعاوى القضاء الكامل و القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاص(1)

ومما سبق ذكره نستنتج أن الإختصاص النوعي للمحاكم الإدارية في الدعاوى الإستعجالية الإدارية يتعلق بالقرارات الإدارية الصادرة عن الولاية، البلدية، المؤسسة العمومية ذات طابع الإداري وكذلك العقود الصادرة عن هذه الأخيرة.

ثانيا- الإختصاص النوعي للقاضي الإستعجالي على مستوى مجلس الدولة.

حسب ما ورد في المواد 901 و 902 و 903 قانون الإجراءات المدنية الإدارية ينظر مجلس الدولة في الدعاوى الإدارية كأول و آخر درجة قضائية وكجهة إستئناف، و جهة نقص أما في الدعاوى الإستعجالية الإدارية فيختص مجلس الدولة كأول و آخر درجة وكقاضي إستئناف(2).

1 - اختصاص مجلس الدولة كأول و آخر درجة في المسائل الإستعجالية.

تنص المادة 901 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أن مجلس الدولة يختص بالفصل كدرجة أولى و أخيرة في دعاوى الإلغاء، دعوى التفسير، دعوى فحص المشروعية المتعلقة بالقرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية وعلى هذا الأساس يختص مجلس الدولة كدرجة قضائية إدارية أولى وأخيرة في الدعاوى الإستعجالية المتعلقة بنفس القرارات.

2 - اختصاص مجلس الدولة كدرجة استئناف في المسائل الإستعجالية.

نصت المادة 937 قانون إجراءات مدنية و إدارية على أن «تخضع الأوامر الصادرة طبقاً لأحكام المادة 29 أعلاه للطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة خلال 15 يوم التالية للتبليغ الرسمي أو التبليغ، في هذه الحالة يفصل مجلس الدولة في أجل 48 ساعة» .

1- المواد 800 و 801 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

2- المواد 901--903 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية، سابق الذكر.

أما المادة 920 من هذا القانون تتعلق بالدعوى الإستعجالية الرامية حماية الحريات الأساسية و الأوامر الصادرة في هذا الصدد تكون قابلة للطعن بالإستئناف وهذا خلافا للأوامر الصادرة عن القضايا الأخرى المتميزة بعنصر الإستعجال مثل وقف تنفيذ القرار الإداري، حجز التحفظي(1).

كما نص المشرع أيضا في المادة 938 من نفس القانون «في حالة إستئناف أمر قضى يرفض دعوى الاستعجال أو بعدم الاختصاص النوعي صدر وفقا للمادة 924 أعلاه يفصل مجلس الدولة في أجل شهر واحد».

بمعنى أن الأوامر التي تقضي برفض الدعوى الاستعجالية أو بعدم الاختصاص تكون قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة، ومن الأوامر القابلة للطعن فيها أيضا الأمر الاستعجالي الخاص بالتنسيق المالي وهو أمر قضائي يصدر بعد استنفاد إجراءات الدعوى الوجيهة وذلك ما نصت عليه المادة 943 من قانون إجراءات مدنية و إدارية «يكون الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة خلال 15 يوم من تاريخ التبليغ الرسمي(2)».

وتجدر الإشارة فقط أن هناك أوامر إستعجالية غير قابلة للطعن وذلك بالرجوع لنص المادة 936 قانون إجراءات مدنية إدارية ضمن القسم الخاص بطرق الطعن في الأوامر الإستعجالية على أن الأوامر الصادرة تطبيقا المواد 919 المتعلقة بوقف التنفيذ القرارات الإدارية و المادة 921 تخص الأوامر على العرائض المتعلقة بأي تدبير ضروري في حالة الاستعجال القصوى و في حالة التعدي أو الاستلاء أو الغلق الإداري

وأيضا المادة 922 المتعلقة بتعديل التدابير التي سبق أن أمر بها القاضي في حالة ظهور مقتضيات جديدة بناء على طلب الأطراف وكل هذه الأوامر المذكورة غير قابلة لأي طعن.

كما ورد حرفيا في المادة 936 «الاورام الصادرة تطبيقا المواد 919-921-922 أعلاه غير قابلة لأي طعن.(3).

تتميز إجراءات التقاضي في المواد الإدارية كونها إجراءات تحقيقه أي القاضي الإداري يتولى سير و إدارة الدعوى في أغلب مراحلها

1-رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 195.

2- مسعود شيهوب، المرجع سابق، ص 142.

3- المواد 919 و 921 و 922 و 936 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

وذلك كون الدعوى الإدارية دعوى عينية موضوعية تخاصم القرار الإداري و العقد الإداري ويحكمها مبدأ المشروعية في كل مجالات النشاط الإداري و السبب الثاني الاختلال في المراكز القانونية بين طرفي الخصومة وذلك سبب امتيازات السلطة العامة

وتتميز إجراءات التحقيق في الدعوى الاستعجالية بالوجاهية، الطابع الكتابي و الشفهي طبقاً لنص المادة 923 قانون إجراءات مدنية إدارية يفصل القاضي الاستعجال وفقاً لإجراءات وجاهية، كتابية، شفوية.

-يقصد بالإجراءات الوجيهة كما عرفها الأستاذ رشيد خلوفي كما يلي «الوجاهية كقاعدة قانونية هي وسيلة تضمن إعلام لخصوم من أجل الدفاع عن حقوقهم تحقيق المساواة بينهم أمام القاضي الإداري و الفصل في القضية في إطار عدم تحيز الجهة القضائية⁽¹⁾.
-أما عن الطابع الكتابي و الشفوي يعتبر من الخصائص التقليدية للإجراءات القضائية وينظمها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في مجموعة من مواده كإجراء أصلي و أساسي نذكر منها

المواد (840-829-824-823-815-09) و الإجراءات الشفوية تنظمه المواد (884-887-886) من قانون الإجراءات المدنية الإدارية و يذكر نص المادة 9 «الأصل في إجراءات التقاضي أن تكون مكتوبة» و ذكرت في الأحكام التمهيدية لقانون الإجراءات المدنية الإدارية أما عن الطابع الكتابي للإجراءات أمام المحكمة الإدارية نصت عليها المادة 923 المتعلقة بالإجراءات أمام قاضي الاستعجال الإداري «يفصل قاضي الاستعجال وفقاً لإجراءات وجاهية كتابية و شفوية»².

-أما عن إجراءات التحقيق في الدعوى الإدارية بصفة شفوية يكون بغرض إيضاح الأدلة المكتوبة وشرح المذكرات و المستندات حسب نص المادة 884 «..... يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيماً لطلباتهم الكتابية».
- سرعة الفصل في الدعوى الاستعجالية بما فيها الإدارية أو ما يعرف بطابع السرعة يعد أهم ميزة يتمتع بها هذا النوع من القضايا.

وقد نصت على ذلك المادة 318 قانون الإجراءات المدنية الإدارية «... يفضل في أقرب الأجل...» و المادة 928 من نفس القانون لقولها «... تمنح للخصوم أجل قصيرة من طرف المحكمة لتقديم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم، ويجب إحترام هذه الأجل بصرامة...» وفي أقرب الأجل

إضافة إلى المادة 941 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية « يتم التبليغ الرسمي للعريضة حالاً إلى المدعي عليه مع تحديد أجل للرد من قبل المحكمة» ومن هذه المواد

1- رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 211.

2- رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 45، 162.

نجد أن المشرع إستعمل عبارات كثيرة تدل دلالة واضحة على الطابع السرعة في إجراءات الدعوى الإستعجالية الإدارية⁽¹⁾.

إن الإستعجال يخول للقاضي السلطة التقديرية في تحديد الزمن الذي يستغرقه تحضير الطلب المستعجل و تتأثر هذه السلطة التقديرية بالظروف الخاصة بالدعوى فالمواد (918 و 928 و 934 و 941) من قانون الإجراءات المدنية الإدارية جاءت طالبة من تحديد المواعيد و الأجل المطلوبة تاركتنا السلطة للقاضي بإستثناء نص المادة 920 المتعلقة بحماية الحريات الأساسية القاضي عليه أن يفصل في أجل 48 ساعة

من تاريخ تسجيل الطلب و أيضا إستئناف الأوامر الصادرة في هذا المجال يكون خلال 15 يوم و الفصل فيها يكون في أجل 48 ساعة من قبل مجلس الحولة.

كما نصت مادة أخرى أيضا على الأجل وهي تص المادة 938 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التي تقضي أن الفصل الإستئناف يكون في أجل شهر واحد من قبل مجلس الدولة⁽²⁾

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق و صدور الأمر الإستعجالي.

أولا/ إجراءات التحقيق

يختتم التحقيق بإنهاء الجلسة ما لم يقرر قاضي الإستعجال تأجيلها إلى تاريخ لاحق و يظهر الخصوم كل الوسائل القانونية.

إن الفصل في الطلب الإستعجالي يكون في صورة حكم قضائي كونه مطالبة قضائية لا بد أن تنتهي بحكم أو قرار أو أمر حتى في حالة عدم قبوله أو سقوط الخصومة، لذلك يجب أن يصدر الأمر الإستعجالي في الشكل الذي تصدر فيه الأحكام عادة بمعنى يكون مسبب و ينظر فيه من قبل تشكيلة جماعية

كما نصت المادة 917 قانون الإجراءات المدنية الإدارية⁽³⁾ «يفصل في مادة الإستعجال بالتشكيلة الجماعية المنوط بها البث في الدعوى الموضوع»، و الطبيعة القانونية للأمر الإستعجالي الإداري هي كونها طلبات وقتية سابقة على الفصل في الموضوع.

1- رشيد خلوفي، المرجع نفسه، ص 162.

2- المواد 318-918-928-934-941-938 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

3- بربارة عبد الرحمان ، المرجع سابق ص 473

و الحكم الذي يصدر فيها يكون حكم مؤقت وقد نص على ذلك المشرع في المادة 918 «يأمر قاضي الإستعجال بالتدابير المؤقتة لا ينظر في أصل الحق و يفصل في أقرب الآجال» ومفاد هذه المادة أن الأمر الفاصل في النزاع الإستعجالي لا يحسم النزاع بين الخصوم الذي يبقى دائما من إختصاص قاضي الموضوع.

- أما فيما يخص حجية الأوامر المستعجلة فهي تنتهي مبدئيا بصدر حكم في الموضوع وغالبية الفقه يرى بأنها حجية مؤقتة، إلا إذا قرر قضاء الموضوع الذهاب إلى ما قضى به الأمر الإستعجالي

وهنا الأمر الإستعجالي يكسب استمراريته وحجيته ليست من ذاته و لكن من حكم الموضوع، وهذا نستخلصه من المادة 918 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية «يأمر قاضي الإستعجال الإداري بالتدابير المؤقتة» مما يعني أن هذه الأوامر ليست لها حجية الشيء المقضي به

وترتبيا على فكرة الحجية المؤقتة للتدابير و للأوامر الإستعجالية يجوز للقاضي العدول عن الأمر المتخذ بناء على طلب أحد الأطراف ممن له مصلحة في ذلك متى ظهرت مقتضيات جديدة بنفس الموضوع و السبب و الخصوم المادة 922 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽¹⁾.

-أما فيما يخص شكل الأمر الإستعجالي ومضمونه نتحدث هنا عن البيانات العامة الواجب توافرها في الحكم ونجد أغلبها تفصلها المادتين 275 و 276 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، قد ورد في المادة 275 عبارة «يجب أن يشمل الحكم تحت طائلة البطلان العبارة الآتية» و ذكرت البيانات الضرورية الواجب توافرها في الأحكام وتسري بدورها على الأوامر الإستعجالية وعلى سبيل المثال تبدأ في أغلبها بعبارة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وبيانات تتعلق بالمدعي و المدعي عليه، ذكر حيثيات القضية، الأطراف الفاصلة فيها، ومنطوق الحكم⁽²⁾.

ثانيا/ صدور الأمر الإستعجالي الإداري ومضمونه .

لم يحدد المشرع الجزائري صيغة خاصة بالأوامر الإستعجالية التي يصدرها قاضي الإستعجال الإداري في المواد 917 إلى 948 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، وفي غياب النص يجب اللجوء إلى القواعد العامة المتبعة أمام القضاء العادي وذلك إستنادا على المادة 888 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نجدها تحيلنا إلى

1- مسعود شيهوب، ، المرجع سابق، ص 473

2- بربارة عبد الرحمان، المرجع سابق، ص 201

المواد 270-298 «تطبق المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية»⁽¹⁾.

و بالرجوع إلى المواد 270 إلى 272 نجدتها تتعلق بإجراءات جوهرية لا يجوز بأي حال من الأحوال الجهة القضائية الناظرة في الخصومة مخالفتها مثل:

أن يصدر الفصل في النزاع بأغلبية الأصوات، مبدأ العلنية والشفافية، يتم النطق بالحكم في الحال أو في تاريخ لا حق على أن يبلغ الخصوم بتاريخ الجلسة و لا يجوز التمديد إلا الضرورة الملحة.

- أما فيما يخص سير الجلسة فقد نصت عليه المادة 889 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، أما الوقائع و الإجراءات الأسباب و الحثيات فقد نظمتهم المواد 931، 932، 933.

و في الأخير منطوق الأمر الإستعجالي يكون مسبب و التسبب يشمل الحجج التي أسس عليها الأمر وذلك ما نصت عليه المواد (890-278) قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

وتبقى في الأخير تبليغ الاوامر الإستعجالية: وقد نص عليها المشرع في المادة 934 « يتم التبليغ الرسمي للأمر الإستعجالي وعند الإقتضاء يبلغ لكل الوسائل و في أقرب الآجال»، وجاء أيضا فيما يتعلق تبليغ الأوامر الإستعجالية الإدارية نص المادة 935 « يرتب الأمر الإستعجالي أثاره من تاريخ تبليغ الرسمي للخصم المحكوم عليه»⁽³⁾.

يتضح من هاذين النصين أن التبليغ قد يكون تبليغ رسمي عن طريق المحضر القضائي، وقد يكون تبليغا عن طريق أمانة الضبط وذلك توافق مع المادتين (894 و 895) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وورد فيهما التبليغ بواسطة المحضر أو أمانة الضبط⁴

1-بربارة عبد الرحمان، المرجع السابق، ص 200

2- بربارة عبد الرحمان، المرجع نفسه، ص 460

3- فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص ص 148 إلى 153

4- فوضيل كوسة، المنازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، المرجع السابق ص ص 154،

تنظر المحكمة الإدارية في الدعاوى الضريبية التي تكون مختصة بها نوعيا و إقليميا ويقتصر إختصاص المحاكم الإدارية على المجال القضائي دون الاستشاري كما هو الحال بالنسبة لمجلس الدولة

ونصت المادة 800 قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعة الإدارية والإشكال المطروح : كيف تم تحديد القضاء الإداري كجهة قضائية صاحبة الولاية بنظر المنازعة الضريبية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية التي لم يورد المشرع بخصوصها نصا صريحا، فنرجع للإجتهادات الفقهية ومنظورها لهذه النقطة في المبحث الخاص بالدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية ونفصل في ذلك مطلبين يتعلق الأول بالدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية والثاني تناولنا فيه السير في الدعوى الضريبية و صدور قرار المحكمة الإدارية.

المبحث الثاني: المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية.

لقد تطرق الفقه بإسهاب لفكرة إختصاص جهة القضاء الإداري في نظر الدعاوى الضريبية وبناء على أي مرتكز تم الأخذ بهذا التصنيف ونأخذ بعض التعاريف الفقهية التي تطرقت لهذا الموضوع منها رأي الأستاذ مسعود شيهوب بقوله في سياق هذا الإشكال أكد أن منازعات العقود و العمران و الضرائب تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل⁽¹⁾.

ويرى أيضا الأستاذ عبد العزيز النويرى مستشار مجلس الدولة الجزائري مايلي «تتتمي القواعد المتعلقة بالمنازعة الجبائية إلى القضاء الكامل فيحكمها قانون الإجراءات المدنية وكذلك التشريع الجبائي الذي له طابع خاص و أولوية في التطبيق عملا بنص المادة 168 فقرة 3 من قانون الإجراءات المدنية» ونص المادة 168 فقرة 3 واردة في قانون الإجراءات المدنية الملغى.

أما عن التشريع الجبائي نلاحظ أنه نص على إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجوارى للضرائب وذلك فيما يخص النزاعات المتعلقة بشكوى المكلفين بالضريبة و الذين لم يرضهم القرار الصادر عن هذه الجهات المذكورة، وذلك عملا بنص المادة 82 فقرة 1 من قانون

1- مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 380.

الإجراءات الجبائية وفي نفس السياق القرار رقم 88444 الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 1991 عن المحكمة العليا حيث أسند هذا القرار إلى الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي وذلك قبل إنشاء المحاكم الإدارية للنظر في المنازعات المتعلقة بالقرارات الصادرة عن مديرية الضرائب وذلك على أساس أن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حدد صراحة الجهة القضائية المختصة بالنظر في المنازعة الضريبية و هي الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي⁽¹⁾.

كما تختص المحكمة الإدارية بنظر المنازعات الضريبية على اختلاف أنواعها يعني بنظر دعاوى الوعاء الضريبي وذلك حسب نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية «... في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبية أو حسابها و إما على الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي»⁽²⁾.

وكذلك دعاوى التحصيل وذلك حسب نص المادة 144 مكرر و التي تقضى «في حالة عدم تسديد الضريبة أو رسم في الأجل المحدد للدفع مع غياب شكوى مرفقة بطلب التأجيل القانوني للدفع... يقوم قابض الضرائب بإرسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل 15 يوم من التبليغ بأول قرار متابعة» كما سبق و أن فصلنا في الفصل الأول من البحث في المطلب الخاص بشروط الدعوى والأجال والمطلب الخاص بالإجراءات الودية في مادة التحصيل الضريبي .

بالإضافة إلى ما ذكرناه إجازا في اختصاص المحكمة الإدارية بنظر دعاوى الوعاء و التحصيل وكل ما يتعلق بهما من إجراءات إدارية تفضي في المنازعة بين الطرفين

نشير أيضا إلى صنف آخر من الدعاوى وهو دعاوى متعلقة بالإعفاء الضريبي، ويقصد بالإعفاء الضريبي هي كل القرارات الصادرة عن لجنة الإعفاء التابعة للمديرية العامة لإدارة الضرائب ومديريات الضرائب حيث تختص هذه الأخيرة بطابع معين من الشكاوى يتقدم به المكلفين بالضريبة للتخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة عليهم قانونا أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية و التي يترتب عليها عجز المدين

1- القرار رقم 88444 الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 1991، الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، المجلة القضائية، لسنة 1993، الجزائر،

العدد 2، ص 148

2- المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية

عن إبراء ذمته تجاه الخزينة العمومية وذلك حسب المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

وهناك إعفاءات أخرى يستفيد منها المكلف بالضريبة ولم ينص عليها المشرع في المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية ونصت عليه المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة«تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب و المستثمر و المستفيد من إعانة الصندوق الوطني وتدعيم تشغيل الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 3 سنوات.....»إلى آخر المادة.

وقد عدت هذه المادة كافة النشاطات التي تخضع لهذا الإعفاء الضريبي و الآجال المحددة لهذا الإعفاء⁽²⁾ و⁽³⁾، وتنشأ في غالبية الحالات النزاعات حول الإعفاء الضريبي وذلك لعدم احترام إدارة الضرائب للنشاطة المعفاة من الضريبة وكل الشروط المتعلقة بها أو لكون المكلف بالضريبة يدعى أنه له حق في التخفيضات أو الإعفاءات بموجب نص المادة المذكور وكذلك قد يرى بعض المكلفين أن إستفادة البعض من الإعفاء دون البعض الآخر مساسا بقاعدة العدالة و المساواة في الأعباء الضريبية بين المكلفين وذلك ما ورد في قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 1975/07/04 عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء مدينة وهران⁽⁴⁾ حيث رفضت الغرفة الإدارية طلب المدعي الهادف إلى إعفاءه من الضريبة الإضافية على الإيرادات.

المطلب الأول: اختصاص المحكمة الإدارية وشروط رفع الدعوى الجبائية.

نتناول فكرة إختصاص المحكمة الإدارية من الناحية الإقليمية والنوعية أما شروط شروط رفع الدعوى الجبائية نتطرق لها بنظر الطرفين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

الفرع الأول: الإختصاص النوعي و الإقليمي للمحكمة الإدارية.

تحدث التشريع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية عن إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن الجهات الضريبية أمام المحكمة الإدارية إذا لم ترضه القرارات الصادرة عن هذه الجهات وذلك ينص المادة 82 فقرة 1 قانون الإجراءات الجبائية

1- المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادتين 41 من قانون المالية لسنة 2012 و المادة 17 من قانون المالية سنة 2013

2- المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

3- فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء الاجتهادات مجلس الدولة .

4- قرار المجلس القضائي وهران، بتاريخ 1969/11/21، الغرفة الإدارية ، الصادر بتاريخ 1975/07/04، نشرة القضاة 1978، العدد 01.

الحالي، وسوف تتعرض لمسألة الإختصاص و الشروط و الإجراءات الواجب إتباعها أمام المحكمة الإدارية. (1)

أولا : الإختصاص النوعي:

وهو ما نصت عليه المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية «المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، تختص بالفصل لأول درجة، بحكم قابل للإستئناف في جميع القضايا، التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الطبيعة الإدارية طرفا فيها».

كما أضافت المادة 801 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تفصيل في أنواع الدعاوى التي تختص بها المحكمة الإدارية وذلك بذكرها في الفقرة الثانية من هذه المادة بأنها تختص في دعاوى القضاء الكامل و الدعاوى الموكلة إليها بموجب نصوص خاصة، وكما أسلفنا الذكر أن غالبية الفقه ذهب إلى تصنيف الدعاوى الجبائية من بين دعاوى القضاء الكامل و بالتالي فهي صاحبة الولاية بنظر جميع الدعاوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية

وهذه المادة من باب التأكيد على الإختصاص النوعي للمحكمة الإدارية بنظرها للمنازعة الضريبية حيث لم تكتفي بإسناد الإختصاص بموجب نص المادة 800 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (2) الذي يحدد الإختصاص على الأساس الهيئة التي تكون طرف في النزاع وذلك بتعداده للهيئات الإدارية «الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى مؤسسات العمومية ذات الطبيعة الإدارية...».

وقد تشدد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بشأن قواعد الإختصاص النوعي (3) في المواد الإدارية و اعتبرها من النظام العام، يجوز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه وكذلك للخصوم في أي مرحلة كان عليها النزاع، ونتيجة لعدم الإكتمال الكلي للمحاكم الإدارية على المستوى الوطني فإن الإختصاص كان ينعقد للمحاكم الإدارية أو الغرف الإدارية على مستوى المجالس القضائية بحسب حالة كل ولاية.

أما عن النصوص القانونية المتعلقة بالإختصاص النوعي بالنظر لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري نذكر المادة 82 فقرة 1 التي نصت صراحة على إختصاص المحاكم الإدارية بنظر المنازعة الجبائية، و لم يترك الأمر للاجتهادات الفقهية «يمكن أن ترفع

1- المادة 82- من قانون الإجراءات الجبائية

2- المادة 800- 801 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

3- المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع و التي لا ترضى بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص طبقاً لأحكام المادة 95 أدناه

أمام المحكمة الإدارية»، و بالرجوع إلى نص المادة 173 فقرة 2 «ويمكنهم رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية طبقاً لأحكام المادة 82 من هذا القانون» وتتعلق هذه الأخيرة بالطعن في القرارات الصادرة عن الجهات الضريبية و التي لا ترضى المكلفين بالضريبة⁽¹⁾

ثانياً: الاختصاص الإقليمي

ورد صراحة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بتفسير لا يحتمل أي تأويل كما هو الحال في الاختصاص النوعي حيث أحالت المادة 803 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية إلى نص المادتين 37 و 38 من نفس القانون، حيث ذكرت المادة 37 على أن القاعدة العامة أن يؤول الاختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعي عليه، و إن لم يكن له موطن معروف فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي تقع في دائرتها آخر موطن له.

أما في الحالة اختيار الموطن يؤول الاختصاص إلى الجهة القضائية التي تقع في دائرة اختصاصها الموطن المختار ما لم ينص القانون على خلاف ذلك⁽²⁾.

وفي حالة تعدد المدعي عليهم يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن احدهم.

و الجدير بالذكر في الاختصاص الإقليمي هم ما ورد في نص المادة 804 وهي الاستثناءات الواردة على القاعدة العامة بخصوص الاختصاص الإقليمي و الواردة في نص المادة 803.

وقد ذكرت هذه الأخيرة في الفقرة الأولى منها الإستثناءات التي يخص الاختصاص الإقليمي في مجال الضرائب و الرسوم حيث ورد فيها نص العبارة «خلافاً لأحكام المادة 803 أعلاه، ترفع الدعاوى وجوباً أمام المحاكم الإدارية في المواد المبينة أدناه:

1- المواد 82 فقرة 1 و 173 فقرة 2 قانون الإجراءات الجبائية

2- المادتين 37 و 38 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

-في مادة الضرائب أو الرسوم أمام لمحكمة التي تقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم»¹.

كما أسلفنا الذكر فيما يخص تعلق الاختصاص بفكرة النظام العام فإن الاختصاص الإقليمي في نظر المشرع الجزائري اعتبره إلى جانب الاختصاص النوعي من النظام العام في المواد الإدارية، بحيث يجوز لأطراف النزاع في أي مرحلة كانت عليها الدعوى إثارة هذا الدفع كما يجوز إثارته من طرف القاضي.

وذلك ما قضت به المحكمة العليا في القرار الصادر عنها بتاريخ 03 مارس 1996 في قضية مثارة ضد صندوق الضمان الاجتماعي⁽²⁾.

الفرع الثاني: شروط رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية.

تختلف شروط قبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية باختلاف طبعة الحقوق الضريبية وباختلاف القرار المطعون فيه إذا ما كان صادر عن إدارة الضرائب أو لجان الطعن الإدارية.

أولاً: شروط رفع الدعوى الضريبية بالنسبة للمكلف بالضريبة.

وردت شروط المتعلقة بالحالات التي بحق للمكلف بالضريبة فيها اللجوء للقضاء في نصوص قانون الإجراءات الجبائية و بالتحديد نص المادة 82 من القانون الحالي في فصل الإجراءات أمام المحكمة الإدارية بذكرها.

■ يمكن أن ترفع الدعاوى ضد القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب، و رئيس المركز الجوارى للضرائب و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع و التي لا ترضى بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية.

■ كما أضاف نص نفس المادة يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في القرارات الإدارية المبلغة من طرف الإدارة إذا لم يرضه رأي اللجان المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من نفس القانون بقولها«كما يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية.....بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية و الجهوية و المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من هذا القانون».

■ يمكن لكل مشتكي لم يتسلم قرار المدير الولائي للضرائب في الآجال القانونية و المنصوص عليها في المادة 76-2 من نفس القانون أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية⁽¹⁾.

1- رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص ص 288 و 289

2- رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 289

- يجب على المكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار، الذي من خلاله يبلغ المدير الولائي للضرائب المشتكي بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان التبليغ قبل أو بعد الأجل المنصوص عليها في المادة 76-2 من قانون إجراءات الجبائية .
 - أما بالنسبة للمشتكي الذي لم يستلم الرد بشأن شكواه خلال الأجل المنصوص عليه في المادة 76-2 يمكنه أن يرفع دعواه خلال 4 أشهر التي تلي الأجل المذكور سابقا.
 - يمكن للمكلف بالضريبة الذي خضع لإجراءات المتابعة أو التحصيل الجبري أو وجود أي إجراء ضده كإلزام بالدفع للديون المستحقة، أن يتقدم بشكوى للجهات المعنية المحددة في نص المادة 153-1 فيما يخص تحصيل الضرائب و الرسوم المعدة من قبل الإدارة الجبائية، وفي حالة صدور قرار لم يرضه، يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المذكور في المادة 153 مكرر⁽²⁾
 - يمكن للمكلف بالضريبة تبعا لنص المادة 154⁽³⁾ من قانون الإجراءات الجبائية الحالي، وذلك في حالة تعرضه لإجراءات الحجز التحفظي على المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول، أن يقدم طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقا بجميع وسائل الإثبات المعدة.
 - في حالة غياب القرار بشأن طلبه المتعلق باسترداد الأشياء المحجوزة أو لم يرضه القرار أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، ويجب عليه في هذه الحالة أن يرفع دعواه بعد إنقضاء أجل شهر الممنوح لمدير الضرائب للفصل في طلبه و إبلاغ قراره.
 - كما لايجوز للمكلف بالضريبة في هذه الحالة تقديم وثائق ثبوتية أخرى غير تلك التي قدمها في شكواه، أو التصريح بوقائع غير تلك المذكورة في طلبه⁽⁴⁾
- نستخلص بالنظر لهذه الشروط الحالات التي مكن فيها المشرع المكلفين بالضريبة من اللجوء لجهة القضاء الإداري طبقا لأحكام المادة 82 قانون إجراءات جبائية و الذين لم ترضهم قرارات الجهات الضريبية الناظرة في شكاويهم سواء تعلق الأمر بوعاء الضريبة أو إجراءات تحصيلها.

1- فوضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ظل إجتهدات مجلس الدولة المرجع السابق، ص 44

2- المواد 76 و 153 و 153 مكرر 1 قانون الإجراءات الجبائية

3- المادة 154 قانون الإجراءات الجبائية.

4- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 47.

وفي التنظيم الجديد للمصالح الخارجية لإدارة الضرائب وفقا للمرسوم التنفيذي 327-06 الذي ينظم الهياكل الخارجية لإدارة الضرائب، و بالتالي أصبحت الجهات مصدرة القرارات الإدارية بشأن شكاوى المكلفين متعددة و بالتالي يطرح التساؤل الجوهري.

ماهي الجهة التي ترفع الدعاوى ضدها في هذه الحالات؟
لم يغفل المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية على مثل هذا الطرح الجوهري، خاصة بعد اعتباره أن كل من المديرية الولائية للضرائب، و المركز الجوارى للضرائب و مركز الضرائب مصالح غير مركزية للدولة على المستوى المحلي، كما اعتبر أيضا مديرية كبريات المؤسسات مصلحة وطنية مركزية تحتوي على المصالح المختصة⁽¹⁾.

■ وفصل في ذلك بنص المادة 77 فقرة 1 و 2 و 3 التي فصلت في الموضوع على أن :

-يبث المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون في الضريبة التابعة لاختصاصه الإقليمي.

-يبث رئيس مركز الضرائب، باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لمركزه.

-يبث رئيس المركز الجوارى للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية، في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه لكن باستثناء نص هذه المادة هناك ملاحظة مهمة تتعلق بتعداد المصالح غير الممركزة لإدارة الضرائب.

-إن المصالح الممركزة لإدارة الضرائب المذكورة في نص هذه المادة ينقص منها مديرية كبريات المؤسسات للضرائب حيث أن المادة 274 قانون إجراءات جبائية فصلت في الجهات التي تنظر في الشكاوى المتعلقة بالوعاء الضريبي بقولها «يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و 73 من هذا القانون في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه....».

- حيث أن التعديل جاء بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2011 الذي تضمن هذه الهيئة للفصل في النزاع إلى جانب الجهات المذكورة وتختص في المنازعات المتعلقة بالتحصيل و التابعة لمجال اختصاصها وذلك بموجب المواد 153 و 154 قانون إجراءات جبائية سابقا ، أما قانون الإجراءات الجبائية الحالي

1- المرسوم التنفيذي 327-06، الذي ينظم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب

2- المواد 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية

نص على هذه الهيئة في المادة 80-1 «يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى.....»¹، وورد ذكرها في المواد الواردة في الباب الثاني من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان ممارسة المتابعات من المادة 146 حتى 154 التي نظمت إختصاص مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص التحصيل الضريبي.

ثانيا: شروط رفع الدعوى بالنسبة للإدارة الضريبية.

الإدارة الضريبية يمكنها عرض منازعاتها الضريبية مع المكلفين الخاضعين للضريبة أمام المحكمة الإدارية يتوافر شروط أوجبها عليها قانون الإجراءات الجبائية كما أسلفنا الذكر بالنسبة للمكلفين، و ورد ذلك في أول صدور لقانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون 01-21 و المادة 79 فقرة 2⁽²⁾ المتضمن قانون المالية لسنة 2002 في المادة 119 فقرة 2، وكذلك المادة 434 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁽³⁾ قبل إلغائها بموجب المادة 200 من نفس القانون أي قانون المالية 2002. أما في قانون الإجراءات الجبائية الحالي نصت المادة 83 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية

«بإستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه في العريضة الموجهة للمحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية⁽⁴⁾.

نصت الفقرة الرابعة من المادة 183-1 من قانون الإجراءات الجبائية الحالي أن المحكمة الإدارية تبث في الشكوى الأصلية دون أن يتعين على المكلف تجديدها أي أن القاضي يفصل في القضية باعتبار الشكوى هنا عريضة، دون أن يعيد المشتكي شكواه على ورق مدموغ و بإجراءات شكلية صحيحة.

هنا تكون إدارة الضرائب خاضعة لإجراءات التقاضي أمام المحكمة الإدارية بصفة تلقائية

-منح المشرع إدارة الضرائب حق اللجوء للمحاكم الإدارية بصفة صريحة وذلك في حالات الطعن في آراء اللجان الإدارية للطعن.

حالة الطعن ضد آراء لجنة الطعن الولائية حيث نصت المادة 81 فقرة 4 على أنه «عندما يصدر رأي اللجنة مخالف صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على المدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه، و الذي يجب أن يبلغ الشاكي» وفي هذه الحالة تكون إدارة الضرائب قد

1- المواد 77 فقرة 1 و 3 و 74 إلى 80 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية

2- القانون 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002

3- المادة 334 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

4- المادة 83-1 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008.

طبقت نص الفقرة الرابعة من المادة 81-1 فقرة 4 و التي تنص «تعتبر آراء اللجان نافذة بإستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول».

-في هذه الحالة فإن المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى يعلق العمل بقرار اللجنة الولائية و إبلاغ المكلف بالضريبة، و في هذه الحالة تقوم إدارة الضرائب برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لصدور قرارها⁽¹⁾ وهذا ما قضى به قرار مجلس الدولة الصادر في 2003/06/17⁽²⁾ حيث أن المشرع أجاز لمدير الضرائب للولاية الحق في رفع طعن ضد رأي اللجنة الولائية للطعون طبقاً لأحكام المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

-وهذا الشرط كان منصوص عليه وقد تم إلغائه بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2007 و التي ألغت العمل بأحكام المواد 300 و 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أما عن حالة الطعن في قرارات اللجنة المركزية، منح المشرع الجزائري للمدير الولائي للضرائب أيضا الحق في الطعن في قرارات اللجنة المركزية للطعون أمام القضاء الإداري، لفحص مشروعية القرارات الصادرة عنها ونذكر على سبيل المثال قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2005/09/20⁽³⁾ حيث أن مديرية الضرائب لولاية ميلة طعنت في قرار اللجنة المركزية تحت رقم 304 الصادر بتاريخ 2000/12/16 و المتضمن تخفيض في الضريبة لصالح المزرعة، كون هذه الأخيرة قد انتهى أجل استفادتها من الإعفاء الضريبي الذي يبدأ من تاريخ 1993/02/22 وينتهي بتاريخ 1996/02/22 و بالتالي الضرائب المفروضة مابعد 1996/02/22 إلى غاية 1996/12/13 مطابقة للمادة 138⁽⁴⁾ من قانون الضرائب المباشرة الذي ينص على الإعفاءات الضريبية، حيث هذه الأخيرة لها الحق في الإعفاء لمدة 3 سنوات من تاريخ الشروع في الاستغلال أو النشاط، وبذلك قرار اللجنة المركزية منح إعفاءات للمعنية بعد انقضاء أجل 3 سنوات.

وكمثال آخر للطعن في قرارات اللجنة المركزية نذكر قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2006/01/24 والذي قضى مجلس الدولة في منطوقه بما يلي «حيث أنه بالرجوع إلى قرار اللجنة المركزية يرى مجلس الدولة أنه لا يوجد به ما يبين و يثبت بأن القرار مشوب بخرق القانون و من شأنه أن يؤدي إلى إبطاله»⁽⁵⁾.

1- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص ص 46 و 47.

2- القرار رقم 10563، الصادر بتاريخ 2003/06/17، عن مجلس الدولة، الغرفة الثانية (غير منشور)

3- القرار رقم 004651 الصادر بتاريخ 2002/07/22، الغرفة الثانية.

4- المادة 138 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي نصت على الإعفاء الضريبي

5- فوضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع سابق، ص ص 52 و 53

ومما سبق تفصيله أن الطعن ضد قرارات اللجنة المركزية قد تم إلغائه في قانون الإجراءات الجبائية الحالي وذلك بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2007 شأنه شأن الطعن في قرارات اللجنة الولائية كان منصوص عليه بموجب المواد 300 حتى 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الملغاة.

الفرع الثالث: الشروط العامة و الخاصة لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بالنسبة للمكلف بالضريبة و إدارة الضرائب.

أولاً: الشروط العامة و الخاصة الواجب توافرها للمكلف بالضريبة.

لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام الجهات المختصة بالنظر الدعوى الإدارية إلا إذا توفرت فيه الشروط الشكلية و الموضوعية سواء أكانت تلك الشروط المنصوص عليها بموجب قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أو الشروط المتعلقة بخصوصية النزاع الضريبي و هي تلك الواردة في قانون الإجراءات الجبائية.

1/ الشروط العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المتعلقة بالمكلف بالضريبة.

أ/ وجوب توقيع عريضة الدعوى الخاصة بالمكلف بالضريبة .

تكون موقعة من طرف محامي وهو ما نصت عليه المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية «مع مراعاة أحكام المادة 827 أدناه ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محامي»⁽¹⁾، ويرى أساتذة الفقه في هذا الشرط إلقاء المزيد من الثقل على المتقاضي خاصة من ناحية الأعباء المادية كون الأمر يتعلق بجهة قضائية ابتدائية وليس أمام جهة عليا، لكن في الوقت نفسه يمثل هذا الشرط جانب إيجابي للمتقاضي لأن القضاء الإداري متميز عن غيره من جهات التقاضي بمبادئه فهي تأسيسية و إنشائية مبنية في الأساس على الاجتهاد القضائي وبذلك المحامي يلعب دور مهم في الحفاظ على حقوق المتقاضي في الجانب الإجرائي و الموضوعي.

ب/ البيانات التي تتضمنها عريضة افتتاح الدعوى

والمنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية بموجب المادة 15 و التي تحيل إلى المادة 816 من نفس القانون وورد في النص «يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلا البيانات الآتية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- اسم ولقب المدعي و موطنه.
- اسم و لقب و موطن المدعي عليه فإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له.

1- المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

• الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي و مقره الاجتماعي وصفة ممثلة القانون أو الإتفاقي.

• عرض موجز للوقائع و الطلبات.

• الإشارة إلى المستندات و الوثائق المؤيدة للدعوى⁽¹⁾.

بالإضافة إلى ما تم التفصيل فيه في المادة 816 التي تحيل للمادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ذكرت كذلك شرط التوقيع على العريضة من قبل صاحب الدعوى أي المكلف بالضريبة، وهذا الشرط منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 83 فقرة 1 أما الفقرة 4 من هذه المادة ذكرت عدم توقيع العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلا من قبل المحكمة الإدارية.

• شرط الوكالة و نجده أيضا في المادة 83 فقرة 1 التي أحالت للمادة 75⁽²⁾ من نفس القانون حيث نصت على أن تكون محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة غير خاضعة لحق الطابع و التسجيل و يتم التصديق عليها لدى المصالح البلدية المؤهلة قانونا.

ج/ وجوب إرفاق العريضة بالقرار الإداري.

ترفق الدعوى وجوبا بالقرار الإداري المطلوب إلغائه أو تفسيره أو تقدير مشروعية تحت طائلة عدم القبول ما لم يوجب مانع مبرر و إذ ثبت أن المانع يعود إلى امتناع⁽³⁾ الإدارة تمكين المدعي من القرار المطعون فيه أمرها القاضي المقرر بتقديمه من أول جلسة و تترتب نتائج قانونية على هذا الإمتناع تستخلص من نص المادة 819 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، وهذا الشرط تناولته المادة 83 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية «يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب للولاية فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه⁽⁴⁾».

د/ إيداع عريضة الدعوى بأمانة ضبط المحكمة مقابل دفع الرسم القضائي.

يدفع الرسم القضائي وجوبا في كافة الدعاوى ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وهذا ما ورد في نص المادة 821 قانون إجراءات المدنية و الإدارية، وكل هذه الشروط متعلقة بشكل عام بكافة الدعاوى التي ترفع أمام الجهات الإدارية كما سبق و أن فصلنا في المبحث الخاص بالمنازعة الجبائية أمام القضاء الإستعجالي.

هـ/ وجوب توافر الصفة و المصلحة.

1- المادة 15 و 816 من قانون الإجراءات المدنية

2- المادة 83 - 1 و المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية

3- المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية

4- المادة 83 فقرة 2 قانون الإجراءات الجبائية .

بموجب أحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة⁽¹⁾ و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون و أضافت نفس المادة أن هذه الشروط تتعلق بالنظام العام حيث يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعي و المدعي عليه و إنعدام الإذن إذا نص عليه القانون، أما عن الأهلية فترجع لنص المادة 40 من القانون المدني كما سبق و أن فصلنا في هذا الشرط سابقا في القضاء الإستعجالي في الفرع المتعلق بالشروط الشكلية للدعوى الاستعجالية⁽²⁾.

2/ الشروط الخاصة المتعلقة بالمكلف بالضريبة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية. كما سبق و أن ذكرنا هي مجموعة من الشروط المحددة في قانون الإجراءات الجبائية تتعلق أصلا بالمنازعات الجبائية و لا تنصرف لجميع الدعوى الإدارية كما هو الحال بالنسبة للشروط العامة و يمكن إجمالها فيما يلي:

أ/ شرط التظلم الإداري المسبق:

ونص عليه قانون الإجراءات الجبائية في مادة الوعاء الضريبي وكذلك التحصيل الضريبي وذلك بموجب المواد 70 إلى 73 و المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية، ويقصد به قيام المكلف بالضريبة برفع شكوى أمام المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو مركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة حسب المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك في حالة شعوره بتعسف الإدارة في تقدير الضريبة فتكون الشكوى من أجل استدراك الأخطاء المرتكبة في تقدير وعاء الضريبة المفروضة عليه أو حسابها أو الإستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي وفقا للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما ماورد في نص المادة 74 من نفس القانون يتعلق بالجهات المخولة لها قانونا حق النظر في الشكوى وكذلك نص المادة 153 من نفس القانون الواردة في الفصل الثالث الخاص بالاعتراض على المتابعات.

ونصت هذه الأخيرة على إختصاص مدير كبريات المؤسسات التي تنتظر في المنازعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي إلى جانب الجهات المذكورة، وهذا يخص الجهة المعنية بالتظلم أو الشكوى⁽³⁾

1- المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

2- لقد سبقت الإشارة إليه في البحث موضوع الدراسة، فرع الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية، شرط الاهلية، الصفحة 62، فيما يخص

المادة 40 من القانون المدني و التفصيل في شرط الأهلية

3- المواد 70-74 و المادة 153 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية

-أما النظر في الشكوى تبعا لنوع الضريبة سنفصلها كما .
في قانون الضرائب الغير مباشرة نص صراحة على عدم وجوب إجراء التظلم الإداري المسبق في هذا النوع من الحقوق الضريبية في المادة 498 من قانون الضرائب الغير المباشرة⁽¹⁾ وذلك بالإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية الملغى الذي كان ينص على أن إجراء التظلم شرط جوازي، وبعد تعديل أحكام هذا الأخير بصدور قانون المالية لسنة 2009 نصت أحكامه على أن يخضع النزاع في مادة الضرائب الغير المباشرة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية وذلك بموجب المادة 34 منه⁽²⁾.

وبقي الإشكال مطروح بالنسبة لحقوق التسجيل ووجوب التظلم فيها من عدمه نجد أن مجلس الدولة ذهب في أحد قراراته إلى وجوب إجراء التظلم الإداري المسبق في حقوق التسجيل وذلك بموجب القرار رقم 6509 الصادر بتاريخ 2003/02/25 حيث في مجريات هذه القضية رفع المستأنف دعواه خرقا لهذه الإجراءات مما تعين عدم قبول الدعوى شكلا .

حيث اعتبر إجراء التظلم المسبق من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا و عدم الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة شكلا طبقا لنص المادة 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أما في قرار ثاني لمجلس الدولة 033940 صدر بتاريخ 2007/07/11⁽³⁾ نجده عدل عن رأيه السابق فيما يخص وجوب التظلم و اعتباره من النظام العام، فقرر عدم وجوب إجراء التظلم المسبق في حقوق التسجيل، وهنا نجد أن قضاء مجلس الدولة قد أسس قراره بناء على نص المادة 198 من قانون الإجراءات الجبائية التي تتعلق بالنزاع في مادة حقوق التسجيل و للتذكير أن المادة 198 حلت محل المادة 359 من قانون التسجيل بعد إلغائها بموجب قانون المالية لسنة 2002.

و الإشكال الإجرائي المطروح آنذاك من طرف المستأنف (إدارة الضرائب) أمام مجلس يتعلق بعدم استثناء الدعوى لشرط جوهرى وهو الطعن الإداري المسبق من قبل رافع الدعوى، وإستندت في ذلك على المواد 72-73 و 74 من قانون الإجراءات الجبائية و المتعلقة بالتظلم في مادة الوعاء الضريبي بحجة أنها تطبقها على جميع المنازعات مهما كان نوعها.

في حين أن المادة 198 من قانون المالية لسنة 2002 تتعلق في الأصل بالمنازعات المنصبة على سند التحصيل، بحيث يجب أن يكون الاعتراض معللا مع التكاليف بالحضور أمام المحكمة الإدارية و يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع في حصة المبالغ

1- المادة 498 من القانون رقم 761-104 المتضمن قانون الضرائب الغير المباشرة

2- المادة 34 من القانون 08-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2019

3- قرار مجلس الدولة رقم 006325 الصادر بتاريخ 2003/02/25، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 76 و القرار مجلس الدولة رقم 033940 بتاريخ 2007/07/11، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2007، ص 104

المطالب بها، أن يقدم اعتراضا خلال 4 أشهر من استلام تبليغ سند التحصيل، و هي لا تتكلم إطلاقا عن التظلم وهذه المادة تخص بالأصل إجراءات التحصيل بموجب سند. أما المواد 72- 73 و 74 من قانون الإجراءات الجبائية التي دفعت بها إدارة الضرائب تتعلق في الأصل بالمنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي. حيث قضى مجلس الدولة باستبعاد قرار الاستئناف و قبول الدعوى الأصلية أي أن الطعن المسبق غير وجوبي في منازعات حقوق التسجيل. ولكن بصدور قانون المالية سنة 2009 نجد أن المشرع عمم إجراء التظلم المسبق على جميع أنواع الضرائب بما فيها حقوق التسجيل التي لم يكن يشترط فيها هذا الإجراء.

و كل ما سبق التفصيل فيه يخص التظلم في مادة الوعاء الضريبي -أما التظلم في مادة التحصيل الضريبي فقد تناوله المشرع ضمن المواد 153، 153 مكرر و 154 من قانون الإجراءات الجبائية و عمم إجراء التظلم على جميع منازعات التحصيل.

-ومثال على ذلك ما أخذ به مجلس الدولة مؤخرا⁽¹⁾ بموجب القرار رقم 207171 المؤرخ في 2001/04/09

و بالرجوع إلى حيثيات الدعوى فإنها تتعلق بتطبيق المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة، التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة لا يحق له المطالبة برفع اليد أمام القضاء إلا بعد أن يتقدم المعني بالأمر أي المكلف بالضريبة بطلب للمدير الولائي للضرائب أو إحدى الجهات المختصة بقبوله حسب ما سبق التفصيل فيها . و للإدارة المعنية أجل شهر للفصل في الطعن و بعد إنقضاء هذا الأجل و تبليغ المكلف بالضريبة بقرار هذه الهيئات بحق له اللجوء إلى القضاء. حيث قضى مجلس الدولة بناء على هذا برفض الدعوى شكلا لإلزامية الطلب أي الشكوى⁽²⁾

ب / شرط احترام الآجال القانونية.

نص القانون على هذه الآجال حسب نوع النزاع الضريبي في حالة ما كان متعلق بالوعاء الضريبي أو التحصيل.

أولاً: آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي

تضمنته المادة 82 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية حيث نصت على مايلي«.....يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر ابتداء من يوم الإشعار، من اليوم الذي يبلغ فيه مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ

1- المواد 72-74 و 153 و 153 مكرر و 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- القرار 207171 المؤرخ 2001/04/09 مجلس الدولة عدد خاص 2003، ص 92.

في شأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 فقرة 2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية»⁽¹⁾.

كما نصت نفس المادة من الفقرة الثانية على أنه كما يمكن أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة في نفس الأجل المذكور أعلاه في القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، وذلك بعد الطعن أمام لجان للطعن الإدارية الولائية و الجهوية و المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من القانون⁽²⁾.

و أضافت نفس المادة شرط آخر، حيث يمكن لكل مشتكي لم يتسلم قرار المدير الولائي للضرائب في الآجال المنصوص عليها في المادة 76 فقرة 2 «بيث رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لإختصاص كل منهم في أجل 4 أشهر إعتبارا من تاريخ استلام الشكوى».

ويحدد هذا الأجل بـ 6 أشهر، عندما تكون الشكوى تابعة لإختصاص المدير الولائي للضرائب.

كما يمدد الأجل إلى 8 أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب رأي أي موقف الإدارة المركزية .

ويقلص هذا الأجل إلى شهرين بالنسبة لشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

وبعد التفصيل في الحالات المذكورة في المادة 76 فقرة 2 أضاف نص نفس المادة بأنه يجب مراعاة الحالات المنصوص عليها في المادة 77 من هذا القانون، وهذه الحالات تتعلق بالمعيار المالي الذي يفصل الاختصاص بين مختلف المصالح الضريبية لتحديد اختصاص النظر في الشكوى⁽³⁾.

وهناك من الشكاوى ما يتم النظر فيها و البث فورا و هي الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا.

كما ذكر المشرع في هذه المادة احترام الإجراءات المنصوص عليها في المادة 95 فقرة 1 و تتعلق هذه الأخيرة بتخفيض حصص الضرائب و الرسوم أو جزء منها وقصد بها الضريبة المرتكبة أخطاء ظاهرة في تقديرها و الفصل فيها يكون في أي وقت و تلقائيا.

وللتذكير أن الآجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية يجب الرجوع إلى الشريعة العامة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لتبيان كيفية احتساب الآجال

1- فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مجلة العلوم القانونية والإدارية، جوان 2017، العدد 16.

2- المادة 81 مكرر و المادة 82-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 76-2 و المادة 77 قانون الإجراءات الجبائية.

و ذلك ما نصت عليه المادة 405 على أن تحتسب المدة كاملة مثال من الشهر إلى الشهر و لا يحتسب يوم التمديد و يوم انقضاء الأجل.

كما نصت أيضا المادة 832 من نفس القانون على الحالات التي تنقطع بسببها آجال الطعن أمام المحكمة الإدارية و كيفية احتسابها.

و بالرجوع إلى القرارات القضائية التي تخص الآجال نذكر على سبيل المثال القرار رقم 89920 بتاريخ 1992/04/26 القضية ضد مفتش قسم الضرائب المباشرة لولاية البليدة و السيد (م أ) مستأنف أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء البليدة، و كانت وقائع القضية حول صدور قرار عن الغرفة الإدارية برفض الإعفاء من أداء الضرائب، و تم استئنافه لعدم صحة تبليغ القرار و لكن المستأنف إترف بإستلامه التبليغ و كان يناقش في البيانات المذكورة في التبليغ ولكن دعواه رفضت شكلا⁽¹⁾.

و كمثال أيضا قرار مجلس الدولة رقم 085298 بتاريخ 2014/06/12 حيث ورد فيه أن المستأنف يصر على عدم تبليغه بقرار لجنة الطعن بينما تتمسك مديريات الضرائب بتبليغه بقرار اللجنة بتاريخ 2011/12/21 عن طريق البريد بموجب رسالة مضمونة تحت رقم 30553، و لكن بالرجوع إلى دفتر الإرسال تبين من خلال الخانة الخاصة بالاستلام من قبل المستأنف لا تتضمن ختم البريد و لا تاريخ و لا ما يثبت الاستلام، مما يجعل دفع المستأنف عليها و هي إدارة الضرائب غير مؤسس⁽²⁾.

ثانيا: آجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي

نصت المادة 153 مكرر¹ من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي « يبت كل من مدير كبريات المؤسسات و المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب أو رئيس رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له المكلف بالضريبة في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى، يبلغ القرار الذي يجب أن يكون مسبب قانونا إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصي عليها مع الإشعار بالإستلام».

-يمكن للمشتكي في حالة عدم صدور قرار في هذا الأجل أو إذا لم يرضيه القرار الصادر، أي يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، أو إنقضاء الأجل المذكور في الفقرة أعلاه».

-بمعنى أن المشتكي له أجل شهرين للطعن أمام المحكمة الإدارية من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، وفي حالة عدم تبليغه فإن الأجل يحتسب بعد انقضاء أجل شهرين الممنوحة للمصالح المذكورة للفصل في الشكوى.

1- القرار رقم 89920 الصادر بتاريخ 1992/04/26، نشرة القضاة 1995، العدد 47 ص 171.

2- قرار مجلس الدولة رقم 085298 الصادر بتاريخ 2014/06/12 الغرفة الثانية، غير منشور.

-تجدر الإشارة أن الأجل المنصوص عليه في المادة 153 مكرر¹ قد تم تمديده لأجل شهرين حيث كان الأجل شهر واحد وذلك بعد تعديل المادة⁽¹⁾.

-أما المادة 154 نصت على الأجل في حالة المتابعات الجبرية و إجراء الحجوز، يمكن للمكلف بالضريبة الذي وقعت ضده هذه الإجراءات و أي حجز للمنقولات وغيرها من الأثاث المنقول كما سبق التفصيل هذا الإجراء في الفرع الثاني من المطلب الثاني الإجراءات الجبرية المتعلقة بتسوية المنازعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي من البحث محل الدراسة، ونصت المادة « بيث مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى».

-كما يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار أو إذا كان القرار لم يرضه أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد من إبلاغه بالقرار أو أجل شهر واحد من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب بالولاية للبت في الشكوى. وعلى سبيل المثال قرار مجلس الدولة رقم 25486 بتاريخ 2006/03/25⁽²⁾.

حيث ورد في منطوق هذا القرار مايلي«.....حيث أن المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه يجب أن تحرك الدعوى في مدة 4 أشهر ابتداء من استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، و أن قضاة أول درجة أخطأو في تطبيق القانون بتصريحهم بعدم قبول الدعوى، كون الدعوى الحالية تتعلق بالوعاء و ليست دعوى تحصيل حتى يطبق من شأنها مهلة شهر مما يعرض قرارهم للإلغاء و الفصل من جديد».

ثالثا: الشروط العامة و الخاصة الواجب توافرها في إدارة الضرائب.

نتناول في هذا البند الشروط الواجب توافرها في إدارة الضرائب لتتمكن من مباشرة الدعاوى الضريبية أمام الجهات القضائية المختصة بالفصل في النزاع الضريبي.

1/ الشروط العامة الواجب توافرها في إدارة الضرائب.

أ/ توقيع العرائض و المذكرات المقدمة بإسم الدولة ويقصد الأشخاص الاعتبارية المشار إليها سابقا في المادة 800 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية من قبل الممثلين القانونيين أي بإسم الأشخاص المكلفة قانونا

ب/ إعفاء الدولة و الولاية و البلدية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من وجوب التمثيل بمحامي أثناء الادعاء أو الدفاع أمام الجهات القضائية المختصة وذلك بنص المادة 827 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽³⁾.

1- المادة 153 مكرر¹ من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 51، من قانون المالية لسنة 2011، المعدلة بموجب المادتين 59 من قانون المالية لسنة 2017 و 21 من قانون المالية لسنة 2019.

2- قرار مجلس الدولة رقم 25486 الصادر بتاريخ 2006/03/25 مجلة مجلس الدولة، عدد 8، ص ص 190 و 191.

3- المواد 800 إلى 827 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

ج/ عندما تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية ذات الطبيعة الإدارية طرفا في الدعوى بصفقتها مدعي أو مدعي عليها تمثل بواسطة الوزير المعني، الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي ويقصد هنا الهيئات المذكورة مثال الدولة يمثلها الوزير، أما عن المؤسسة ذات الطبيعة الإدارية يمثلها الممثل القانوني لها. أما عن الممثل القانوني لإدارة الضرائب فقد نصت عليه المادة 81 فقرة 4، في حال رفع الطعن ضد رأي اللجان وللتذكير أن المادة 81 فقرة 4، قد تم إلغاؤها وذلك بموجب التعديلات التي خضعت لها هذه المادة في سنوات 2016 إلى 2018⁽¹⁾.

2/ الشروط الخاصة الواجب توافرها في إدارة الضرائب.

أ/ أن يكون رأي لجان الطعن غير مؤسس.

ونذكر هذه الشروط على سبيل التذكير لأنها مستخلصة من المادة 81 من القانون الإجراءات الجبائية و التي خضعت لعدة تعديلات أسفرت هذه التعديلات عن إلغاء هذه الشروط ، حيث كانت تنص هذه الأخيرة أن يقوم مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب في حالة تعليق تنفيذ رأي اللجنة إذا ما كان غير مؤسس قانونا شريطة أن يبلغ الشاكي بذلك ونذكر على سبيل المثال قرار لمجلس الدولة في هذا الخصوص قرار مجلس الدولة رقم 30134 المؤرخ في 14/06/2006⁽²⁾ حيث رفعت الدعوى من قبل مديرية الضرائب وكانت ترمي إلى إلغاء قرار اللجنة الولائية المحرر في 07/06/2004 و الذي أيد قرار لجنة الدائرة حيث ذكرت مديرية الضرائب أن قرار اللجنة غير مبني على سند قانون وذلك إستنادا للمادة 301 من قانون الضرائب المباشرة (الملغاة) و التي تجيز لمديرية الضرائب أن ترفع طعن أمام الغرفة الإدارية خلال شهر من النطق بالقرار إذا كان فيه خرق فادح للقانون، و عليه قضت الغرفة الإدارية لمجلس القضاء سيدي بلعباس برفض الدعوى لعدم التأسيس كون مديرية الضرائب لم توضح أين يمكن الخرق⁽³⁾.

ب/ الأجل القانونية لرفع الدعوى من قبل إدارة الضرائب.

وكما سلف الذكر بأن هذه المادة لم تعد سارية المفعول و هذه الإجراءات نوردها على سبيل التذكير، حيث كانت تنص هذه المادة بأن مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب لهم

¹- قانون 81 قانون الإجراءات الجبائية محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007 و المعدلة بموجب المادتين 43 من قانون المالية لسنة 2019 و 21 و 28 من قانون المالية لسنة 2016 و 48 من قانون المالية لسنة 2017 و المادة 51 من قانون المالية لسنة 2018

²- قرار رقم 30134 المؤرخ في 14/06/2006 مجلة مجلس الدولة، الجزائر، ، 2006، العدد 8، ص ص 197 و 198 و 199.

³- فوضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، ص 46-50

الحق في الطعن ضد آراء اللجان الإدارية أمام المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار قرارها.

ج/ الممثل القانوني الذي له الحق في رفع دعوى إدارة الضرائب.

نصت المادة 81 فقرة 4 في حالة الطعن ضد رأي اللجان بقولها «مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب يرفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ صدور ذلك الرأي، وهو ما نصت عليه أيضا المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية بذكرها لهذه الأطراف و إعطاءها الحق للطعن في قرار المحكمة الإدارية بالإستئناف.

المطلب الثاني: سير الدعوى الضريبية و صدور قرار المحكمة الإدارية.

تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري لأحكام قانون الإجراءات الجبائية في كل الأحوال التي ورد فيها نص خاص، و تحكم إجراءاتها الشريعة العامة أي الإجراءات المدنية و الإدارية في باقي الحالات و قد خص المشرع الجزائري الدعوى الضريبية و التحقيق فيها بجملة من الإجراءات الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول: إجراءات سير الدعوى الضريبية و التحقيق فيها.

تنطلق الدعوى القضائية في المجال الضريبي ابتداء من تاريخ التسجيل الأول أمام كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية.

أولاً: قيد الدعوى و تبليغ العريضة.

● **قيد العريضة :** تعتبر كتابة الضبط بمثابة الرابط الذي يجمع في اختصاصه بين المحطات الثلاثة المسيرة للتقاضي أمام المحكمة الإدارية و ذلك من مرحلة تقديم العريضة إلى النظر في الدعوى ثم الفصل فيها حيث تتلقى عريضة الدعوى و تقوم بتسجيلها في سجلات خاصة و ذلك حسب نص القانون 98-02⁽¹⁾ المحدث للمحاكم الإدارية حيث جاء فيه «يسلم كاتب ضبط المحكمة الإدارية و صلا بإيداع المقال يتكون من نسخة منه يوضع عليها ختم كتابة الضبط و تاريخ الإيداع مع بيان الوثائق المرفقة».

بالإضافة إلى وصل تسديد رسوم التسجيل و هذا ما فصلت فيه أيضا المواد 16 و 17 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽²⁾.

● **تبليغ العريضة:** يتم تبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق المحضر القضائي و يتم تبليغ مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة

¹- القانون رقم 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية، المؤرخ في 30 مايو 1998، الجريدة الرسمية 1998 رقم 37.

²- المواد 16 و 17 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

الضبط تحت إشراف القاضي المقرر وذلك بنظر المواد 838 و 839 و 841 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽¹⁾.

• **تعيين القاضي المقرر:** نصت المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽²⁾ على أنه يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد الدعوى بأمانة الضبط، يعين رئيس تشكيلة الحكم و القاضي المقرر بناء على ظروف القضية، ويحدد الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات و أوجه الدفاع، ويجوز أن يطلب من الخصوم كل مستند يفيد النزاع و يجوز لرئيس تشكيلة الحكم عندما تقتضي ظروف القضية أن يحدد فور تسجيل العريضة التاريخ الذي يختتم فيه التحقيق و يعلن الخصوم به عن طريق أمانة الضبط.

كما أضافت المادة 845 بأنه يتم تبليغ الطلبات و الأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم.

ثانيا: الصلح في الدعوى الضريبية.

تناوله المشرع الجزائري ضمن أحكام مواد متعددة من 970 إلى 974 حيث يجوز إجرائه في أي مرحلة تكون عليها الدعوى سواء بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم وبحصول الصلح يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحرير محضر يبين فيه ما وقع الاتفاق عليه و يأمر بتسوية النزاع و غلق الملف و يكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن⁽³⁾.

ثالثا: مرحلة التحقيق و تحرير التقرير.

تتميز إجراءات التحقيق في النزاع الضريبي بطابع حضوري، فعلى القاضي المقرر تبليغ كل مذكرة أو وثيقة من طرف إلى الطرف الآخر تحت طائلة بطلان الإجراءات، كما أن هناك إجراءات خاصة للتحقيق و ذلك تطبيقا لمقتضيات المادة 847 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽⁴⁾.

كما أن هناك إجراءات خاصة للتحقيق في القضايا الجبائية وهذا ما نصت عليه المادة 85 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية حيث ورد فيها « إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة»⁽⁵⁾.

1- المواد 838 و 839 و 841 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2- المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3- المواد 970 إلى 974 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة 847 من قانون الإجراءات الجبائية.

5- المادة 85 -1 معدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017.

في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله وتكون على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب يكون هذا العون غير العون الأول الذي أعد التقرير، يعين العون المكلف بمراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب.

القاضي الذي يأمر بهذا الإجراء يحدد فيه مهمة العون و المدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته يحزر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريراً يبين فيه ملاحظات الشاكي و نتائج المراقبة ويبيدي هذا الأخير رأيه⁽¹⁾ يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كاتبة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء

كما، تجدر الإشارة أن هذه المادة تكملت عن التحقيق الإضافي و هذا الإجراء كان منصوص عليه في المادة 84 فقرة 2 من نفس القانون⁽²⁾.

و قد تم إلغاء هذه المادة بموجب القانون المالية لسنة 2008 حيث أن المادة 85 في فقرتها الثانية كانت تحيل للمادة 84 فقرة 2 وتم الغاء هذه الفقرة.

و بالتمحيص في هذه المادة فإنها ذكرت إجراء مهم وهو الخبرة ويعد إجراء الخبرة من أهم وسائل التحقيق في مادة النزاع الضريبي و خاصة بعد صدور أحكام قانون المالية لسنة 1992 و الذي نص على أن توكل مهمة الخبرة للخبير المعين من الجهة القضائية، وكانت سابقاً توكل إلى عون من أعوان إدارة الضرائب⁽³⁾ كما أن كل التفاصيل المتعلقة بالخبرة من حالات الخبرة و تعيين الخبير و إجراءات سير الخبرة مفصلة في المادة 86 بموجب عشر فقرات في هذه المادة من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾.

رابعاً: اطلاع محافظ الدولة عن القضية.

عندما تكون القضية مهينة للفصل و تفتضي القيام بتحقيق عن طريق الخبرة أو ساع الشهور أو غيرها من الإجراءات يرسل الملف إلى المحافظ الدولة لتقديم التماساته بعد دراسة هذا الملف من قبل القاضي المقرر حسب نص المادة 846 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

خامساً: انتهاء التحقيق و إجراء المداولة.

1- فاطمة الزهراء عربوز، المرجع السابق، العدد 16.

2- فوضيل كوسة، الدعوى الضريبية و اثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، ص ص 70 و 71

3- المادة 57 من القانون رقم 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 و المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حيث تم الغاءه هذه الأخيرة بموجب هذا القانون.

4- المادة 86 الفقرة من 1 إلى 10 من قانون الإجراءات الجبائية تفصل في إجراءات الخبرة و كل ما يتعلق بها.

نصت المادة 89 قانون الإجراءات الجبائية «بيث في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية و الإدارية طبقاً لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية»⁽¹⁾.

و بالتالي فالقضية في المحكمة الإدارية إجراءات الفصل فيها تبدأ من الجدولة إلى سير الجلسة و صدور الحكم و تبليغه.

-الجدولة يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية و يقوم بإبلاغ محافظ الدولة بذلك و يتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة لعشرة أيام قبل الجلسة على الأقل و ذلك حسب المادتين 87 و 876 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

-وأثناء سير الجلسة يقوم القاضي المقرر بتلاوة تقريره المعد حول القضية، كما يمكن للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيماً لطلباتهم الكتابية، كما يمكن لرئيس الجلسة الإستماع إلى أعوان الإدارة و دعوتهم لتقديم توضيحات و ذلك حسب نص المادتين 884 و 887 .

أما بخصوص دور محافظ الدولة فقد نصت عليه المواد 885 و 889 فإن القاضي المقرر يحيل الملف و جوباً برفقة التقرير و الوثائق المرفقة لتقديم تقرير مكتوب خلال أجل شهر من تاريخ استلامه الملف و يجب عليه إعادة الملف و الوثائق المرفقة إلى القاضي المقرر في أجل شهر، و يقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب. يتضمن عرض اللوائح و الأوجه المثارة و الحلول المقترحة للنزاع كما يمكن لهذا الأخير أن يبدي ملاحظاته خلال الجلسة⁽²⁾.

الفرع الثاني: الفصل في النزاع و صدور قرار المحكمة الإدارية وأثاره.

نصت المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أن تطبق مقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحكمة الإدارية و تضمنت هذه المواد كيفية صدور الحكم شكلاً وكذلك محتواه .

أولاً: صدور الحكم.

يصدر الحكم الفاصل في النزاع أغلبية الأصوات و يتم النطق في الحال أو في تاريخ لاحق شريطة أن يبلغ الخصوم بهذا التاريخ في الجلسة، و لا يتم التأجيل إلا إذا

¹ - المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادتين 32 من قانون المالية لسنة 2008 و المادة 51 من قانون المالية لسنة 2017.

² - المواد 897-899 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

إقتضت الضرورة ذلك، و لا يتعدى هذا التمديد أجال الجلستين، ويتم النطق بالحكم علنيا أو تقتصر التلاوة على منطوق الحكم فقط، و ذلك من قبل رئيس الجلسة و بحضور قضاة التشكيلة⁽¹⁾.

ثانيا: شكل الحكم و مضمونه.

يسبق الحكم في الدعوى الإدارية بكلمة يقرر وذلك وفق نص المادة 890 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و يجب أن يشتمل تحت طائلة البطلان عبارة الجمهورية الديمقراطية الشعبية، و بإسم الشعب

كما يجب أن يتضمن البيانات المنصوص عليها في المادة 277 من نفس القانون. و لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد و تسببه و يقصد بها ذكر الوقائع، النصوص القانونية المطبقة، ادعاءات الخصوم، و وسائل دفاعهم حسب نص المادة 277 من نفس القانون.

كما يتم الإشارة إلى الوثائق المعتمد عليها و أن يتم الإستماع إلى محافظ الدولة، و عند الاقتضاء الخصوم و ممثلهم إذا ما تم الاستماع إليهم حسب المادة 889⁽²⁾. يتم التوقيع على أصل الحكم من قبل الرئيس و أمين الضبط و القاضي المقرر عند الإقتضاء و إذا تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدره و أمين الضبط يعين رئيس الجهة القضائية المعنية بموجب أمر، قاضي آخر و أمين ضبط آخر ليقوم بذلك حسب نص المادتين 278 و 279 من نفس القانون⁽³⁾.

ثالثا: تبليغ قرار المحكمة الإدارية.

يتم تبليغ الأحكام و الأوامر إلى الخصوم بموطنهم عن طريق المحضر القضائي، و يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط، و ذلك ما نصت عليه المادتين 894 و 895 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

نلاحظ أن المشرع الجزائري قد خصص هذه العملية للمحضر القضائي و على هذا الأساس نستنتج أن الطرف الذي كان الحكم لصالحه يسعى لتبليغه و ذلك بغرض التنفيذ.

رابعا: آثار القرار الصادر عن المحكمة الإدارية.

تتمثل آثار القرار القضائي الفاصل في الدعوى و الضريبية بتمتعه بحجية الشيء المقضي فيه، و ذلك من حيث آثاره على الطرفين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب.

1- المواد 270 إلى 274 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2- المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3- المادتين 278 و 279 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

يتمتع قرار المحكمة بحجية الشيء المقضى فيه إذا لم يطعن فيه خلال الموعد القانوني مما يؤدي إلى حرمان أطراف الدعوى من اللجوء إلى القضاء ثانية في نفس الموضوع و نفس الوقائع⁽¹⁾.

أثار القرار بالنسبة لطرفي الدعوى.

تتمثل هذه الأثار في تنفيذ الحكم لأنه بعد تسجيله بأمانة الضبط تسلم نسخة تنفيذية أو نسخة عادية لكل من طرفي الخصومة، أما النسخة التنفيذية تكون ممهورة بالصيغة التنفيذية وذلك بالنسبة للطرف الذي يصدر الحكم لصالحه، و يكون حكم المحكمة الإدارية قابل للتنفيذ بمجرد تبليغه، فالاستئناف لا يوقف التنفيذ، باستثناء المعارضة التي يكون لها أثر موقف لإجراءات التنفيذ وذلك حسب نص المواد 894 و 895 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽²⁾.

بالإضافة للأثر المتعلق بسند التنفيذي هناك أثار أخرى تتصرف إلى منطوق الأحكام الإدارية.

كما نصت أيضا المادة 98 من قانون الإجراءات الجبائية على استرجاع⁽³⁾ مصاريف الدعوى لتكون على عاتق الطرف الذي خسر دعواه بنص العبارة « ليس للمكلف بالضريبة أن يطلب استرجاع مصاريف أخرى ومنحه تعويضات عن خسائر أو غيرها من التعويضات».

ونصت الفقرة الثانية من نفس المادة « يتحمل الطرف الذي ترد دعواه مصاريف الخبرة، غير أنه عندما يحصل أحد الطرفين على جزء من مطلبه فإنه يشارك في المصاريف حسب النسب التي يحددها القرار القضائي مع مراعاة حالة الخلاف عند بداية الخبرة».

ومعنى هذه المادة أنه يحق للطرف الذي كسب الدعوى أن يسترجع مصاريف الخبرة فقط و ليس له الحق في استرجاع المصاريف الأخرى.

كما فصلت هذه المادة أن الخبرة عندما يحصل الطرف الذي صدر القرار لصالحه في جزء من مطلبه فإنه يتحمل جزء من المصاريف حسب النسب التي يحددها القرار. وهذا ما نصت عليه المادة 100 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة الأولى « تتكفل بالتخفيضات المكتسبة على اختلاف أنواعها و المصاريف المسددة للمكلف بالضريبة، وهذا على عاتق الإدارة»

1- حسين فريحة، اجراءات المنازعات الضريبية، ص 119.

2- المادة 894 و 895 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3- المادة 98 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

تتكفل الخزينة بالتعويضات إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم أو غرامات حصلت لفائدة الدولة أو الصندوق المشترك للجماعات المحلية إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم تستوجب اقتطاعا مقابل مصاريف الإدراج لحكم عديمي القيمة لفائدة هذه الهيئة».

وتعني هذه المادة أنه في حالة صدور قرار من قبل المحكمة الإدارية يقضي بالتخفيضات المكتسبة أي المحصلة على اختلاف أنواعها و المصاريف التي يقضي بها القرار لصالح المكلف بالضريبة لا تتحملها إدارة الضرائب في حالة ما إذا كانت هذه الحقوق حصلت لفائدة الدولة فإن الخزينة العمومية هي التي تتحملها.

أما عن الحالة الثانية يتعلق الأمر بضرائب أو رسوم أو غرامات تستوجب مصاريف الإدراج لفائدة الصندوق المشترك لجماعات المحلية فإن مصاريف الإقتطاع تتحملها هذه الأخيرة.

كما نصت الفقرة الثانية من نفس المادة أنه إذا نص قرار المحكمة الإدارية أن تكون هناك تخفيضات للضرائب أو الرسوم المتنازع عليها لصالح المكلف بالضريبة فيترتب على ذلك شهادات يعدها مدير الضرائب وتصنف على أساس الوثائق الثبوتية لدى أعوان مصلحة التحصيل⁽¹⁾.

كما نصت في نفس السياق المادة 404 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة « ينتج قانونا عن إلغاء أو تنزيل الضريبة المتنازع فيها منح كلي أو نسبي بحكم عديم القيمة بمبلغ العقوبات و تعويضات التأخير الملقاة على عاتق المشتكي، وكذا المصاريف المترتبة عن المتابعات في حالة ما إذا منح الإلغاء التام للضريبة المفروضة»⁽²⁾.

وباعتبار أن عقوبات التأخير تتعلق أساسا بالتأخير في دفع الضريبة فالمنطق يؤول بنا إلى فكرة سقوط الأصل يسقط معه الفرع، و في حالة الإلغاء الكلي للضريبة فإنه كل ما يتعلق بها من عقوبات و غرامات التأخير تسقط وكذلك مصاريف المتابعة المحتسبة على عاتق المكلف بالضريبة تأخذ هذا المجرى بنفس القاعدة و تشير في هذا الصدد بأن الأحكام الواردة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تعمم على جميع أنواع الضرائب كل ما يخص هذه القاعدة.

وباستكمال الإجراءات أمام المحكمة الإدارية وفي سياق الدعوى الضريبية أمام مختلف الجهات القضائية المختصة بنظرها نتناول في المبحث الثالث مجلس الدولة كهيئة مختصة .

يعتبر مجلس الدولة أعلى هيئة في نظام القضاء الإداري و هو تابع للسلطة القضائية، و يمثل الدرجة الثانية في هرم القضاء الإداري في جميع الدعاوى الإدارية بما

1- المادة 100 و 201 من قانون الإجراءات الجبائية

2- المادة 404 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

فيها دعاوى الضريبية، وله اختصاص كجهة استئناف للفصل في القرارات الصادرة ابتدائياً عن المحاكم الإدارية، كما يعتبر جهة نقض للفصل في الطعون المرفوعة ضد القرارات و الأحكام الصادرة ابتدائياً و نهائياً عن المحاكم الإدارية. كما ينظر مجلس الدولة أيضاً في الطعون ضد القرارات الصادرة عنه وعن المحاكم الإدارية بطرق الطعن العادية و الغير العادية مثل المعارضة اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، التماس إعادة النظر.

المبحث الثالث: المنازعة الضريبية أمام مجلس الدولة

ويختص مجلس الدولة بالفصل في المنازعة الضريبية حيث يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمامه وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و النصوص الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية وكذلك القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30/05/1998 المتعلق باختصاص مجلس الدولة⁽¹⁾ وتنظيم عمله و المعدل بموجب القانون العضوي 11-13 المؤرخ في 26/07/2011 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيم عمله⁽²⁾.

وستعرض لإختصاص مجلس الدولة في نظر القضايا المتعلقة بالضرائب في مطلبين يتعلق الأول بإختصاصه كجهة إستئناف وكجهة تنظر في الطعن بالنقض في المطلب الثاني

المطلب الأول: إستئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة.

يختص مجلس الدولة كجهة إستئناف للأحكام و الأوامر الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية،

¹- قانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30/05/1998 المتضمن اختصاص مجلس الدولة وتنظيم عمله.
²- القانون العضوي 11-13 المؤرخ في 26/07/2011 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيم عمله و الذي عدل بعض الأحكام قانون 98-01.

و يختص مجلس الدولة أيضا في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة ، وهكذا قد وضع القانون قاعدة عامة ينشأ بموجبها اختصاص مجلس الدولة وذلك بنظر المواد الأساسية التي تتعلق بالاستئناف و هي المواد من 949 إلى 952 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المادة 10 من القانون العضوي 98-01 المعدلة بموجب المادة 2 من القانون العضوي 11-13 ، وكذلك القانون 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية حيث نص في نفس السياق في المادة الثانية منه في الفقرة الثانية « بأن أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة مالم ينص القانون على خلاف ذلك ».

أما بالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية تكلم أيضا عن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وذلك بموجب المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

الفرع الأول: إجراءات الإستئناف و أجالها.

الاستئناف أمام مجلس الدولة كسابقه من جهات التقاضي أمام القضاء الاستعجالي و المحاكم الإدارية يخضع لإجراءات منظمة بنصوص قانونية يتوجب اتباعها تحت طائلة البطلان إذا ما نص القانون على ذلك.

أولا: إجراءات الاستئناف.

1/ **قيد العريضة.** يرفع الطعن بالاستئناف بواسطة عريضة تسجل بأمانة ضبط مجلس الدولة و يقوم أمين الضبط بقيد القضية و إعطائها الرقم التسلسلي في السجل الخاص بالقيد و ضبطها بتاريخ، و يقدم للمستأنف وصل بالاستلام.

2/ **رسوم التسجيل:** لتسجيل الطعن بالاستئناف من طرف المستأنف⁽²⁾.

فقد نصت على هذه الإجراءات المادة 904 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في القسم الأول بعنوان افتتاح الدعوى، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المادة أحوالت إلى تطبيق أحكام المواد 815 إلى 825 في كل ما يتعلق بإجراءات افتتاح الدعوى أمام مجلس الدولة، و للتذكير إن هذه المواد وردت في باب الإجراءات أمام المحكمة الإدارية.

حيث نصت المادة 823 أنه في حال قيد العريضة في سجل خاص بالقيد لدى أمانة الضبط فإنه يسلم وصل بالإيداع للشخص المعني .

1- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ص ص 169 و 170 و 171.
2- حسين فريحة، اجراءات المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 134.

أما نص المادة 824 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نصت على القيد بالسجل الخاص بقيد العرائض، أما المادة 821 فقد نصت على دفع الرسوم القضائية الخاصة بالتسجيل ما لم ينص القانون على خلاف ذلك(1).

وكمثال لضرورة التمسك بهذه الإجراءات تحت طائلة البطلان، نذكر قرار مجلس الدولة رقم 006257 الصادر بتاريخ 2003/01/21 و الذي جاء في منطوقه «حيث أنه طبقا لمقتضيات المادة 241 من قانون الإجراءات المدنية يجب لقبول عريضة الاستئناف شكلا أن يرفق بها الإيصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداعه، حيث أنه دراسة أوراق الملف وجدت خالية من الوصل مما يفيد أن المستأنف قد سدد الرسم القضائي المنصوص عليه، و في هذه الحالة التصريح بعدم قبول الاستئناف شكلا(2).

3/ شكل عريضة الاستئناف: و بالرجوع إلى نص المادة 904 عن طريق الإحالة أنه في كل ما يتعلق بعريضة افتتاح الدعوى تحيل للمواد من 815 إلى 826، حيث نصت المادة 816 «يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من هذا القانون، وقد تم التفصيل في هذه المادة في بحثنا هذا محل الدراسة في المبحث المتعلق بالقضاء الاستعجالي في المطلب الثاني الشروط المتعلقة بالعريضة وإجراءات التحقيق حيث تكلمنا في الفرع الأول عن الشروط المتعلقة بالعريضة وشكل العريضة(3)

4/ توقيع العريضة من قبل المحامي: يجب أن تكون عريضة الاستئناف موقعة من قبل محامي معتمد لدى مجلس الدولة و إلا كان القرار غير مقبول و فقا لأحكام المادة 905 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، باستثناء الأشخاص المنصوص عليها في المادة 800 من نفس القانون.

- و قد عدت هذه المادة الهيئات العمومية و الأشخاص الذين يحق لهم تمثيلهم أمام الجهات القضائية و لا يشترط المحامي.

- يجب أن يتضمن الاستئناف عرضا موجزا للوسائل و الأدلة و الطلبات التي يريدتها الخصم للحصول على حقه من خلال الطعن أمام مجلس الدولة .

- يجب أن تكون عريضة الطعن بالاستئناف بنسخ حسب عدد الأطراف المستأنف ضدهم، طبقا لنص المادة 541 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية،

- استئناف الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع يجب أن تكون مقيدة باستئناف الحكم الفاصل في الموضوع و يتم الاستئناف بعريضة واحدة حسب نص المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

1- المواد 815 و 821 و 824 و 825 و 904 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2- قرار مجلس الدولة، رقم 006257 الصادر بتاريخ 2003/01/21 الغرفة الثانية(غير منشور)

3 - البحث محل الدراسة، المبحث المتعلق بالدعوى الضريبية أمام القضاء الاستعجالي، المطلب الثاني الشروط المتعلقة بالعريضة وإجراءات التحقيق الفرع الأول الشروط المتعلقة بالعريضة، ص67

ثانياً: أجال الاستئناف أمام مجلس الدولة.

حدد المشرع الجزائي الأجال للمتقاضين لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، فقد حددت الأجال بشهرين ابتداء من تاريخ تبليغ الحكم الصادر للمحكمة الإدارية وذلك حسب نص المادة 950⁽¹⁾ من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و بالرجوع لنص هذه المادة فإن أجل شهرين لا يطبق على كل الحالات

ومنها يمكن أن نذكر:

-الدعوى الإستعجالية لها أجل شهرين لإستئناف الأوامر الإستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة.

وتسرى آجال باستئناف هذه من يوم تبليغ الأحكام أو الأوامر، والاستئناف الفرعي له ارتباط في مواعده بقبول الاستئناف الأصلي.

-حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم استئنافه فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة و يحتسب الميعاد لتقديم طلب الاستئناف طبقاً لأحكام المادة 319⁽²⁾ قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

-أما بالنسبة للمقيمين في الخارج فميعاد تقديم طلبات الإستئناف هو ثلاثة أشهر طبقاً لنص المادة 404 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

-أما بالنسبة لاحتساب أجل شهرين إذا صادف آخر يوم عطلة رسمية يتوقف اللإحتساب إلى يوم عمل بعد انتهاء العطلة.

وكذلك طلب المساعدة القضائية يوقف إحتساب الأجال وفقاً للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، وذلك حسب نص المادة 405 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽³⁾

وذلك ما أكدته قضاء مجلس الدولة في قرار له رقم 068842 الصادر بتاريخ 2012/02/16 بين مديرية الضرائب بولاية النعامة و شركة الطاقة المسماة «الطاقة سود» حيث قضى مجلس القضاء بسعيدة لعدم قبول الدعوى شكلاً، لوقوعها خارج الأجال القانونية، ثم أعيد تسجيل نفس القضية أمام مجلس القضاء وتم رفضها لسبق الفصل فيها..⁽⁴⁾

الفرع الثاني : أثار الاستئناف أمام مجلس الدولة.**أولاً : الفصل في الاستئناف:**

1 - المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 - المادة 319 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 - المادة 405 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4 -قرار مجلس الدولة رقم 068842 الصادر بتاريخ 2012/02/16

إذا رأى المستشار المقرر أن القضية أصبحت مهينة للفصل فيها، فإنه يودع تقريره و يحيل الملف إلى النيابة العامة ليطلع عليه محافظ الدولة، و ليقدّم تقريره خلال شهر من تاريخ استلام تقرير رئيس الجلسة، و يودع مع ملف الاستئناف طبقاً لأحكام المواد من 897 إلى 900 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و بعد انتهاء المدة الممنوحة لمحافظ الدولة لتقديم مذكراته سواء قدمها أو لم يقدمها فإنه يتم تحديد جلسة النظر في الطعن بالاستئناف وذلك بالاتفاق بين المستشار المقرر و رئيس الغرفة، يأمر في حالة أمين الضبط بتبليغ محافظ الدولة و الخصوم أو محاميهم بموجب رسالة موصي عليها.

الجلسات تكون علنية ما لم يقرر مجلس الدولة سريتها طبقاً لنص المادة 7 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية « الجلسات علنية ما لم تمس العلنية بالنظام العام أو الآداب العامة ».

يقدم الخصوم أو المحامين ملاحظاتهم الشفوية بصفة موجزة، يقدم محافظ الدولة رأيه طبقاً لنص المادتين 884 و 885 وذلك بعد تلاوة التقرير من قبل المستشار المقرر، ثم تحال القضية للمداولة ليصدر في ذلك المستشار المقرر قراره في جلسة علنية (1).

ثانياً: التصدي للنزاع من جديد:

يؤدي الاستئناف إلى عرض النزاع من جديد من حيث الوقائع و القانون و يتمتع قضاة الاستئناف بنفس سلطات قضاة الدرجة الأولى، فيتمكن أطراف النزاع الضريبي سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية بتقديم طلباتهم و دفعوهم من جديد و كأن لم تكن القضية مطروحة سابقاً أمام المحكمة الإدارية.

إن قضاة الاستئناف يمكنهم النظر في الطلبات حتى ولو لم تنظرها لجهة الابتدائية، و كما يمكنهم إحالة الخصومة الضريبية من جديد إلى المحكمة الإدارية الابتدائية (2).

ثالثاً/ الطعن بالاستئناف ليس له أثر موقوف للتنفيذ:

بالرجوع إلى نص المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية «الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقفاً» الاستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، فبمجرد صدور الحكم الابتدائي يكون مههور بالصيغة التنفيذية و تسلم الطرف الذي صدر الحكم لصالحه (3).

رابعاً/ تأثير الحكم القضائي الضريبي على الجانب المادي:

وهذا طبقاً لنص المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية « يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها» و مثال ذلك قرار

1 - أمزيان عزيز، ص ص 98 و 99.

2 - محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق جامعة الجزائر، سنة 2009، ص 110.

3 - المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

مجلس الدولة رقم 025899 الصادر بتاريخ 2005/07/12 عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء برج بوعريرج حيث أن المدعو (ب ع) يلتمس وقت تنفيذ القرار الإداري الذي صدر ضده و إلزامه بأداء مبلغ الضريبة المقدرة بـ 38.000.00 دج، و احتياطاً تعيين خبير

و إستناد المستأنف على نص المادة 913 كون أن تنفيذ القرار يعرضه لخسارة مالية لا يمكن تداركها،

وقضى مجلس الدولة بخلاف ذلك، باعتبار أن المبلغ لا يعرضه لخسارة مالية لا يمكن تداركها بمعنى الدفع لا يتوافق مع الشرط المنصوص عليه في المادة المذكورة (1). كما ورد في نفس المادة أي المادة 913 شرط مقترن بوقف التنفيذ لكون المستأنف يتعرض لخسارة مالية مؤكدة وهو شرط «و عندما تبدوا الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف».

بمعنى أن المجلس القضائي يقضي بوقف التنفيذ وذلك إذا تبين أن الأسباب التي بني عليها الاستئناف جدية و ممكن أن تتصرف إلى إلغاء القرار المستأنف.

إضافة إلى ما سبق ذكره عن اختصاص مجلس الدولة كجهة استئناف يختص أيضا في الطعن بالنقص للأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة نهائية، أي يختص بطرق الطعن الغير العادية طبقا لنص المادة 959 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، كما تحدثت المادة 358 من نفس القانون عن أوجه الطعن

أما بالنسبة لاختصاصه في المنازعة الضريبية، نجد أن قانون الإجراءات الجبائية تضمن أحكام موسعة و عامة و في هذه الحالة فإنه يمكن اللجوء إلى الطعن بالنقص في المواد الضريبية بناء على نص المادة 11 من القانون العضوي 98-01 حسب نص المادة «يختص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقص في الأحكام الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية» (2).

المطلب الثاني: الطعن بالنقص ضد قرار مجلس الدولة.

وسنتناول بالتفصيل في هذا المطلب كل ما يتعلق بالإجراءات و شروط الطعن بالنقص إلى سير الجلسات و الفصل في الدعوى و الآثار المترتبة على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة بعد الطعن بالنقص في ثلاث فروع

الفرع الأول: إجراءات و شروط الطعن بالنقص.

1 - قرار مجلس الدولة رقم 025899 الصادر بتاريخ 2005/07/12 الغرفة الخامسة، غير منشور.
2 - المواد 358 و 959 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

للتفصيل في إجراءات و شروط الطعن بالنقص أمام مجلس الدولة فقد تناولتها المواد 557 إلى 569

و نستخلص منها جملة من الشروط والإجراءات:

- يكون الطعن بالنقص ضد القرارات الصادرة في آخر درجة من جهات القضائية الإدارية.
- يرفع الطعن بالنقص بموجب عريضة حسب المادة 560 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽¹⁾.
- عريضة الطعن بالنقص كغيرها من العرائض أمام الجهات القضائية الإدارية يجب أن تحترم الشكليات المنصوص عليها ، ولذلك نصت المادة 565 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على شكليات الطعن بالنقص يجب أن تتضمن البيانات التالية:
 - اسم و لقب و موطن الطاعن و إذا تعلق الطعن بالشخص المعنوي يجب بيان سميته و طبيعته و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
 - اسم و لقب و موطن المطعون ضده أو ضدهم ، إذا تعلق الطعن بشخص معنوي يجب تبيان تسميته و مقره الاجتماعي.
 - تاريخ و طبيعة القرار المطعون فيه،
- بالإضافة إلى ما ورد في نص المادة 566 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تحت طائلة عدم القبول شكلا إرفاق المستندات و الوثائق المذكورة ، وصل التسجيل ، التبليغ.
- يوقع المحضر حسب الحالة من طرف أمين الضبط و تسلم نسخة إلى الشخص الطاعن يعرض تبليغه للمطعون ضده⁽²⁾ .
- تكون إجراءات أمام المحكمة العليا كتابية حسب نص المادة 557 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽³⁾.
- تمثيل الخصوم أمام المحكمة العليا من طرف محامي و جوبي باستثناء الدولة ،الولاية، البلدية و المؤسسات العمومية ذات الطبيعة الإدارية التي تعفى من التمثيل بمحامي.
- لا يمكن تمثيل الخصوم أمام المحكمة العليا إلا بموجب محامين معتمدين أمام المحكمة العليا تحت طائلة عدم قبول الطعن بالنقض
- يكون مجلس الدولة مختص بالنظر في الطعن بالنقص يجب أن يكون في هذه الحالة قرار قضائي صادر عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة بنص المادة 903 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽¹⁾.

1- المادة 560 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 - المادة 562 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 - المادة 557 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

الفرع الثاني: الأجل و سير الجلسات.

أولاً: الأجل.

يرفع الطعن بالنقص في أجل شهرين، يبدأ من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم المطعون فيه إذا تم شخصياً.

و يمدد أجل الطعن بالنقص إلى ثلاثة أشهر إذا تم التبليغ الرسمي في موطنه الحقيقي أو المختار حسب نص المادة 354 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

كما تحدثت المادتين 356 و 357 عن توقيف سريان أجل الطعن بالنقص في حالة طلب المساعدة القضائية، أو أجل لإيداع المذكرة الجوابية، و يستأنف سريان الأجل ابتداء من تاريخ تبليغ المعني بقرار مكتب المساعدة القضائية بواسطة رسالة مضمنة، أو من تاريخ إيداع المذكرة الجوابية في حالة طلب أجل إيداع المذكرة الجوابية.

كما أضافت نص المادة 404 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية عن تمديد الأجل لمدة شهرين بالنسبة للأشخاص المقيمين بالخارج.

أما المادة 405 فقد فصلت في كيفية احتساب الأجل وذلك بعدم إحساب يوم التبليغ و يوم انقضاء الأجل وكذلك فصلت في أيام العطل و الأعياد الرسمية و الراحة الأسبوعية طبقاً للنصوص المعمول بها⁽²⁾.

كما جاء في المادة 563 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، يلزم الطاعن بتبليغ المطعون ضده خلال شهر واحد من تاريخ التصريح بالطعن بالنقص، وللطاعن أجل شهرين ابتداء من تاريخ التصريح بالطعن بالنقص لإيداع عريضة أمام ضبط المحكمة العليا أو المجلس القضائي.

يجب على الطاعن أن يبلغ المطعون ضده نسخة من محضر التصريح و يعرض فيها الأوجه القانونية لتأسيس طعنه وذلك تحت طائلة عدم قبول الطعن بالنقص شكلاً⁽³⁾.

ثانياً: سير الجلسات.

حسب المواد 569 إلى 578 عند انتهاء الأجل القانونية المحددة للأطراف لإيداع مذكراتهم، يرسل أمين الضبط الرئيسي للمجلس القضائي ملف القضية إلى أمين الضبط الرئيسي للمحكمة العليا الذي يحوله بدوره إلى رئيس الغرفة المعنية.

-يعين رئيس الغرفة مستشار مقرر مكلف بإعداد تقرير كتابي وإرسال ملف القضية إلى النيابة العامة لتقديم طلباتها الكتابية حول أوجه الطعن.

1 - فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 189 و 190.

2 - المواد 356 و 357 و 404 و 405 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 - المادة 563 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

-يمكن للمستشار المقرر أن يسمح للطاعن أن يرد على مذكرة الجواب الخاصة بالمطعون ضده، في أجل لا حق، و يمكن أن يطلب من الخصوم أي وثيقة يراها ضرورية للفصل في الطعن بالنقص.

-عندما يرى المستشار المقرر القضية مهيئة للفصل، يودع تقرير كتابي و يصدر أمر بإبلاغ النيابة العامة و يمنحها أجل شهر لتقديم طلباتها و إرجاع ملف القضية إلى المستشار المقرر.

-يبلغ الخصوم و محاموهم عن طريق إشعار ب 15 يوم قبل انعقاد الجلسة، كما أن المحامون الذين يرغبون في تقديم ملاحظات شفوية أن يقدموا طلبا لرئيس التشكيلة ثلاث أيام على الأقل قبل الجلسة.

-تعقد الجلسات علنية ما لم تقرر المحكمة خلاف ذلك، كما تعقد الجلسات بحضور ممثل النيابة العامة، و توضع القضية للمداولة و ذلك بعد تقديم الخصوم ملاحظاتهم للنيابة (1).

الفرع الثالث: أثار الطعن بالنقص .

أولا / الطعن بالنقص لا يوقف التنفيذ:

الطعن بالنقص ليس له أثر موقوف، يمكن القيام بإجراءات التنفيذ بمجرد انتهاء الأجل الممنوحة في محضر التبليغ الرسمي، إلا أنه هناك إنشاء أنه يمكن وقف تنفيذ الحكم أو القرار في المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهليتهم، و في دعاوى التزوير نص المادة 361 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية(2).

ثانيا / إعادة الأطراف إلى حالة قبل صدور القرار:

إذا تم نقص الحكم المطعون فيه من قبل مجلس الدولة فإنه لا يعيد النظر في القضية فإنما يتم إحالتها إلى جهة قضائية معينة و قد يتم النقص دون إحالة.

الحالة الأولى: حالة الإحالة .

يقوم مجلس الدولة بإحالة الملف إلى نفس الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المطعون فيه أو إلى جهة قضائية أخرى بنفس نوع و درجة الجهة التي أصدرت الحكم ضد المطعون فيه طبقا لنص المواد 364 و 367.

الحالة الثانية: النقص بدون إحالة.

تنص المادة 365 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية «إذا كان قرار المحكمة العليا فيما فصل فيه من نقاط قانونية لا يترك من النزاع ولا يتطلب الحكم فيه فإن النقص يكون بدون إحالة».

1 - المواد 569 إلى 578 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 - فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ص 192.

كما يجوز كذلك النقص بدون إحالة و الفصل في النزاع نهائيا عندما يكون قضاة الموضوع قد عاينوا

و قدروا الوقائع بكيفية تسمح للمحكمة العليا أن تطبق القاعدة القانونية الملائمة. يجوز للمحكمة العليا أن تمدد النقص بدون إحالة إلى أحكام سابقة للحكم و القرار المطعون فيه إذا ترتب على نقضها إلغاء تلك الأحكام بالتبعية و في هذه الحالة يكون قرار المحكمة العليا قابل للتنفيذ⁽¹⁾

و خلاصة القول أن اختصاص مجلس الدولة كجهة نقص بالنسبة للأحكام النهائية الصادرة في دعاوى المنازعات الضريبية تجد أساسها في القواعد العامة أي قانون إجراءات المدنية و الإدارية و ذلك في غياب أحكام خاصة بالنقص في قانون الإجراءات الجبائية لأنه في هذه الحالة تسري عليها أحكام المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية « ترفع الدعاوى وجوبا أمام المحكمة الإدارية في مادة الضرائب و الرسوم أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان رفض الضريبة أو الرسم» و بهذا فإن اختصاص مجلس الدولة كجهة نقص يتبع وجوبا اختصاص المحاكم الإدارية⁽²⁾.

بالإضافة إلى ما فصلنا من إجراءات التقاضي أمام مختلف الجهات القضائية المختصة بالدعاوى الضريبية يجدر بنا الإشارة إلى أن الطعن أمام الجهات القضائية يكون بطرق عادية و هي المعارضة و الاستئناف و طرق الطعن الغير العادية هي الطعن بالنقص التماس إعادة النظر اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، كما أننا لم نتناولها بالتفصيل من ناحية المعارضة و التماس إعادة النظر و اعتراض الغير الخارج عن الخصومة لأنه قلما تكون الدعاوى محل هذه الإجراءات.

استخلصنا مما تمت دراسته في الفصل المتعلق بالتسوية القضائية للمنازعة الضريبية فهي تخضع لمجموعة من الضوابط الموضوعية و الإجرائية التي لا بد من مراعاتها و احترامها من قبل أطراف المنازعة الضريبية بغية الوصول إلى أحكام و قرارات فاصلة في النزاع، و بذلك تجتنب الدعاوى المرفوضة شكلا و ضياع المزيد من الجهد و الوقت.

سلك المشرع الجزائري منهج التقاضي على درجتين في جميع الدعاوى التي تخضع لاختصاص الجهات الإدارية و بالتالي فإن الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية و المتعلقة أساسا بالمنازعة الضريبية أحكاما ابتدائية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة، و مجلس الدولة باعتباره قاضي من الدرجة الثانية فإنه يتدخل في المنازعة الضريبية بعد

1 - المواد 364 و 365 و 367 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.
2 - فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، ص 194.

استئناف الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية و إذا كان القرار الصادر عن مجلس الدولة يعتبر قرار نهائياً يترتب عليه إنهاء المنازعة الضريبية إلا في حالة توافر شروط الطعن بالنقص.

وفي ختام بحثنا هذا وبعد أن تعرفنا على الأهمية البالغة للضريبة من الناحية الاقتصادية نظرا لكونها موردا قيما من موارد الخزينة العمومية، فهي تمس كافة النشاطات التي تعود بالفائدة المادية على لأفراد، على إختلاف مصادر مداخيلهم وعلى إختلاف أشكالها .

إبتداء من حقوق الطابع كإسهام رمزي إلى حقوق التسجيل وبقدر ما تمس رقم الأعمال بالنسبة للتجار فهي تمس أيضا الدخل البسيط للمواطن بقدر إسهامه .

ويعد الإطار القانوني للنزاع الضريبي من جانب آخر أحد المواضيع المهمة ، نظر لتعلقه بصفة مباشرة بالحالة المادية لكافة أفراد المجتمع ولتنوع قوانين الضرائب وتعقيدها من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، إلى قانون الرسوم على رقم الأعمال و قانون الضرائب غير مباشرة، قانون التسجيل، قانون الطابع وقانون الإجراءات الجبائية.

ومن مميزاته أنه يمر بمراحل متعددة تبدأ من الحلول الودية أو ما يعرف بالطعن الإداري المسبق لدى إدارة الضرائب ،وهو إجراء ضروري وجبري في نفس الوقت لحل النزاع وديا، وله مجموعة من القواعد الإجرائية الواجب إتباعها من تسجيل الشكوى إلى التحقيق فيها واستدعاء المكلف بالضريبة ،وصولاً إلى اتخاذ القرار فيها الذي قد يصل إلى الإعفاء من الضريبة في حالة الخطأ أو التخفيف منها في حالات سوء التقدير.

و المرحلة الثانية هي الطعن أمام لجان الطعن الإدارية، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة والذي لم يرضه القرار المتخذ بشأن شكواه من طرف المصالح الضريبية أن يلجأ إلى لجان الطعن المتخصصة ، طبقا لما ورد في قانون الإجراءات الجبائية الذي خص المنازعة الضريبية بقدر من الاهتمام و الدراسة ،قد تصل لإتخاذ قرارات تكون لصالح المكلف بالضريبة ،ومن جهة أخرى فهي ملزمة للإدارة.

وبعد استفاد طرق الطعن الودية المتاحة سواء أمام إدارة الضرائب أو لجان الطعن الإدارية.

تبقى المرحلة الأخيرة والحاسمة لفض النزاع القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية صاحبة القرار

هي مرحلة الطعن القضائي، نظرا لما توفره الرقابة القضائية من ضمانة و حماية لحقوق الأشخاص من أخطاء

وتجاوزات الإدارة.

ولذلك أجاز المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة حق اللجوء للقضاء المختص، في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية و كاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم سواء الإجبارية منها و المتعلقة بالطعن الإجباري أمام الإدارة الجبائية أو الاختيارية و المتعلقة بلجان الطعن

وتبدأ المرحلة القضائية للنزاع الضريبي من إخطار القاضي عن طريق دعوى قضائية ، وينعقد بذلك الاختصاص إلى جهة القضاء الإداري باعتبار إدارة الضرائب شخص من أشخاص القانون العام، وصولاً إلى حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي فيه وواجب التنفيذ في حق أحد الطرفين للنزاع الضريبي

ومن أهم ما يميز إجراءات التقاضي في الدعوى الضريبية تعقيد إجراءات التحقيق فيها وإجراءات الفصل التي تعتمد في غالب الأحيان على الخبرة في بناء القرار النهائي . كما أن إسناد مراجعة التحقيق إلى أعوان الضرائب يعتبر أمر غير مبرر كون هذه الأخيرة طرف في النزاع بالإضافة إلى عدم وجود قضاة متخصصين في المادة الضريبية مما يؤدي إلى اعتماد الخبرة بقدر كبير.

كون القرار الجبائية مشمولة بالنفاذ المعجل حتى في الطعن القضايا لا يوقف التنفيذ مما يؤدي إلى الأضرار بمصالح المكلف بالضريبة وضاع في الربح و الوقت في طول الإجراءات القضائية

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع نتوصل لأهم الاقتراحات التي نراها ضرورة بقدر خبرتنا المتواضعة وتتمثل فيما يلي:

-توسيع دائرة الإعلام والتوجيه بكل الوسائل التقنية ، وإستحداث بوابة إلكترونية لصالح المكلفين بالضريبة حتى يتسنى لهم الإلمام بالقوانين الجبائية و الشكليات الإجرائية ،ويمكن من الناحية العملية وضع أجهزة متخصصة تتلقى الشكاوى عبر الرابطة الإلكترونية وتتكفل بدراستها بحيث تضمن قدر كبير من الحياد والشفافية في طرح حلول للنزاع ومن جهة أخرى يمكن لهذه الهيئات أن تساهم بقدر كبير في إقتراحات بناءة تمس النصوص القانونية وسد القصور المطروح.

- إلتزام إدارة الضرائب بقدر من الجدية في تحديد الضريبة على النحو الذي يقره القانون دون تعسف

والسعي الحثيث في التحقيقات الميدانية لضمان مصداقية تحديد الضريبة و تفادي سوء التقدير الذي يعتبر العامل الأساسي في النزاع .

- تفعيل دور اللجان الإدارية من خلال إضافة أعضاء متخصصين في القانون الجبائي وخبراء في الميدان محايدون عن إدارة الضرائب مما يضمن قرارات إدارية سليمة ودراسة متخصصة للشكاوى يوفر قدر كبير من ضمان الحقوق للطرفي النزاع.

-توحيد وتنسيق الإجراءات الجبائية المتفرقة عبر قوانين الضرائب المختلفة لأن تجميعها بالطريقة الحالية غير متوازن وحتى التضارب بين النصوص أحياناً، مما يصعب الأمر على من يطلع على هذه النصوص، وذلك من خلال إعادة صياغة قانون إجراءات جبائية موحد وبطريقة فعالة.

خاتمة

- وجود كثير من الخلل من خلال التعديلات المتواترة و صعوبة الرجوع للمصدر من خلال قانون الإجراءات الجبائية.

- ضمان تنظم قضائي يكفل السرعة والفعالية في دراسة القضايا، و إحداث قضاة متخصصين في الميادين المهمة مثل القانون الجبائي، خلق ضمانات أكثر من خلال سير التحقيقات و الخبرة.

قائمة المراجع والمصادر

الكتب:

- 01/ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، دار الهومة ، 2011
- 02/ بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الطبعة الأولى، منشورات بغداددي، الجزائر، 2009.
- 03/ جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهااد القضائي الجزائري، قرارات المحكمة العليا ، قرارات مجلس الدولة، الطبعة الأولى الجزائر، منشورات كليك editions clic، 2014.
- 04/ خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، الأصول الإجرائية وطرق الطعن، الطبعة الأولى، بيروت، شركة المؤسسة الحديثة للكتاب، 2013 .
- 05/ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، تنظيم واختصاص القضاء الإداري، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 06/ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، عين ميلا، دار الهدى، 2008.
- 07/ فريحة حسين، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994.
- 08/ فريحة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، الجزائر، دار العلوم والتوزيع والنشر، 2008
- 09/ فوضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2010.
- 10/ فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 11/ محمد عباس محرز، المدخل الى الجباية والضرائب، الجزائر ، ITCIS للنشر ، 2010.
- 12/ محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الخامسة، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر 2013.
- 13/ مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الضريبية الإدارية، نظرية الاختصاص، الجزء الثاني، الطبعة الخامسة منقحة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.

المقالات الفقهية :

قائمة المراجع والمصادر

01/أمال يعيش تمام، عبد العالي حاجة ، دعوى وقف التنفيذ القرارات الإدارية بناء على الأمر الإستعجالي على ضوء قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 08 و 09، مجلة المفكر، العدد 04 .

02/فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مجلة العلوم القانونية والإدارية، جوان 2017 ، العدد 16.

03/بن هاشم الطيب، الدعوى المستعجلة وشروط قبولها ومميزاتها، الندوة الوطنية للقضاء الإستعجالي، مديرية الشؤون المدنية 1995.

الرسائل والمذكرات الجامعية

01/محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق جامعة الجزائر، سنة 2009 .

02/قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، سنة 2007/2008.

03/محمد الصالح بن أحمد خراز، ضوابط الاختصاص النوعي لقاضي الاستعجال الإداري، مذكرة ماجستير جامعة الجزائر، 2002.

القرارات القضائية

01/ قرار المحكمة العليا المؤرخ في 12 أكتوبر 1985، المجلة القضائية، 1985، العدد 04.

02/ قرار المحكمة العليا، المجلة القضائية، الجزائر، 1989، العدد 4 .

03/ قرار المحكمة العليا رقم 62575 ، الصادر بتاريخ 27 جانفي 1991.

04/ قرار المحكمة العليا رقم 554-155 الصادر بتاريخ 16 فيفري 1997 .

05/ قرار المحكمة العليا رقم 88444 الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 1991، الغرفة الإدارية، الجزائر، المجلة القضائية، لسنة 1993، العدد 2.

06/ القرار رقم 89920 ، الصادر بتاريخ 26/04/1992، نشرة القضاة 1995، العدد 47.

07/ قرار المجلس القضائي وهران، بتاريخ 21/11/1969، الغرفة الإدارية ، الصادر بتاريخ 04/07/1975، نشرة القضاة 1978، العدد 01.

08/ قرار مجلس الدولة رقم 207171 ، المؤرخ 09/04/2001، عدد خاص 2003.

09/ قرار مجلس الدولة رقم 004651 الصادر بتاريخ 22/07/2002، الغرفة الثانية .

10/ قرار مجلس الدولة رقم 10563، الصادر بتاريخ 17/06/2003، ، الغرفة الثانية، غير منشور.

11/ قرار مجلس الدولة رقم 003416، الصادر بتاريخ 12 /01/ 2003.

12/قرار مجلس الدولة رقم 006257، الصادر بتاريخ 21/01/2003، الغرفة الثانية، غير منشور.

قائمة المراجع والمصادر

- 13/قرار مجلس الدولة رقم 006325 ،الصادر بتاريخ 2003/02/25 والقرار رقم 033940 الصادر بتاريخ 2007/07/11 ،مجلة مجلس الدولة ،عدد خاص، 2003.
- 14/ قرار مجلس الدولة رقم 25486، الصادر بتاريخ 2006/03/25 ،مجلة مجلس الدولة، العدد 8
- 15/ قرار مجلس الدولة رقم 30134 ،المؤرخ في 2006/06/14،مجلة مجلس الدولة، الجزائر، 2006، العدد 8.
- 16/قرار مجلس الدولة رقم 025899 ،الصادر بتاريخ 2008/07/12 ،الغرفة الخامسة، غير منشور.
- 17/قرار مجلس الدولة رقم 068842، الصادر بتاريخ 2012/02/16.
- 18/قرار مجلس الدولة رقم 085298 ،الصادر بتاريخ 2014/06/12 ،الغرفة الثانية، غير منشور.

النصوص القانونية

- 01/ القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 1998/05/30 المتضمن اختصاص مجلس الدولة وتنظيم عملها.
- 02/ القانون العضوي 11-13 المؤرخ في 2011/07/26 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيم عمله و الذي عدل بعض الأحكام قانون 98-01.
- 03/القانون رقم 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية، المؤرخ في 30 مايو 1998 ،الجريدة الرسمية 1998 رقم 37 .
- 04/ القانون رقم 97-02 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 الجريدة الرسمية بتاريخ 31 ديسمبر 1997 العدد 89.
- 05/ القانون 90/36 ،المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية 1991، الجريدة الرسمية المؤرخة في 31 ديسمبر 1990 عدد 57.
- 06/ القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 ، المتضمن ق المالية لسنة 1992 ، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 18 ديسمبر 1991 العدد 65.
- 07/ القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001 ،المتضمن قانون المالية لسنة 2002 الجريدة الرسمية بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001 العدد 79
- 08/ القانون رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24، المتضمن قانون المالية 2003 ،الجريدة الرسمية العدد 86
- 09/ القانون رقم 05-10 المؤرخ في 20 يوليو 2005، يجدد الأشخاص الاعتبارية.

قائمة المراجع والمصادر

- 10/ القانون 06-24 ، المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، الجريدة الرسمية بتاريخ 27 ديسمبر 2006 العدد 85
- 11/ القانون رقم 08_09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، الجريدة الرسمية ، بتاريخ 23 أبريل 2008 العدد 21
- 12/ القانون 08-21 ، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، الجريدة الرسمية بتاريخ 31 ديسمبر 2008 العدد 74
- 13/ القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29/12/2010 و المتضمن قانون المالية 2011 ، الجريدة الرسمية بتاريخ 30/12/2010. العدد 80
- 14/ القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، الجريدة الرسمية ، بتاريخ 29 ديسمبر سنة 2011 ، العدد 72
- 15/ القانون 17-11 ، المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 يتضمن قانون المالية سنة 2018 الجريدة الرسمية ، بتاريخ 28 ديسمبر سنة 2017 ، العدد 76
- 16/ الأمر التنفيذي رقم 66-102 المؤرخ في 06 ماي 1966 وكافة النصوص التطبيقية المتعلقة بيع المنقولات بالمزاد العلني.
- 17/ الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1968 المتضمن لقانون المالية لسنة 1969 الجريدة الرسمية المؤرخ في 31 ديسمبر 1968 ، العدد 106.
- 18/ الأمر رقم 69-77 المؤرخ في 18 ديسمبر 1969 يتضمن تعديل وتتميم الأمر 66-154 المؤرخ في 8 يوليو 1966 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية ، الجريدة الرسمية العدد 82 .
- 19/ الأمر رقم 76-101 ، المؤرخ في 29 ديسمبر 1976 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- 20/ الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976 ، المتضمن قانون الطابع الجريدة الرسمية بتاريخ 15 ماي 1977 عدد 39.
- 21/ الأمر رقم 75-58 ، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، و المتضمن القانون المدني القانون المعدل والمتمم بموجب القانون 07-05 المؤرخ في 13 مايو سنة 2007 ، ، الجريدة الرسمية المؤرخة في 13 مايو 2007
- 22/ الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976 ، المتضمن قانون التسجيل ، الجريدة الرسمية بتاريخ 18 ديسمبر 1977 العدد 81.
- 23/ الأمر 92-04 ، المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 ، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ، الجريدة الرسمية المؤرخة في 11 أكتوبر 1992 ، العدد 73
- 24/ الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 ، المتضمن قانون المالية 1997 ، الجريدة الرسمية بتاريخ 18 ديسمبر 1977 العدد 81.

قائمة المراجع والمصادر

التنظيمات والمراسيم

- 01** / المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 1993 رقم 88 .
- 02** / المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 فيفري 1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في إدارة المالية.
- 03** / المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18 ديسمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية بتاريخ 24 ديسمبر 2006، العدد 59.
- 04** / القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية
- الجريدة الرسمية، بتاريخ 29 مارس 2009، العدد 20.
- 05** / القرارات المؤرخة في 6 أكتوبر 1969، الصادرة بتاريخ 6 جانفي 1970، الجريدة الرسمية رقم 2
- 06** / القرارات المؤرخة في 02 مارس 1970 لتعديل وتتميم القرارات المؤرخة في 06 أكتوبر 1969 المتضمنة تأليف لجان الطعن وتنظيم عملها وصلاحياتها، الجريدة الرسمية بتاريخ 03 أكتوبر 1970

التعليمات المصلحية:

- 01** / Instruction Générale Sur Les Procédures Contentieuses 2005 .
- 02** / Instruction Générale Sur Les Procédures Contentieuses 2010 .
- 03** / التعليمات المصلحية، الصادرة عن وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، تحت الرقم 01 و ع/م ع/ض/م م ، بتاريخ 2017/01/02، بعنوان منازعات تدابير متعلقة بلجان الطعن.

المقدم

الفصل

٢٠

الفصل

▲ ▲ ▲ ▲

الختام

١

قائمة

والمرجع

المرجع

الف