الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2 لونيسي علي
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم: القانون العام

منازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه
في الحقوق، تخصص المالية العامة والتشريع الضريبي

إعداد الطالب:
طالبي بن عيسى

إشراف الأستاذالدكتور:
برحماني محفوظ

السنة الجامعية: 2019- 2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2 لونيسي علي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم: القانون العام

منازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه
في الحقوق، تخصص المالية العامة والتشريع الضريبي

إعداد الطالب:
طالبي بن عيسى

إشراف الأستاذ الدكتور:
برحماني محفوظ

لجنة المناقشة:

أ.د مجاهدي إبراهيم	أستاذ	جامعة البليدة 2	**رئيسا**
أ.د برحماني محفوظ	أستاذ	جامعة البليدة 2	**مشرفا و مقررا**
د. بوحفص جلاب نعناعة	أستاذة محاضرة " أ "	جامعة البليدة 2	**عضوا مناقشا**
د.آيت دحمان سيد علي	أستاذ محاضر " أ "	جامعة الجزائر 1	**عضوا مناقشا**
د. فيساح جلول	أستاذ محاضر " أ "	جامعة خميس مليانة	**عضوا مناقشا**
د. لعروسي حليم	أستاذ محاضر " أ "	جامعة المدية	**عضوا مناقشا**

السنة الجامعية: 2019- 2020


بسم الله الرحمن الرحيم

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ﴾

صدق الله العظيم

الآية "32" من سورة البقرة

شكر و عرفان

الشكر للأول و الآخر و الظاهر و الباطن، لله سبحانه و تعالى الذي أتانا من العلم ما لم نكن نعلم، و منحنا الصبر و العقل لإتمام هذا العمل.

و قد قال رسول الله صلى الله عليه و سلم: " من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

و عليه، أتقدم بخالص شكري

إلى المشرف الأستاذ الدكتور "برحماني محفوظ"، الذي كان نعم الأستاذ درسني و أشرف على إعداد أطروحتي لنيل شهادة الدكتوراه، أبقاه الله ذخرا لطلبة العلم و جعل ذلك في ميزان حسناته و جزاه الله خير الجزاء.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة.

و الشكر موصول إلى كل إطارات المديرية العامة للضرائب

(بوزارة المالية)، و أخص بالذكر إطارات مديرية المنازعات نظير مساعداتهم لي في هذا البحث.

و لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر و الامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في إعداد هذا البحث.

بن عيسى طالبي

إهـــداء

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما.

إلى عائلتي الصغيرة، زوجتي و ابنتاي "ريتاج" و "إيمان"

إلى كل زملاء الوظيفة و الدراسة

إلى كل موظفي و عمال قطاع المالية

إلى كل مواطن جزائري غيور على وطنه

إلى كـل هــؤلاء ... أهــدي ثمــرة جهــدي و عملــي

بن عيسى طالبي

ملخص:

تعتبر منازعات الوعاء الضريبي من بين أهم أنواع المنازعات انتشارا في المجال الجبائي وأكثرها تعقيدا، وتنفرد ببعض الخصوصيات التي تميزها عن غيرها من المنازعات الإدارية، وتحكمها نصوص قانونية مرنة و سريعة التعديل، و تسويتها تمر بمرحلتين أساسيتين، المرحلة الأولى هي مرحلة إدارية تبتدئ برفع المكلف بالضريبة لشكوى ضريبية أمام إدارة الضرائب، علما أن هذا الإجراء إلزامي للمرور إلى المراحل الموالية، يهدف المشرع من خلاله إلى تعزيز الشفافية الضريبية و تكريس مبدأ الوجاهية بغية التوصل إلى تسوية ودية للمنازعة الضريبية.

وفي حالة عدم رضى المكلف بالضريبة بقرار الإدارة بشأن شكواه الضريبية، يمكنه اللجوء الاختياري إلى لجان الطعن النزاعي التي أصبح تنظيمها يعتمد على معيار الإحترافية بموجب قانون المالية لسنة 2016، كما تعتبر آراء هذه اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون والتنظيم الساري المفعول، علما أن الحكمة من إنشاء هذه اللجان هو سعي المشرع إلى توطيد الثقة بين المكلف و الإدارة و تخفيف العبء على جهات القضاء الإداري.

في حالة عدم جدوى الطريق الإداري منح المشرع الجزائري فرصة للمكلف بالضريبة للجوء إلى القضاء الإداري المتمثل في المحكمة الإدارية و مجلس الدولة، أين يتم الفصل في الدعوى الضريبية وفق القواعد العامة المعمول بها في مجال المنازعات الإدارية، باستثناء إجراءات التحقيق الخاصة التي يمكن أن يأمر بها القاضي الإداري وفقا لأحكام المادتين "85" و "86" من قانون الإجراءات الجبائية.

المختصـرات:
Abréviations

***باللغـة العربيـة:**

- ج.ر.ج.ج.د.ش: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- ق.ض.م.ر.م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- ق.إ.م.إ : قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.
- ق..ر.ر.أ : قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية.
- د.ج: دينار جزائري
- ص : الصفحة.
- ط : الطبعة.
- ج : الجزء.

*** En Français :**

- P: Page.
- Éd: Édition.
- N : Numéro.
- D.G : Directeur Général.
- D.O : Dégrèvement d'Office
- M.F : Ministères des Finances.
- D.Ctx : Direction du contentieux.
- I.F.U : Impôts Forfaitaire Unique.
- C.G.I : Code Général des Impôts.
- D.G.I : Direction Générale des Impôts.
- C.D.I : Centre de Proximité des Impôts.
- D.I.W : Direction des Impôts de wilaya.
- D.G.E : Directions des Grandes Entreprises.
- Op.cit : Ouvrage précédemment cité (opus citatum).
- L.F.D.J : Librairie Française de droit et de Jurisprudence.
- L.G.D.J : Librairie Générale de droit et de Jurisprudence

قائمـــة المحتويـــات

شكر وعرفان

الإهداء

قائمة المختصرات

ملخص

قائمة المحتويات

مقدمـة 17

الباب الأول: النظام القانوني للتسوية الإدارية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي

الباب الأول: النظام القانوني للتسوية الإدارية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي 30

الفصل الأول: الطعن الأولي آلية إلزامية للتسوية الإدارية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي

الفصل الأول: الطعن الأولي آلية إلزامية للتسوية الإدارية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي 32

المبحث الأول: النظام القانوني للشكوى الضريبية 33

المطلب الأوّل: الإطار المفاهيمي للشكوى الضريبية 33

الفرع الأوّل: تعريف الشكوى الضريبية 35

أولاً: التعريف التشريعي للشكوى الضريبية 35

ثانياً: التعريف القضائي للشكوى الضريبية 36

ثالثا: التعريف الفقهي للشكوى الضريبية 37

الفرع الثاني: أنواع الشكاوى الضريبية و خصائصها. 39

أولاً: أنواع الشكاوى الضريبية. 39

ثانياً: خصائص الشكاوى الضريبية 44

المطلب الثاني: تقديم الشكاوى الضريبية في مادة الوعاء الضريبي 49

الفرع الأوّل: أطراف الشكوى الضريبية 49

أولاً: الطرف المؤهل لتقديم الشكوى الضريبية 50

ثانياً: الجهة المعنية باستقبال الشكوى الضريبية – الإدارة الضريبية– 53

الفرع الثاني: شروط قبول الشكوى الضريبية 54

أولاً: الشروط الشكلية لقبول الشكوى الضريبية 54

ثانيا: الشروط الموضوعية لقبول الشكوى الضريبية 62
الفرع الثالث:أثار تقديم الشكوى الضريبية 66
أولا: أثار تحقق شروط الشكوى الضريبية 66
ثانيا: انقطاع سريان الميعاد 66
ثالثا: إثبات علم المشتكي بالقرار علما يقينيا 67
رابعا: إثبات قصد الإدارة الجبائية 67
المبحث الثاني: التحقيق و البت في مضمون الشكاوى الضريبية 68
المطلب الأوّل: التحقيق في مضمون الشكاوى الضريبية. 68
الفرع الأوّل: الفحص الأولي للشكوى الضريبية. 68
أولاً: شكاوى ضريبية معيبة من حيث الشكل "مقبولة للتصحيح" 70
ثانياً: شكاوى ضريبية معيبة من حيث الشكل "غير مقبولة نهائيا" 71
الفرع الثاني: التحقيق الأولي في مضمون الشكوى الضريبية. 73
أولاً: سلطات التحقيق في مضمون الشكوى الضريبية 73
ثانياً: إجراءات التحقيق في مضمون الشكوى الضريبية 80
المطلب الثاني: البت في مضمون الشكاوى الضريبية 96
الفرع الأول: سلطة البت في مضمون الشكاوى الضريبية 97
الفرع الثاني: مضمون قرار البت في الشكاوى الضريبية 99
أولاً: حالة الرفض الكلي للشكوى الضريبية 99
ثانياً: حالة القبول الكلي أو الجزئي للشكوى الضريبية 100
ثالثا: حالة السكوت أو عدم الفصل في الشكوى الضريبية 102
الفرع الثالث: تبليغ قرار البت في الشكوى الضريبية 103
أولاً: المصالح المكلفة بتبليغ قرارات البت في الشكوى الضريبية 105
ثانياً: المطبوعات الرسمية المتعلقة بتبليغ قرارات البت في الشكوى الضريبية 105
خلاصة الفصل الأول 106
الفصل الثاني: الطعن أمام اللجان الضريبية آلية اختيارية للتسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

الفصل الثاني: الطعن أمام اللجان الضريبية آلية اختيارية للتسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي 108
المبحث الأوّل: أهمية اللجان الإدارية للطعن في مجال منازعات الوعاء الضريبي 110
المطلب الأوّل: أهمية الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية في مجال تسوية منازعات الوعاء الضريبي 110
الفرع الأول: أهمية الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية بالنسبة للمكلف بالضريبة (صاحب الطعن) 110
الفرع الثاني: أهمية الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية بالنسبة لمصالح الإدارة الجبائية المختصة 111
الفرع الثالث: أهمية الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية بالنسبة للقضاء الإداري. 112
المطلب الثاني: دور اللجان الإدارية للطعن "غير النزاعي" في تقليص حجم منازعات الوعاء الضريبي 112
الفرع الأول: لجان الطعن المجاني (الولائي) 113
أولاً: الإطار التنظيمي للجان الطعن المجاني (الولائي) 116
ثانياً: مساهمة لجان الطعن المجاني (الولائي) في تقليص حجم منازعات الوعاء الضريبي. 120
الفرع الثاني: الطعن أمام اللجان الإدارية التوفيقية 126
أولاً: الإطار التنظيمي للجان الطعن التوفيقية 126
ثانياً: سير إجراءات الطعن أمام اللجان التوفيقية و مساهمتها في التخفيف من حالات المنازعةالضريبية 128
المبحث الثاني: النظام القانوني للجان الإدارية للطعن النزاعي الضريبي 131
المطلب الأول:الإطار التنظيمي لسير عمل لجان الطعن النزاعي الضريبي 131
الفرع الأول: متطلبات العضوية في لجان الطعن النزاعي الضريبي 131
أولاً: شروط العضوية في اللجان الإدارية للطعن النزاعي الضريبي 131
ثانياً: التزامات أعضاء اللجان الإدارية للطعن النزاعي الضريبي 132
الفرع الثاني: تركيبة تقنية و اختصاص نوعي للجان الطعن النزاعي على ضوء قانون المالية لسنة 2016 134

أولاً: تركيبة تقنية للجان الطعن النزاعي الضريبي 134
ثانياً: نطاق اختصاص لجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال 137
المطلب الثاني: الإجراءات القانونية للطعن أمام اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال 148
الفرع الأول: الضوابط القانونية للطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية المختصة 148
أولاً: شروط قبول الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية المختصة 148
ثانياً: الإجراءات الأولية للطعن النزاعي قبل مداولات اللجان الإدارية المختصة 153
الفرع الثاني: سير عمل اللجان الإدارية المختصة في الطعون النزاعية 161
أولاً: مداولات اللجان الإدارية للطعن النزاعي 161
ثانياً: آراء لجان الطعن النزاعي بين الإلزامية و تكريس مبدأ المشروعية 165
خلاصة الباب الأول 172
الباب الثاني: التسوية القضائية لمنازعات الوعاء الضريبي
الباب الثاني: التسوية القضائية لمنازعات الوعاء الضريبي 175
الفصل الثالث: الدعوى الضريبية في القضاء الإداري الجزائري
الفصل الثالث: الدعوى الضريبية في القضاء الإداري الجزائري 177
المبحث الأول: التأصيل القانوني للدعوى القضائية في منازعات الوعاء الضريبي 178
المطلب الأول: مفهوم الدعوى الضريبية 178
الفرع الأول: الدعوى الضريبية هي دعوى قضائية إدارية 178
الفرع الثاني: أطراف الدعوى الضريبية 181
أولا: المكلف بالضريبة كطرف مدعي في الدعوى الضريبية 181
ثانياً: الإدارة الجبائية كطرف مدعى عليه في دعوى منازعات الوعاء الضريبي 188
الفرع الثالث: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية ومسألة الإختصاص 193
أولا: اختصاص الفصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر 193
ثانيا: تكييف الدعوى الضريبية 199
المطلب الثاني: شروط قبول الدعوى الضريبية 202
الفرع الأول: الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية 203

أولا: شروط متعلقة بالمكلف بالضريبة 204
ثانياً: شروط متعلقة بالعريضة الإفتتاحية 209
الفرع الثاني: الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية من قبل المكلف بالضريبة 215
أولا: الشكوى كشرط لرفع الدعوى الضريبية 215
ثانياً: وجوب إرفاق عريضة افتتاح الدعوى بالقرار الإداري المطعون فيه 218
ثالثا: شرط الميعاد في الدعوى الضريبية 221
المبحث الثاني: سلطة القاضي الإداري في التحقيق في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي 233
المطلب الأول: إجراءات "عامة" للتحقيق القضائي في الدعوى الضريبية 233
الفرع الأول: تدابير أولية قبل سير التحقيق في الدعوى الضريبية 234
أولاً: قيد الدعوى الضريبية 234
ثانياً: تبليغ عريضة افتتاح الدعوى الضريبية وتبادل المذكرات 236
ثالثا: الصلح في دعوى منازعات لوعاء الضريبي 240
الفرع الثاني: إجراءات عادية للتحقيق في الدعوى الضريبية 244
أولاً: خصائص الإجراءات العامة للتحقيق 245
ثانياً: القاضي المقرر والتحقيق في الدعوى الضريبية 246
ثالثا: إطلاع محافظ الدولة على القضية 247
المطلب الثاني: إجراءات خاصة للتحقيق القضائي في الدعوى الضريبية 248
الفرع الأول: مراجعة التحقيق في منازعات الوعاء الضريبي 249
أولاً: الحالات القانونية للأمر بمراجعة التحقيق في الدعوى الضريبية 249
ثانياً: تنفيذ عملية مراجعة التحقيق في الدعوى الضريبية 250
الفرع الثاني: الخبرة إجراء للتحقيق القضائي في منازعات الوعاء الضريبي 254
أولاً: مفهوم الخبرة القضائية 254
ثانياً: الإجراءات القانونية لسير الخبرة الضريبية 259
الفرع الثالث: عوارض التحقيق القضائي في منازعات الوعاء الضريبي 264
أولاً: سحب الطلب بالدعوى الضريبية 264
ثانيا: الطلبات الفرعية للمدير الولائي للضرائب 265

ثالثا: طلب التدخل من ذوي المصلحة 265
خلاصة الفصل الثالث **267**
الفصل الرابع: الفصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري
الفصل الرابع: الفصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري **269**
المبحث الأول: الأحكام و القرارات القضائية الفاصلة في دعاوى منازعات الوعاء 270
المطلب الأول: أحكام المحكمة الإدارية الفاصلة في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي 270
الفرع الأول: أنواع الأحكام القضائية الفاصلة في منازعات الوعاء الضريبي 270
أولاً: الأحكام القضائية الفاصلة في موضوع النزاع الضريبي 271
ثانياً: الأحكام القضائية الصادرة قبل الفصل في موضوع النزاع الضريبي 271
ثالثا: الأوامر الإستعجالية في الدعاوى الضريبية 272
الفرع الثاني: إجراءات صدور الحكم القضائي الفاصل في منازعات الوعاء الضريبي 275
أولاً: سير جلسة المحاكمة 276
ثانياً: صدور الحكم القضائي 277
المطلب الثاني: قرارات مجلس الدولة الفاصلة في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي 283
الفرع الأول: صدور قرار مجلس الدولة الفاصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي 283
الفرع الثاني: تبليغ قرار مجلس الدولة الفاصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي 286
المبحث الثاني: الطعن في الأحكام و القرارات القضائية الفاصلة في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي 287
المطلب الأول: طرق الطعن العادية في الأحكام و القرارات القضائية 287
الفرع الأول: المعارضة أمام القضاء الإداري 288
أولاً: شروط قبول الطعن بالمعارضة 290
ثانياً: الآثار المترتبة على الطعن بالمعارضة 291
الفرع الثاني: الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة 292
أولاً: شروط قبول الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة 293
ثانياً: إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة 295
ثالثا: آثار استئناف الأحكام القضائية الفاصلة في الدعاوى الضريبية 297

المطلب الثاني: طرق الطعن غير العادية في الأحكام و القرارات القضائية 299
الفرع الأول: الطعن بالنقض في الأحكام الفاصلة في منازعات الوعاء الضريبي. 300
الفرع الثاني: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة في الأحكام الفاصلة في منازعات الوعاء الضريبي 303
أولاً: شروط قبول الطعن باعتراض الغير خارج عن الخصومة 303
ثانياً: الآثار المترتبة عن قبول الطعن باعتراض الغير خارج عن الخصومة 305
الفرع الثالث: الطعن بالتماس إعادة النظر 305
أولاً: شروط قبول الطعن بالتماس إعادة النظر في القرار الفاصل في الدعاوى الضريبية 306
ثانياً: حالات الطعن بالتماس إعادة النظر في القرارات القضائية الفاصلة في الدعاوى الضريبية 308
ثالثا: آثار التماس إعادة النظر في القرارات القضائية الفاصلة في الدعوى الضريبية. 310
الفرع الرابع: دعوى تصحيح الخطأ المادي و التفسير في الدعاوى الضريبية 311
أولاً: دعوى تصحيح الخطأ المادي 311
ثانياً: دعوى التفسير في المادة الضريبية 314
خلاصة الباب الثاني 317
الخاتمة 318
قائمة المصادر والمراجع 329
الملاحق 361
résumé 401

مقدمـــــة

مقدمة:

عرفت الجزائر عند الاستقلال فراغا تشريعيا وكان إقتصادها ضعيفا وعرفت نقص في هياكل الإدارة الجبائية، مما أدى إلى وجود اضطرابات في تسيير الأجهزة الجبائية، التي لم تكن مهيئة للقيام بالمهام الجديدة المنوطة بها، مما حتم الإستمرار في تطبيق القوانين الضريبية الفرنسية إلا ما تعارض منها مع السيادة الوطنية عملا بمضمون القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962، مع محاولة التعديل التدريجي والمستمر لهذه القوانين كلما سمحت الظروف بذلك.

لقد ظل تطبيق تلك القوانين الموروثة عن الاستعمار الفرنسي، بما فيها ما تعلق بالنظام الجبائي في الجزائر، إلى أن صدر الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 سبتمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وباقي القوانين الجبائية ضمن الأوامر الصادرة بنفس التاريخ.

نظرا للتحولات الاقتصادية التي شهدها العالم و تأثر بها الاقتصاد الجزائري من خلال توجهه نحو اقتصاد السوق المفتوح وترقية الاستثمار، أدى هذا إلى زيادة نسب الإنفاق العام، وبالتالي وجب البحث عن موارد إضافية لخلق التوازن بين النفقات والإيرادات العامة.

اعتمدت الجزائر كغيرها من الدول على "الضريبة" كمصدر هام ودائم لتمويل إنفاقها وفقا لمتطلبات سياستها المالية، فقد شهد النظام القانوني الجبائي منذ الاستقلال إلى يومنا تطورا كبيرا، حيث طرأت عدة إصلاحات وتعديلات جذرية عليه، وذلك ابتداء من صدور القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، حيث عرف تطور في مجال وعاء الضريبة، أسس تقديرها وقيمتها، مجال تطبيقها وطرق تحصيلها وأدائها، والإجراءات القانونية والتنظيمية للاعتراض عليها والتظلم بشأنها، كما حددت العقوبات المتعلقة بحالات الإخلال بالالتزامات الجبائية للمكلفين بها، كما نص التشريع الضريبي الجزائري على الضمانات التي تكفل للمكلف بالضريبة حماية حقوقه من أخطاء الإدارة وتعسفها.

تمثل الضريبة موردا هاما من الموارد المالية للدولة، وتعتبر من مظهرا من مظاهر السيادة التي تمارسها الدولة، ويشكل تحصيل الضريبة نفعا للصالح العام وصورة من صور للتضامن الاجتماعي، فهي واجبا دستوريا يفرض على المواطنين المساهمة في الأعباء العامة من خلال أدائها وفقا للتشريع الجبائي الساري العمل به.

إن أهمية الضريبة لا تتمثل في كونها مورد مالي لتمويل الخزينة العمومية فحسب، وإنما أصبحت تشكل إحدى أدوات الضبط الاقتصادي وتشجيع الاستثمار داخل المجتمع، فإذا ما ارتأت

الدولة حاجتها لأنشطة استثمارية معينة استعملت سياسة الجذب الضريبي، من خلال منح امتيازات، تخفيضات، معدلات ضريبية تفضيلية أو حتى إعفاءات لتلك الأنشطة، وإذا اقتضى الأمر عكس ذلك يمكنها رفع نسب الضرائب أو فرض ضرائب ورسوم جديدة وتوسيع الوعاء الضريبي.

في إطار السياسة الجبائية للدولة الرامية إلى تقبل المواطن للضريبة، و نشر الوعي الجبائي في المجتمع، ومواكبة للتغيرات الاقتصادية العالمية لاسيما بخصوص الدخول لنظام السوق الحر، وتهيئة مناخ الاستثمار في الجزائر، تطلب الأمر إجراء إصلاحات في العديد من المجالات ذات الصلة بالاقتصاد الوطني كقطاع الجباية، حيث لاحظنا أن القوانين الجبائية في السنوات الأخيرة تميزت بحركية كبيرة تمخضت عنها مجموعة من الإصلاحات الهدف منها وضع النظام الجبائي الجزائري في مستوى التحولات الاقتصادية و الاجتماعية، و تبسيط هذا النظام إلى المكلف بالضريبة.

لقد كرس المشرع الجزائري مبدأ العدالة والمساواة في فرض الضريبة حسب المقدرة التكليفية لكل شخص من خلال نص المادة "78" من القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري، حيث أقر المشرع بأن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب مقدرته التكليفية، الأمر الذي يتطلب ضرورة تقدير الوعاء الضريبي و اعتماد أسس ضريبية بطرق مثالية متماشية مع أحكام القانون الجبائي، حيث لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه.

منذ دخول الجزائر مرحلة اقتصاد السوق والمشرع الجزائري يحاول مسايرة التحولات الطارئة التي شهدها الميدان الاقتصادي، وذلك من خلال تعديله للعديد من النصوص القانونية الجبائية المعمول بها وسنه لنصوص جديدة، الأمر الذي أدى إلى كثرة التعديلات القانونية، نتج عنه صعوبة في إلمام أعوان إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة بمحتواها وكيفية تطبيقها.

لهذا كانت هناك حاجة إلى شرح وتوضيح النصوص القانونية الغامضة، والتي تم بشأنها إصدار مصالح المديرية العامة للضرائب لكم هائل من التعليمات والمذكرات التي ليست له قوة القانون وإنما تهدف لتفسير النصوص حسب ما يتراءى لها، والتي تكون في بعض الحالات متعارضة مع بعضها أو مع بعض النصوص القانونية ذات الصلة مثل القانون المتعلق بترقية الاستثمار وقانون الجمارك، هذا ما أدى إلى حدوث اختلافات متباينة في تطبيقاتها حتى بين مصالح المديرية الولائية للضرائب الواحدة، ونجد المكلف بالضريبة لا يقتنع بوجهة نظر وتفسير الإدارة للنص القانوني، وهو ما يؤدي إلى خلق منازعات بخصوص الوعاء الضريبي.

إذا أخل المكلف بالضريبة بالتزاماته الجبائية في ظل النظام الجبائي التصريحي المعمول به، كإن يودع تصريحا ناقصا أو مخالف للواقع أو يتخلى تماما عن هذا الالتزام، أو في حالة تجاوز إدارة الضرائب حدود النصوص التشريعية المعمول بها، كل هذا ينشئ ما يسمى بـ"المنازعات الضريبية"، والتي تقوم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، لهذا خص المشرع الجزائري هذه المنازعات بقانون الإجراءات الجبائية، فلا يمكن فض المنازعات القائمة بمناسبة عمليات مراقبة الوعاء أو التحصيل الضريبي المفروض على المكلف بالضريبة إتجاه إدارة الضرائب، إلا بتباع مجموعة الإجراءات القانونية.

فالمنازعة الضريبية هي ذلك الخلاف الناشئ عن الطعن الذي يقدمه المكلف بالضريبة إلى مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب حسب الحالة، وفق إجراءات تضمنها المواد من "70" إلى "94" من قانون الإجراءات الجبائية، بخصوص تقدير وعاء الضريبة أو مخالفة إجراء إحدى صيغ المراقبة و التسوية الجبائية أو التحصيل الضريبي؛ كما تقوم المنازعات الضريبية عندما يدعي المكلف بوجود خطأ في تطبيق النصوص القانونية أو في تفسيرها، وتعود أيضا إلى سلوكيات المكلف بالضريبة في علاقته مع الإدارة الضريبية، وقد تكون الإدارة في حد ذاتها سببا في قيام نزاع ضريبي.

يتميز التشريع الضريبي بنوع من المرونة بسبب التعديلات المستمرة التي يشهدها من خلال صدور قوانين المالية السنوية والتكميلية، حيث لوحظ مثلا أن جل قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية لا تخلو من تعديل لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الإجراءات الجبائية، وهو ما يتعارض مع "مبدأ الثبات التشريعي" كأحد مقومات العدالة الضريبية، وهذا ما قد يربك المكلف بالضريبة، ويلتبس عليه الفهم الصحيح للنص القانوني وقد يخطئ في فهمه وتفسيره، ويصعب على الإدارة الضريبة تحديد أساس الضريبة، الأمر الذي ينتج عنه عدد كبير من منازعات الوعاء الضريبي.

كما تنشأ المنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي عن أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية، والتي تتمثل خصوصا في ضعف مستوى فعالية الإدارة الجبائية الناتج عن محدودية الإمكانيات البشرية المؤهلة والفنية مقارنة بعدد الملفات الجبائية المسيرة، الأمر الذي يؤثر سلبا في تطبيق القانون الجبائي، ويترتب عنه صعوبة الإلمام الكافي والسليم للوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة، مما ينشئ خلافات بين هؤلاء المكلفين وإدارة الضرائب، ناهيك عن الإمكانيات المادية البسيطة والوسائل الكلاسيكية التقليدية للإدارة، في حين أن هذا القطاع يتطلب في الوقت الراهن رقمنة وعصرنة هياكله.

إن السلطة التقديرية التي منحها التشريع الجزائري لمصالح الإدارة الجبائية من خلال ممارسة رقابتها على تصريحات المكلفين بالضريبة، وتصحيحها وفقا للإجراء التناقضي المنصوص عليه ضمن أحكام المادة "19" من قانون الإجراءات الجبائية، على ضوء ما ثبت عندها من قرائن قانونية، وصلاحية الإسقاط الكلي أو الجزئي للضرائب والرسوم والغرامات الجبائية المستحقة، يتم التعدي من خلالها على حقوق المكلف بالضريبة، وتنشأ عنها خلافات بين الطرفين، وبالتالي تكون عامل من عوامل إثارة منازعات الوعاء الضريبي.

على اعتبار أن الضريبة تكون دون مقابل مباشر فإنها لم تحظى بصفة عامة بالقبول المكلفين، حيث أن الواقع العملي يؤكد على عدم ودية العلاقة بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب التي تسهر باستمرار على تطبيق التشريع الضريبي، حيث نجد أن المكلف بالضريبة يحاول دوما التملص من التزاماته الجبائية تجاه الإدارة، ويواجه الضريبة بكل أوجه الرفض بحجة أنها تؤخذ منهم بغير وجه حق، إضافة إلى أن مبالغها المحصلة لا ترصد لفائدة معينة وتعود عليهم بالنفع، متناسين ما تقدمه الدولة من خدمات عمومية وما تنجزه من مرافق عامة ضرورية كالأمن، الصحة، التعليم والقضاء وغيرها، بل نجد في غالب الأحيان التصريحات الجبائية للمكلفين غير مكتملة وغير حقيقية، لاسيما وأن النظام الجبائي الجزائري يتميز بكونه نظام تصريحي، ويعتمد على التصريحات التي يدلي بها المكلف بالضريبة، وفي المقابل منح الإدارة حق مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة، وهي العملية التي قد تتوج بتسويات جبائية في حالة إخلال المكلف بالتزاماته الجبائية، الأمر الذي يدفع هذا الأخير إلى مباشرة إجراءات النزاع الضريبي.

للإشارة فإن تنوع أسباب وأسس قيام المنازعة الضريبية بصفة عامة من شأنه أن يؤدي إلى تنوع المنازعة في حد ذاتها، وذلك حسب موضوع النزاع، فيمكن أن تتعلق باعتراض المكلف بالضريبة على إجراءات المتابعة والتحصيل التي يقوم بها قابض الضرائب، وهنا نكون بصدد منازعات التحصيل الضريبي، وهو موضوع خارج نطاق بحثنا، وإما أن تأخذ شكل نزاع حول وعاء الضريبة وتسمى منازعات الوعاء الضريبي، وهو موضوع بحثنا، وفي كلتا الحالتين تمر المنازعة بمرحلة إدارية ودية في إجراءات التحقيق اللازمة لفض النزاع الضريبي.

تعتبر منازعات الوعاء الضريبي من بين أهم أنواع المنازعات انتشارا في المجال الجبائي وأكثرها تعقيدا، وذلك أن الضريبة ما كان لينازع فيها لو كانت مؤسسة طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وإلا اعتبرت الشكوى الضريبية مرفوضة من حيث الموضوع، وقد تناول المشرع ذلك بالتفصيل في المواد من "70 إلى 94" من قانون الإجراءات الجبائية.

رغم أهمية هذا النوع من المنازعات الضريبية إلا أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريف محددا لمنازعات الوعاء الضريبي، كما أن الفقه كذلك لم يعطي العناية الكافية في ذلك إلا من خلال صورها التي جاء بها التشريع، فالمادة "70" من قانون الإجراءات الجبائية تؤكد على أن المنازعة في الوعاء الضريبي تكون إما في تقدير الوعاء الضريبي من خلال إقرار المكلف شخصيا بوعائه الضريبي، أو التصريح المقدم من طرف الغير، أو بطريقة غير مباشرة من خلال المظاهر الخارجية للمكلف أو التقدير الإداري المباشر.

كما يمكن كذلك أن تثور منازعات الوعاء الضريبي في مجال حساب الضريبة والذي يقصد به النسبة المئوية أو المبلغ المحدد الذي تفرضه التشريعات الجبائية على المادة الخاضعة للضريبة، والذي يتم حسابه إما على طريقة النسبية أو التصاعدية.

من جهة أخرى يمكن أن يتعلق هذا النوع من النزاع الضريبي بموجب طلب الإستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي بعد أن يتدخل المشرع وبموجب نص تشريعي أو تنظيمي بإعفاء الأفراد من ضريبة إما بصفة كلية أو جزئية أو منح امتياز ضريبي لفئة معينة من المكلفين بالضريبة، الأمر الذي يمكن أن يأخذ صورة الاستفادة من النص التشريعي على أساس جغرافي، مثل الامتيازات الجبائية الممنوحة للأنشطة الاستثمارية المقامة بالهضاب العليا أو المناطق الصحراوية التي يجب ترقيتها أو على أساس شخصي مثل المزايا الممنوحة في إطار القانون المتعلق بترقية الاستثمار أو نصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تقر بمنح إعفاءات جبائية للشباب المنجزين لمشاريعهم في إطار أجهزة دعم التشغيل بالجزائر.

إن قانون الإجراءات الجبائية يقرر طريقتين للفصل في منازعات الوعاء الضريبي، تتمثل الأولى في التسوية الودية لهذا النوع من المنازعات الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء الإداري، وإذا كانت إجراءات هذه المرحلة غير مجدية ونتج عنها عدم رضى المكلف بالضريبة بالقرار الفاصل في تظلمه الإداري، تأتي إمكانية اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية كإجراء اختياري للمكلف، وفي حالة فشل التسوية الودية أمام الإدارة يأتي الطريق الثاني وهو اللجوء إلى القضاء الإداري، وفي هذا الإطار نشير بأنه ليس كل المنازعات الناشئة عن تطبيق القوانين الجبائية تخضع لرقابة القاضي الإداري، بل هناك منازعات ذات طابع جزائي من اختصاص القضاء العادي وتخضع لإجراءات أولية جد متميزة لاسيما بخصوص الموافقة المسبقة للجنة المخالفات في مجال الضرائب المباشرة المحدثة لهذا الغرض على مستوى المديريات الجهوية للضرائب، والمنصوص عليها ضمن أحكام المادة "104 فقرة 01" من قانون الإجراءات الجبائية.

إن نقطة البداية في منازعات الوعاء الضريبي تنطلق حينما يتلقى المكلف بالضريبة إشعار من أجل الدفع يبين الحصة أو الحصص المطلوب أداءها خلال آجال محددة قانونا، ويرفضها المكلف ويعترض عليها عن طريق تظلم إداري مسبق(الشكوى الضريبية)، والطعن الإداري هو تظلم ذو طابع إداري محض يوجه إلى الإدارة التي تتولى دراسته، علما أن الحكمة من هذا التظلم هو منح إمكانية فض النزاع الضريبي إداريا، حيث يمكن أن تتراجع الجهة الإدارية عن قرار فرض الضريبة، وذلك إما بتعديله أو إلغائه، وبالتالي تخفيف العبء على القضاء.

يعد التظلم الإداري المسبق إجراءا إلزاميا ، فلا تكون الدعوى القضائية في منازعات الوعاء الضريبي مقبولة ما لم تكن مسبوقة وجوبا بإحدى أهم وسائل الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، و هي الشكوى الضريبية، والتي يجب أن تقدم وفقا للشروط الشكلية والموضوعية التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية.

لتخفيف القضايا الضريبية المرفوعة أمام جهات القضاء الإداري، استحدث لجان الطعن النزاعي للنظر في قرارات الرفض الكلي أو الجزئي لشكاوى المكلفين بالضريبة، إلا أن هذا الإجراء يكون إختياري، ويسقط الحق في القيام به إذا رفع الطعن أمام القضاء الإداري، وتكمن أهمية هذا الطعن في تضييق منازعات الوعاء الضريبي التي تكتظ بها المحاكم الإدارية وحلها في مهدها، ومنذ إحداث هذه اللجان في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1969 عرف تنظيمها تعديلات جذرية وعميقة آخرها كان بموجب المادتين "26" و "27" من قانون المالية لسنة 2016.

ترفض إدارة الضرائب في أغلب الحالات تنفيذ آراء هذه اللجان، بحجة أنها مخالفة للقانون، وتتمسك بقراراتها المطعون فيها، الأمر الذي يجعل بطريقة غير مباشرة وفي كل الأحوال المكلف بالضريبة هو من يلجأ إلى المحكمة الإدارية ويحمل صفة المدعي في كل الدعاوى الضريبية المرفوعة أمامها.

إن ضرورة إتباع إجراءات تحقيقية خاصة بالدعوى الضربية وفقا قانون الإجراءات الجبائية، والمتمثلة في كل من "الخبرة" و "مراجعة التحقيق"، يستعين بهما القاضي الإداري تلقائيا أو بناء على طلب أحد الأطراف أثناء فصله في المنازعة الضريبية، وهذا نظرا لما يتضمنه ملف الدعوى من عمليات حسابية وتقنية لا يمكن للقاضي بالنظر إلى تخصصه القانوني أن يتمكن من استيعاب مثل هذه المسائل الفنية إلا بعد اللجوء إلى أحد إجرائي التحقيق السالفي الذكر.

يكتسي موضوع منازعات الوعاء الضريبي أهمية بالغة تتجلى في ارتباط الضريبة بأموال الخزينة العمومية التي تلعب دور كبير في تحقيق التنمية الاقتصادية بالجزائر، لاسيما و أن القانون الضريبي

يعتبر من فروع القانون العام، و بالتالي يغلب عليه طابع مقتضيات المصلحة العامة التي تتطلب منح الإدارة الضريبية سلطات و صلاحيات واسعة وامتيازات مهمة في سبيل البحث عن مقومات النجاعة في أدائها لتأسيس و تحصيل موارد الخزينة العمومية، على عكس المكلف بالضريبة المجرد من أي امتياز، بل له سوى الاعتراض كوسيلة وحيدة للدفاع عن حقوقه على ضوء التشريع الساري المفعول.

كما تكمن اهمية الموضوع أيضا في وجود إطار قانوني واضح وخال من التعقيدات في مجال سير إجراءات سير منازعات الوعاء الضريبي يؤدي إلى التأسيس القانوني للضرائب ويضفي طابع الشرعية والعدالة بين فئات المكلفين بالضريبة، مما ينتج عنه تقبل الضريبة ووفائهم بالالتزامات الجبائية، حيث يجدون باب الطعن مفتوحا أمامهم كوسيلة للتعبير عن اعتراضهم أمام الإدارة نفسها، أمام لجان الطعن النزاعي المختصة أو أمام القضاء الإداري؛ كما أن وجود قواعد قانونية تضبط تسوية لمنازعات الوعاء الضريبي يقلص من حجم المنازعات، ويؤدي إلى زيادة معدلات التحصيل و الأداء الضريبي و يساهم بقدر كبير في نجاح السياسة المالية للدولة.

إنطلاقا من أن موضوع منازعات الوعاء الضريبي يحظى بالقدر الكافي من البحث و الدراسة، فهو موضوع غير شائع بصفة انفرادية ضمن البحوث الأكاديمية والمؤلفات السابقة، حيث لوحظ وجود بعض المؤلفات غير المحينة، منها كتاب "إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر للأستاذ "فريجة حسين"، حيث أنه لم يعد يتوافق مع النصوص القانونية الجديدة التي جاءت بعد إصداره، وهو ما لوحظ كذلك عن كتاب "المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري" للأستاذ "أمزيان عبد العزيز"، وغيرهما من المؤلفات، ولم يحصل لنا أن صادفنا من خلال البوابة الوطنية للأطروحات أو المكتبات الجامعية بحوث ودراسات في هذا الشأن وفق المستجدات التشريعية في مجال منازعات الوعاء الضريبي باستثناء الباحث "صادوق مهدي" وهو أحد إطارات إدارة الضرائب، من خلال أطروحته لنيل شهادة الدكتوراه حول موضوع "التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري" نوقشت سنة 2019، والذي تناول من خلالها مسألة جزئية في مسار منازعات الوعاء الضريبي، كما لاحظنا وجود بحوث أخرى تناولت موضوع المنازعات الجبائية بصفة عامة، تتمثل في الوعاء والتحصيل، أمثال الأستاذة "ريم عبيد" في رسالتها لنيل شهادة الدكتوراه بعنوان "منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي دراسة مقارنة" نوقشت سنة 2015، وكذلك الأستاذة "وفاء الشيعاوي" في رسالتها حول موضوع "الأحكام الإجرائية الخاصة للدعوى الجبائية" نوقشت سنة 2010، و الأستاذ "بدايرية يحي" في مذكرته لنيل شهادة الماجستير حول موضوع "الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري" نوقشت سنة 2012، والأستاذ "مسعودي عبد الرؤوف" في مذكرته لنيل شهادة الماجستير كذالك حول موضوع "المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري"، نوقشت سنة 2011، حيث كان لمنازعات الوعاء الضريبي نصيب غير مستقل من هذه البحوث على عكس

هذه الدراسة، كما صادفنا بحوث أكاديمية أخرى تناولت فقط مجال "منازعات التحصيل الضريبي" و لم تعد هي الأخرى متوافقة مع النصوص القانونية الجديدة.

إن التعديلات المتكررة في مجال التشريع الضريبي بصفة عامة، فعلى سبيل الذكر مثلا عرف قانون المالية لسنة 2017 تعديل 63 مادة من قوانين الضرائب، منها 24 مادة تتعلق بالإجراءات الجبائية، أما قانون المالية لسنة 2018 فقد عرف تعديل 58 مادة منها 21 مادة تتعلق بالإجراءات الجبائية، وأخيرا عرف قانون المالية لسنة 2019 تعديل 21 مادة منها 07 مواد خاصة بالإجراءات الجبائية، هذا ما يؤدي إلى صعوبة إلمام المكلفين بالضريبة بالتفاصيل المستحدثة في مجال الضرائب وفهمها، وهو ما يجعل أغلب الشكاوى الضريبية غير مؤسسة قانونا، وبالتالي ضياع حقوق المكلفين بالضريبة من جهة، وإرهاق كل من موظفي الإدارة في دراستها، وزيادة العبء على القضاء الإداري من جهة أخرى. إضافة إلى أن التعديلات المتقاربة والمستمرة عبر قوانين المالية السنوية و التكميلية، ينتج عنه قلة الدراسات والأبحاث المتجددة والمواكبة لهذه التعديلات، حيث لوحظ أن هناك شبه عزوف عن تناول موضوع المنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي من قبل الفقه القانوني المتخصص بالنظر لما يتميز به هذا المجال من تقنية، على عكس منازعات التحصيل الضريبي التي تناولها العديد من الكتاب والباحثين.

كل هذه العوامل الموضوعية كانت سببا لدفعنا للبحث في هذا الموضوع، كما أن هناك دوافع ذاتية، فاختيارنا للبحث في موضوع منازعات الوعاء الضريبي من الناحية الموضوعية يرتكز على التخصص من الناحية الأكاديمية أو العلمية، والذي يتمثل في التسجيل في تخصص المالية العامة والتشريع الضريبي، وبالتالي يجب التقيد بالاختصاص وعدم الخروج عنه، زيادة إلى ذلك الرغبة في البحث في موضوع منازعات الوعاء الضريبي كانت نتيجة لانتمائي الوظيفي إلى الإدارة الضريبية وبالتحديد في مجال العمليات الجبائية، وعليه حاولت إثراء الجانب العلمي والقانوني للموضوع، مسترشدا بالميدان العملي وما تم اكتسابه من خبرة في هذا المجال، ناهيك عن الإمكانية المتاحة للإطلاع على كل النصوص التطبيقية في مجال منازعات الوعاء الضريبي.

كل هذه العوامل وأخرى تدفعنا إلى أن نولي أهمية بالغة و بذل قصارى جهدنا في البحث في موضوع منازعات الوعاء الضريبي في ظل التشريع الجزائري.

تكتسي منازعات الوعاء الضريبي أهمية بالغة في الدفاع عن حقوق المكلفين بالضريبة وحمايتها أما إدارة الضرائب صاحبة السيادة والسلطة، التي تملك كل الوسائل القانونية والتنفيذية لضمان حقوق الخزينة العمومية من ناتج التحصيل الضريبي كما أسلفنا الذكر، ومن ثمة يرجو الباحث من خلال هذه الدراسة تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي:

_ توضيح وتبسيط الإجراءات المتعلقة بسير منازعات الوعاء الضريبي في ظل قانون الإجراءات الجبائية وآخر النصوص التنظيمية و التطبيقية المعمول بها.

_ تنوير كل المهتمين بهذا المجال من أساتذة و باحثين و قضاء إداري و موظفين بهذه الإجراءات الجبائية، وذلك من خلال إثراء المكتبة بدراسة قانونية في موضوع منازعات الوعاء الضريبي، لاسيما وأن هذا الموضوع كان محل اهتمام الاقتصاديين أكثر من القانونيين بالنظر للطبيعة التقنية للعمليات الجبائية.

_ الكشف عن خصوصية منازعات الوعاء الضريبي واختلافها عن باقي المنازعات الإدارية.

_ محاولة تقييم الإصلاحات الجبائية التي مست مجال الوعاء الخاضع للضريبة والتغييرات التي طرأت على تنظيم وسير لجان الطعن النزاعي ابتداء من سنة 2017.

_ معرفة مدى توفيق المشرع الجزائري في إرساء قواعد و إجراءات قانونية تضمن تسوية للنزاع الضريبي، و قائمة على التوازن و التكافؤ بين طرفي العلاقة الضريبية.

_ نظرا لتشعب موضوع المنازعات الضريبية بصفة عامة، و مراعاة للتعديلات المستمرة للنصوص التشريعية الضريبية، تم التركيز من خلال هذه الدراسة على الجوانب التالية:

_ نتناول من خلال هذه الدراسة موضوع المنازعات المرتبطة بكل الخلافات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب فيما يتعلق بالمادة الخاضعة للضريبة، تصفيتها وحسابها ومراقبتها، أي أن الدراسة تنصب على منازعات الوعاء الضريبي دون منازعات التحصيل الضريبي.

_ دراسة موضوع منازعات الوعاء الضريبي تمت على ضوء التشريع الجزائري، مع الإشارة في بعض الحالات على سبيل المقارنة إلى بعض التشريعات الأجنبية (فرنسية، مصرية، مغربية).

_الاعتماد في هذه الدراسة على النصوص القانونية والتنظيمية الجبائية المحدثة إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019.

من هذا المنطلق تبلورت إشكالية البحث الموالية:

ما مدى فعالية النظام القانوني الجزائري في ضمان تسوية توازن بين طرفي العلاقة في منازعات الوعاء الضريبي؟

كما تندرج ضمن هذه الإشكالية الرئيسية جملة من التساؤلات الفرعية، يمكن صياغتها على النحو التالي:

- ما مدى ضمان المشرع لإجراءات إدارية كفيلة بتسوية منازعات الوعاء الضريبي؟
- ما هو واقع التحقيق في الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري؟

- ما هي دوافع المشرع الجزائري للتغيير الهيكلي الكلي للجان الطعن النزاعي من خلال قانوني المالية لسنتي 2016 و 2017؟
- ما هي الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية؟
- ما هو واقع التحقيق في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري؟
- ما هي حدود و صلاحيات القاضي الإداري في مجال منازعات الوعاء الضريبي؟

وتسوقنا التساؤلات في هذا البحث إلى صياغة بعض الفرضيات لدراستها من أجل تأكيدها أو نفيها، والتي تكون منطلقا و ردا أوليا على هذه التساؤلات، و التي يمكن حصرها فيما يلي:

- وجوب تقديم تظلم أولي في مجال منازعات الوعاء الضريبي من شأنه تخفيف العبء على القضاء الإداري و توطيد الثقة بين المكلف بالضريبة و مصالح الإدارة الجبائية.
- القوانين الجبائية الحالية و الإصلاحات المنتهجة في مجال النظام الضريبي و برامج عصرنة قطاع الجباية بصفة عامة تسهل في عمليات تسوية منازعات الوعاء الضريبي في كل مراحلها الإدارية و القضائية.
- لجان الطعن النزاعي وفق تشكيلتها التقنية الجديدة لها دور مهم في فض النزاع في مرحلته الإدارية، و تخفيف العبء على الجهات القضائية الإدارية.
- أحكام القانون الجبائي تمكن المكلفين بالضريبة من الطعن في قرارات إدارة الضرائب أمام قاضي إداري يتحكم في كل الجوانب التقنية و الفنية للضريبة، و هذا ما يوازن بين حقوق كل من المكلف بالضريبة و الخزينة العمومية.
- الخبرة ومراجعة التحقيق إجرائين كافيين للفصل القضائي في منازعات الوعاء الضريبي.

للإجابة على إشكالية موضوع بحثنا و مختلف الأسئلة المتفرعة عنها، و إثباتا لصحة أ خطأ الفرضيات المقدمة، تم الإعتماد على كل من "المنهج الوصفي" و "المنهج التحليلي" ضمن فصول البحث، و ذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية لاسيما قانون الإجراءات الجبائية كإطار أساسي لإجراءات منازعات الوعاء الضريبي، و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الذي يعد الإطار العام لمعالجة النزاع أمام الجهات القضائية الإدارية، إضافة إلى باقي القوانين الضريبية و النصوص التنظيمية و التطبيقية الصادرة في هذا الشأن، و ذلك باعتبار أن بلوغ أهداف هذه الدراسة لا تكون إلا باستقراء وصفي لظاهر هذه النصوص التشريعية وتحليل مضمونها، والبحث عن كيفيات تطبيقها، والنظر في مدى سعي المشرع الجزائري للموازنة بين أطراف النزاع الضريبي.

من جهة أخرى تم الإعتماد على "المنهج التحليلي" لبعض الإحصائيات الوطنية ذات الصلة بجوانب البحث والصادرة عن المديرية العامة للضرائب، وحتى تكون دراستنا عملية تطبيقية، تم البحث عن مدى تجسيد مبدأ الشرعية في المادة الجبائية من طرف القضاء الإداري، و ذلك من خلال

الاستناد إلى القرارات القضائية الصادرة سابقا عن المحكمة العليا، والتركيز أكثر على لقرارات القضائية الصادرة عن مجلس الدولة.

للإشارة فإنه تم توظيف "المنهج المقارن" في بعض حالات التحليل، حيث نقارن أحيانا بين التشريع الضريبي الجزائري مع ما أقره التشريع و القضاء الأجنبي، مثل التشريع المصري والمغربي، وخاصة التشريع الفرنسي الذي لا يزال جد متقارب مع التشريع الجزائري من حيث أحكامه في مجال المنازعة الضريبية.

بالرغم من أن موضوع بحثنا يتمحور حول منازعات الوعاء الضريبي على ضوء التشريع الجزائري، إلا أن ذلك لم يمنعنا من الإطلاع على بعض أحكام التشريع الفرنسي باعتباره النظام الجبائي الأمثل ومستمد منه التشريع الضريبي الجزائري، علما أننا قمنا بإثراء هذا الموضوع بآخر الإحصائيات الرسمية الصادرة في هذا الشأن عن مصالح المديرية العامة للضرائب، إضافة إلى تقديم أمثلة عن اجتهادات قضائية حية وحديثة، كما تم الاعتماد على أسلوب المقابلات الشخصية المتكررة مع بعض المسؤولين بوزارة المالية، خاصة منهم إطارات مديرية المنازعات الجبائية، بغرض الاستفادة من خبرتهم و مناقشتهم في كل زيارة حول جانب معين من جوانب البحث؛ و كل هذا بهدف إيصال فكرة واضحة للقارئ على الرغم من الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا البحث والمتمثلة على الخصوص في:

– يعتبر موضوع منازعات الوعاء الضريبي من المواضيع التقنية المعقدة، ويتطلب التحكم الجيد في تقنيات الإخضاع الضريبي و في نصوص القانون الجبائي بصفة عامة، لا سيما و أن هذا الأخير كثير التعديلات بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية و كذا النصوص التنظيمية الموالية لها.

– قلة عدد المنشورات القانونية والقضائية الجزائرية المتخصصة في هذا الموضوع، لاسيما بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية، في حين أن المنشورات الأجنبية ذات الصلة بهذا الموضوع متوفرة بالمكتبات الوطنية.

– دراستنا لهذا الموضوع تمت في مرحلة أين تعرف الجزائر تغييرات في أنظمة الإخضاع الضريبي، وفي تنظيم وسير عمل لجان الطعن النزاعي، إضافة إلى عدة تعديلات في مجال الضرائب والرسوم في ظل الوضع الاقتصادي الراهن، الناتج عن تدهور أسعار النفط و تدني قيمة الجباية البترولية.

لقد كان من الضروري للإلمام بموضوع البحث، إتباع خطة تتماشى و مراحل سير منازعات الوعاء الضريبي في ظل التشريع الجزائري، ابتداء من المرحلة الإدارية وصولا إلى صدور الحكم القضائي الفاصل في الدعوى الضريبية بالمرحلة القضائية للنزاع الضريبي، حيث تطرقنا في بداية هذا البحث إلى النظام القانوني للتسوية الإدارية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في الباب الأول، الذي نوضح فيه الطعن الأولي كآلية إلزامية للتسوية الإدارية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في الفصل

الأول منه، وذالك بتحديد الإطار المفاهيمي للشكوى الضريبية، و إجراءات تقديمها لمصالح الإدارة الجبائية، ونتطرق في الفصل الثاني إلى الطعن أمام اللجان الضريبية كآلية اختيارية للتسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي، ابتداء من أهمية اللجان الإدارية للطعن في مجال منازعات الوعاء الضريبي، وصولا إلى النظام القانوني للجان الإدارية للطعن النزاعي الضريبي.

أما الباب الثاني من هذه الدراسة فقد تم التطرق من خلاله إلى مرحلة التسوية القضائية لمنازعات الوعاء الضريبي، قالفصل الأول منه خصص للدعوى الضريبية في القضاء الإداري الجزائري، و الذي تناولنا فيه التأصيل القانوني للدعوى القضائية في منازعات الوعاء الضريبي، ثم تطرقنا إلى سلطة القاضي الإداري في التحقيق في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي؛ أما الفصل الثاني فقد خصص للفصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، حيث تم التطرق إلى الأحكام و القرارات القضائية الفاصلة في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي وطرق الطعن العادية وغير العادية المعمول بها في ظل التشريع الجزائري للطعن في هذا النوع من الأحكام.

وننهي بحثنا بخاتمة تتضمن أهم الملاحظات و النتائج المتوصل إليها و المقترحات المقدمة بشأنها.

البـاب الأول

النظام القانونـي للتسويـة الإداريـة الوديـة لمنازعات الوعاء الضريبي

الباب الأول:

النظام القانوني للتسوية الإداريـة الودية لمنازعات الوعاء الضريبي

أقر المشرع الجزائري طريقتين للفصل في منازعات الوعاء الضريبي، تتمثل الأولى في التسوية الودية لهذا النوع من المنازعات الإدارية، و هي مرحلة هامة تفتح مجالا واسعا للحوار بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب قبل دخول المنازعة مرحلتها الموالية من خلال رفع دعوى ضريبية أمام القضاء الإداري.

وقد مكن المشرع المكلف بالضريبة في المرحلة الإدارية الأولية للنزاع من وسيلة قانونية إلزامية لتسوية الخلاف بينه و بين إدارة الضرائب من جهة، و تجنب اللجوء إلى القضاء الإداري من جهة أخرى، حيث أوجب المشرع على المكلف بالضريبة اللجوء إلى التظلم الإداري المسبق بنصه الصريح بالمادة "71" من قانون الإجراءات الجبائية، على أن توجه الاحتجاجات المتعلقة بالضرائب والرسوم و الغرامات المنصوص عليها ضمن أحكام المادة "70" من نفس القانون في بداية الأمر، وحسب كل حالة إلى مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، حيث لا يمكن اللجوء إلى القضاء أو لجان الطعن النزاعي المختصة إلا بعد الانتهاء من التظلم الأولي المتمثل في الشكوى الضريبية وصدور بشأنه قرار صريح أو ضمني، و الحكمة في ذلك هو تمكين الإدارة الضريبية من مراجعة نفسها و حل النزاع الضريبي في مرحلته الأولية بطريقة ودية، و تجنب إثقال كاهل الجهات القضائية الإدارية بكمية كبيرة من قضايا منازعات الوعاء الضريبي.

إلى جانب الشكلية الكلاسيكية للشكوى الضريبية كإجراء إلزامي يسبق مرحلة الخصومة الضريبية، و في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بقرار الإدارة الرافض لشكواه، هناك وسيلة أخرى اختيارية أقرها المشرع الجزائري كفرصة لفض النزاع في مرحلته الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء و هي التوجه إلى اللجان الإدارية للطعن النزاعي، و في إطار تجسيد مبدأ الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب و توطئة الثقة بينهما و ضمان الشفافية و الشرعية الضريبية، أدخل المشرع الجزائري عدة تعديلات على تنظيم و سير عمل هذه اللجان كان أهمها بموجب أحكام المادتين "26" و "27" من قانون المالية لسنة 2016.

و عليه سنعالج هذا الباب المتعلق بالنظام القانوني للتسوية الإدارية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في فصلين (02):

الفصل الأول: الطعن الأولي آلية إلزامية للتسوية الإدارية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي.

الفصل الثاني: الطعن أمام اللجان الضريبية آلية اختيارية للتسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي.

الفصـل الأول

الطعن الأولي آلية إلزاميـة للتسوية الإداريـة الوديـة لمنـازعات الوعاء الضريبي

الفصـل الأول

الطعن الأولي آلية إلزامية للتسوية الإدارية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي

تنشأ منازعات الوعاء الضريبي في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن الوفاء بالتزاماته الجبائية، كما تنشأ كذلك نتيجة قيام مصالح الوعاء الضريبي بفرض حقوق ضريبية يراها المكلف غير شرعية ومخالفة للقوانين الضريبية في تقديرها، و في هذا الصدد أقر المشرع الجزائري إلزامية حل هذا النزاع بطرق إدارية أولية تتمثل في "الطعن الأولي" قبل اللجوء إلى القضاء الإداري.

وعليه، فإن التظلم المسبق أو"الشكوى الضريبية" كما اصطلح عليها في التشريع الضريبي الجزائري، تعتبر العنصر الأساسي في منازعات الوعاء الضريبي، فهيمن جهة تشكل الطريق الأول الذي يسلكه المكلف بالضريبة للتعبير عن عدم رضاه بتقدير الإدارة للوعاء الضريبي أو الأسس الضريبية المفروضة عليه، و من جهة أخرى فرصة لإدارة الضرائب لمراجعة قراراتها و تكريس مبدأ الشفافية الضريبية، و بالتالي تفادي منازعات ضريبية قضائية.

وعليه ستكون الدراسة في هذا الفصل منصبة على الطعن الأولي كآلية إلزامية للتسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي، و ذلك من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: النظام القانوني للشكوى الضريبية.

المبحث الثاني: التحقيق و البت في مضمون الشكاوى الضريبية.

المبحث الأول:

النظام القانوني للشكوى الضريبية

يشكل تقديم الشكوى الضريبية[1] أولى العمليات الإجرائية في المنازعة الجبائية، كما يتميز بالطابع الإلزامي، حيث لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديم أي شكوى أمام لجان الطعن الضريبية أو اللجوء مباشرة إلى القضاء الإداري إلا بعد الرفض الكلي أو الجزئي لمحتوى شكواه المودعة أمام مصالح الإدارة الجبائية المختصة إقليميا، كما يمكن القول بأن إجراءات تقديم الشكوى الضريبية تعتبر كمقابل لإجراءات الدعوى القضائية، حيث أن الالتزام بتقديمها يجد مصدره في نصوص التشريع الضريبي.

تجدر الإشارة إلى أنه يمكن لهذا المنازع اللجوء للطعن أمام اللجان السالفة الذكر أو أمام الجهات القضائية(المحكمة الإدارية) في حالة غياب قرار الإدارة خلال الآجال القانونية الممنوحة لها للبت في محتوى الشكوى الضريبية؛ ترى فيما تتمثل الشكوى الضريبية و ما هي خصائصهاو شروطها القانونية؟ للإجابة على ذلك، تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، حيث تناولنا الإطار المفاهيمي للشكوى الضريبية في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فقد خصص لتقديم الشكوى الضريبية.

المطلب الأول:

الإطار المفاهيمي للشكوى الضريبية

تتمثل الشكوى الضريبية في مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية[2]، و تقدم الشكوى بعد تحديد الإدارة الجبائية لـ"وعاء الضريبة"المتمثل في المادة الخاضعة للضريبة، أو الشيء و المحل الذي يتحمل عبء الضريبة[3]، و إخطار المكلف بدفعها، و الهدف من هذه الشكوى هو السماح بإجراء حوار بين المكلف و الإدارة قبل عرض الأمرعلى لجان الطعن أو الجهات القضائية.

تكمن أهمية الشكوى الضريبية بالنسبة المكلف بالضريبة في دراستها، ذلك أن اللجوء إلى الإدارة لطلب إعادة النظر فيما صدر عنها من قرارات كثيرا ما يؤدي إلى حل النزاع في بدايته،لاسيما و أن الإدارة الجبائية تملك التقنيات الفنية و الحسابية التي يصعب على المكلف فهمها، خصوصا في ظل التعديلات المتكررة للقوانين الضريبية، بالإضافة إلى معرفة الإدارة لدوافع و مبررات اتخاذ القرار

1- يلاحظ أن أغلب الفقهاء و الباحثين في مجال المنازعة الضريبية يستعملون عدة مصطلحات لمفهوم واحد، فتارة يستعمل مصطلح "شكاية"، و تارة " شكوى"، و تارة أخرى "احتجاج"...، و عليه، اعتمدنا في دراستنا على مصطلح " شكوى"، و هذا لكون بحثنا متناول في ظل التشريع الجبائي الجزائري، الذي استقر مؤخرا على هذا المصطلح لاسيما بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية.

2 - Gilles Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, L.G.D.J, Paris, France, 1985, p: 203.

3- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي، دار الراية للنشر، الأردن، 2002، ص:021.

موضوع الشكوى الضريبية[1]، و هذا ما يجنب الخصوم المصاريف القضائية و الأتعاب و يبعث في نفس المكلف الثقة و الاطمئنان في إنصافه من أي خطأ أو تعسف[2]، كما يجنب إغراق الجهات القضائيةبكمية كبيرة من المنازعات التي تجد لها حلا على مستوى إدارة الضرائب[3]، و بالتالي تعتبر الشكوى الضريبية مرحلة هامة و حاسمة يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية[4].

أما بالنسبة للإدارة فتظهر أهمية الشكوى الضريبية في إمكانية تجنبها للتقاضي مع المكلف بالضريبة و مثولها أمام ساحة القضاء، مما يعزز الثقة بينها و بين المكلف وذلك بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية[5]، و هو ما يعود بالنفع على الخزينة العمومية[6]، و هناك من اعتبر الشكوى الضريبية وسيلة لحل النزاع وديا قبل أن يعرض على العدالة، و ذلك بمنح الإدارة فرصة لمراجعة أعمالها و التأكد من صحتها[7]، و نظرا لأهمية هذه المرحلة من مراحل المنازعة الضريبية، فقد لوحظ من خلال النظام الجبائي الفرنسي أن نسبةواحد(01)% فقط من الشكاوى الضريبية المودعة خلال سنة 2001 لم يفصل فيها إداريا و أحيلت إلى الجهات القضائية المختصة[8]، و في الجزائر نسبة خمسة(05)% فقط من الشكاوى الضريبية المودعة خلال سنة 2006 لم يفصل فيها إداريا و أحيلت إلى الجهات القضائية المختصة[9].

1- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية –الهيئات و الإجراءات أمامها–، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005، ص:312.

2 – لعلاوي محمد، دراسة تحليلية لتأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه "علوم"، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص: 0100.

3- بساعد علي، محاضرات في المنازعات الجبائية، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2006، ص: 05.

4- محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل –الموسوعة الضريبية–، المجلد الثالث عشر، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2005، ص: 163.

5- حدادو فهيمة، فرج شعبان، دور الشفافية والمسائلة في الرفع من كفاءة الإدارة الجبائية، مجلة معارف ، المجلد12، العدد22، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج –البويرة، الجزائر، 2017، ص: 0243.

6- وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، حقوق– تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2010/2009، ص: 018.

7- عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، دون طبعة، تيزي وزو،الجزائر، 1999، ص: 032.

8- Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôts, L.G.D.J, Paris, France,1998, p : 122.

9- GHANEMI. A, « la Gestion du contentieux fiscal », Bulletin d'information n° 025/2006, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Algérie, 2006, p: 01.

نسبة واحد(01)% فقط من الشكاوى الضريبية المودعة خلال سنة 2001 لم يفصل فيها إداريا و أحيلت إلى الجهات القضائية المختصة[1]، و في الجزائر

وعليه، تتم دراسة هذا الإجراء القانوني من خلال تقسيم هذا المطلب إلى فرعين(02)، الفرع الأول نخصصه لتعريف الشكوى الضريبية، أما الفرع الموالي نتعرض من خلاله لكل من أنواع و خصائص الشكوى الضريبية.

الفرع الأول:

تعريف الشكوى الضريبية

لقد تعددت تعاريف الشكوى الضريبية أو ما يعرف بالتظلم الإداري المسبق، حيث يقصد بالتظلم "لغة" الشكوى من الظلم، و المتظلم هو من يشكو شخصا ظلمه، و يقال تظلمني فلان أي ألحق الظلم بي، و تظلم فلان إلى الحاكم من فلان فظلمه تظليما، أي أنصفه من ظالمهو أعانه عليه، و الظلمة هم المانعون أهل الحق من حقوقهم، و يقال ظلمته فتظلم أي صبر على الظلم[2].

و يقصد بالتظلم الإداري اصطلاحا، هو أن يصدر قرار إداري معيب أو غير ملائم على الأقل، فيتقدم أحد الأفراد ممن يمسهم الضرر إلى الجهة التي أصدرت القرارأو الجهة الرئاسية، طالبا سحبه أو تعديله[3]، كما عرف بأنه طلب يتقدم به صاحب الشأن إلى الإدارة لإعادة النظر في قرار إداري يدعى مخالفته للقانون[4]،كما نجد عدة تعاريف تشريعية ، فقهية و أخرى قضائية للشكوى الضريبية.

أولا. التعريف التشريعي للشكوى الضريبية:

لقد أصبحت المادة الجبائية كاستثناء على أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، تخضع للإجراءات المحددة وفق قانون الإجراءات الجبائية[5]، لاسيما موضوع الشكوى الضريبية التي لم يضعلها تعريفا صريحا و إنما اكتفى بالإشارة إلى ما يفيد معناها من خلال أحكام المادة "70" منه[6]، و من

1- Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôts, L.G.D.J, Paris, France,1998, p : 122.

2- نجم أحمد، التظلم الإداري، مقال ضمن مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية، مجلد29، العدد الثالث(03)، كلية العلوم الإقتصادية و القانونية، جامعة دمشق، 2013، ص:011.

3- سليمان الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول: قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1986، 533.

4- ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، منشورات دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1985، ص: 325.

5- قانون الإجراءات الجبائية مؤسس بموجب المادة "40" من القانون 01-21 المؤرخ في: 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 79 /2001، بتاريخ: 23 ديسمبر 2001).

6- الماد "70" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق او الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

خلال الإطلاع على مضمون هذه المادة و ما يليها يتضح أن المشرع الجزائري يعتبر الشكوى كإجراء إداري بمثابة تظلم إداري مسبق يقدمه المكلف لإدارة الضرائب، ويدخل في اختصاص الطعن النزاعي، و رفع الدعوى الضريبية مباشرة دون استفاء هذا الإجراء يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا[1]، لكن هذه الميزة ليست مطلقة على كل المنازعات الضريبية، بل يستثنى منها تلك المتعلقة بحقوق التسجيل، و كذلك الضرائب غير المباشرة[2].

يذهب المشرع الفرنسي من جهته إلى عدم جواز دفع الدعوى أمام القضاء الإداري من قبل المكلف ما لم يقدم تظلم مسبق أمام الإدارة وفق حكم مجلس الدولة الصادر سنة 1931، و هو ما ذهب إليه المشرع الجزائري بفرضه إلزامية تقديم شكوى ضريبية مسبقا.

و من ما سبق، نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يعرف الشكوى الضريبية، و لا يوجد أي نص ضمن نصوص القوانين الجبائية الجزائرية يعرف هذا النوع من الشكاوى، كما تجدر الإشارة إلى أن حالة غياب قرار من الإدارة في الآجال المحددة قانونا بشأن موضوع الشكوى الضريبية المقدمة، تكفل للمكلف الحق في اللجوء إلى القضاء دون شرط صدور القرار، لأن غياب رد الإدارة هو تعبير ضمني على رفض محتوى الشكوى المقدمة[3].

ثانيا.التعريف القضائي للشكوى الضريبية:

اعتبر القضاء الشكوى الضريبية مصفاة حقيقية للعديد من القضايا المتراكمة لدى مصالحه [4]،و بالتالي هي إجراء أساسي من النظام العام كما سبق ذكره، حيث جاء في قرار للمحكمة العليارقم: 23887 المؤرخ في: 29 ماي 1982 أنه "... من المقرر قانونا، أن الطعن بالبطلان لا يكون مقبول إن هذا الطعن قد رفض بقرار قضائي من أجل عدم القيام برفع الطعن الإداري المسبق..."[5]؛ كما وردكذلك في أحد قرارات مجلس الدولة: "... حيث يشترط في كل نزاع ضريبي تقديم شكوى أمام إدارة الضرائب، و أنه يعتبر هذا الإجراء من النظام العام"[6].

من جهة أخرى نلاحظ أن المحكمة الإدارية العليا المصرية عرفت الشكوى أو التظلم بأنه يمتد ليشمل كل ما يفيد تمسك المتظلم بحقه و مطالبته باقتضائه، ثم تؤكد المحكمة هذا المعنى بأن التظلم

1- المادة "83" من قانون الإجراءات الجبائية.

2- M.F/D.G.I/Direction du contentieux, Instruction Générale n° 04 , du : 06 juin 2012, sur les procédures contentieuses, version 2012, (non publiée).

3- المادة "82 فقرة 02" من قانون الإجراءات الجبائية.

4- جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهاد القضائي الجزائري، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2014، ص: 047.

5- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2009، ص:0339.

6- مجلة مجلس الدولة، القرار رقم: 6509 المؤرخ في: 25 فيفري 2003، عدد خاص " المنازعات الضريبية"، 2003، ص:75؛ و القرار رقم: 6325 بنفس التاريخ، نفس العدد من نفس المجلة، ص: 0104.

هو الأصل في مجال استخلاص ذوي الشأن لحقوقهم، و رفع الظلم عنهم، و جهة الإدارة هي الخصم الشريف يتعين عليها أن تعيد الحق لأصحابه دون أن تكبدهم مشقة القضاء و إجراءاته[1].

نلاحظ من ما سبق، أن القضاء لم يحدد بدوره أي تعريف للشكوى الضريبية أو التظلم الإداري المسبق، و إنما اكتفى باعتبارها إجراء جوهري من النظام العام، يؤدي الإخلال به إلى الرفض التلقائي للدعوى الضريبية بسبب عيب في الشكل، و ذلك في العديد من قراراته[2].

ثالثا. التعريف الفقهي للشكوى الضريبية:

من هذه الزاوية نلاحظ أن الفقه الجزائري لم يتوانى عن تعريف الشكوى الضريبية في العديد من المحاولات، و هو ما نجده كذلك لدى الفقهاء الأجانب.

01. تعريف الشكوى الضريبية في الفقه الجزائري:

لقد عرف الدكتور"عمار عوابدي" هذا الإجراء بأنه الالتماس أو الشكوى التي يقدمها أصحاب الصفة أو المصلحة إلى السلطات الإدارية الولائية، الرئاسية و الوصائية إلى اللجان الإدارية، طاعنين في قرارات و أعمال إدارية بعدم الشرعية، و طالبين بإلغاء أو سحب أو تعديل هذه الأعمال الإدارية غير المشروعة بما يجعلها أكثر إنفاقا مع مبدأ الشرعية أو أكثر اتفاقا مع مبدأ الملاءمة و الفاعلية و العدالة، و تملك السلطات الإجازة و سلطة التعديل و سلطة الإلغاء و سلطة السحب[3].

هناك من عرف الشكوى الضريبية بأنها "مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة و حماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية[4]، أما الدكتور "حسين فريجة" فقد عبر عن الشكوى الضريبية بـ" التظلم من قرارات إدارية معيبة قبل التوجه إلى المحكمة، و إلا كانت الدعوى غير مقبولة شكلا"[5]، و هناك من ذكر بأن الشكوى الضريبية هي إجراء وجوبي يجب إتباعه قبل إقامة الدعوى بالطعن القضائي[6].

1- نجم أحمد، مرجع سابق، ص: 012.

2- لحسين بن شيخ أث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، الجزء الأول، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص: 269.

3- عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، نظرية الدعوى الإدارية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص:0366.

4- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2010، ص: 0116.

5- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعة الضرائب المباشرة في الجزائر، مطبعة دحلب، دون طبعة، الجزائر، 1999، ص:030.

6- خلود كروري، مداخلة حول موضوع" التظلم الإداري كآلية من آليات انفتاح الإدارة على المواطن، الملتقى الوطني حول " الجوانب القانونية لعلاقة الإدارة بالمواطن-بين ترقية المواطنة و تحسين الخدمة العمومية-، يومي: 29 و30 نوفمبر 2017، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2017، ص:04.

كما عرف الدكتور"عبد العزيز أمقران" الشكوى الضريبية بأنها مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية، و هي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين هما:

-تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من المنازعات التي تجد حلا لها على مستوى إدارة الضرائب.

-السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة و الإدارة بغية حصر فحوى الدعوى القضائية عند الاقتضاء، و ضمان حسن تسييرها لاحقا[1].

أما الأستاذ "رشيد خلوفي" يرى أن الشكوى أو التظلم الإداري المسبق هو الإجراء الذي يقوم به صاحب التظلم أمام جهة إدارية يطلب فيها من هذه الأخيرة مراجعة عملها محل التظلم أو الحصول على تعويض بسبب ضرر ناتج عن نشاطها[2].

كما يرى البعض بأن الشكوى الضريبية هو طلب يقدم للإدارة الجبائية بهدف معالجة خلاف قائم بين الإدارة الضريبية و صاحب الشكوى، و ذلك باستدراك أخطاء مرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي[3]؛و هناك من الفقهاء من اكتفى بالقول بأن الشكوى الضريبية هي الشكوى المودعة لدى مصالح الإدارة الجبائية، و هي أولى المراحل الإجرائية لمنازعات الوعاء الضريبي[4].

02. تعريف الشكوى الضريبية في الفقه الأجنبي:

هناك من يقصد بالشكوى الضريبية بأنها التظلم الذي يقدمه صاحب الشأن إلى الجهة الإدارية التي أصدرت القرار أو الجهة الرئاسية، طالبا تعديله أو سحبه[5]؛ كما يرى بعض الفقهاء أن التظلم أو الشكوى يقصد بها "تقديم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماسا إلى الإدارة لإعادة النظر في قرارها الذي أحدث أضرارا بمركزه القانوني، لكي تقوم بتعديله أو سحبه، أو بعبارة أخرى هو عرض الفرد حالة على الإدارة طالبا منها إنصافه[6].

1- عبد العزيز أمقران، عن الشكوى الضريبية في المنازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص "المنازعات الضريبية"، 2003، ص: 07.

2- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية-تنظيم و اختصاص القضاء الإداري- ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 09.

3- آيت دحمان سيد علي، جباية المؤسسات الأجنبية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص قانون عام، فرع قانون المؤسسات، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجزائر1، يوسف بن خدة، 2016/2017 ، ص:175.

4- KADI HANIFI Mokhtaria, le contentieux fiscal Algérien, les éditions du SAHEL, 1ere édition, Ain Benian, Alger, 2011. P: 069.

5- عاطف محمود البنا، الوسيط في القضاء الإداري، الطبعة الثانية، القاهرة، 1988، ص: 0331.

6- مصطفى كمال وصفي، أصول إجراءات القضاء الإداري، مطبعة الأمانة، الطبعة الثانية، القاهرة، 1978، ص: 170.

كما عرفت الشكوى الضريبية كذلك على أنها "طعن أو تظلم إداري يوجه إلى الجهة التي قامت بتنفيذ الضريبة، ولا يمكن اعتبارها دعوى قضائية"[1]،

من جهة أخرى عرف الأستاذ "أقزيبر محمد" الشكاوى الضريبية بأنها تلك التظلمات الإدارية التي تهم المنازعة في مجموع الضرائب و الرسوم[2]، و هناك من يرى بأن الشكوى الضريبية هي تلك التظلمات الإدارية التي تهم المنازعة في مجموع الضرائب و الرسوم بصفة عامة[3].

و من الفقهاء الأجانب من يرى بأن الشكوى الضريبية هي ذلك الإجراء الأولي من إجراءات المنازعة الضريبية الذي يؤدى بعد انتهاء مرحلة ربط الضريبة و تحديد مقدار دينها المستحق في ذمة المكلف، على اعتبار أن المبلغ الواجب الأداء لا يكون له وجود قانوني قبل الإخطار أو صدور الجدول الضريبي[4].

ومن خلال كل التعاريف السابقة يمكن القول بأن الشكوى الضريبية هي تظلم إداري مسبق يرفعه أصحاب الصفة والمصلحة أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، للطعن في قرار فرض وتأسيس الضريبة، من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في تحديد وعائها أو في حسابها، أو من أجل الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي، وفقاً للشكليات والإجراءات المقررة ضمن قانون الإجراءات الجبائية و النصوص التنظيمية و التطبيقية المعمول بها.

الفرع الثاني:

أنواع الشكاوى الضريبية و خصائصها

تختلف الشكاوى الضريبية التي تناولها قانون الإجراءات الجبائية بحسب الغرض من تقديمها، كما حدد المشرع مجموعة من الخصائص الضرورية التي يجب أن يتميز بها كل نوع من هذه الشكاوى.

أولا. أنواع الشكاوى الضريبية:

إن الشكوى أو التظلم الإداري يختلف من حالة إلى أخرى حددها كل من التشريع الجبائي الجزائري و الفقه بصفة عامة، حيث نجد في قوانين الضرائب كل من مصطلحي" الطعن النزاعي" و" الطعن الولائي"، لكن لكل فرع منهما معنى و مضمون يختلف عن الآخر، و يقدم كلاهما أمام الجهة الإدارية التي أصدرت القرار نفسه.

---

1 – سالم محمد الشوابكة، قرار تقدير الضريبة وطرق الطعن فيه، مجلة الحقوق، العدد02، جامعة الكويت، جوان2000، ص: 0195.

2– أقزيبر محمد، محاضرة بعنوان" النظام القانوني للتظلمات الضريبة، تقرير الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية، جامعة مكناس، المغرب، 2009، ص:017. (غير منشورة).

3- Gille Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, L.G.D.J, Paris, France, 1985, p : 203.

4– محمد ابراهيم خيري الوكيل، التظلم الإداري و مسلك الإدارة الإيجابي في ضوء آراء الفقه و أحكام القضاء، دار الفكر العربي، الإسكندرية، 2008، ص: 224.

01.شكاوى في باب المنازعات « le recours contentieux »:

يمكن اعتبار الشكوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم أو الحقوق و الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب ضمن الطعون النزاعية عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراكالأخطاء المرتكبة في تقدير وعاء الضريبة أو في حسابها، و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعيأو تنظيمي.

أ- شكاوى نزاعية تهدف لاستدراك الأخطاء المرتكبة في تقدير وعاء الضريبة:

يعتبرالتحديد الدقيق للوعاء الضريبي أهم المراحل وأبرزها في التنظيم الفني للضريبة، و أن تقييم الوعاء الخاضع للضريبة من خلال تحديد مقداره وقيمته، يعتمد في التحقق من خضوعه لأية إعفاءات أو خصومات قررها المشرع[1]، وهذا إعمالاً بالقاعدة التي تقضي بأن أساس فرض الضريبة مرتبط بالحدث المنشئ لها، أي الواقعة التي يتولد عنها دين المكلف نحو الخزينة العمومية[2] .

ويعتمد في تصنيف الحدث المنشئ على المعيار الاقتصادي الذي يتكون من الدخل، رأس المال، والإنفاق، أما عن الوعاء الضريبي فيحصر وفق كل من طريقة التقدير الكمي والتحديد الكيفي[3].

و عملا بنص المادة "71" من قانون الإجراءات الجبائية فإنهذه الشكاوى في باب المنازعات السالفة الذكر توجه حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواري للضرائبالذي يتبع له مكان فرض الضريبة[4].

ب- شكاوى نزاعية تهدف لاستدراك الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة:

يطبق على الوعاء الضريبي للمكلفين بالضريبةالمعدل المحدد قانونا، الذي يمثل النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها، وينتج عن ذلك ما يسمى بسعر الضريبة، وهو المبلغ الذي يدفعه المكلف إما بنسبة معينة و هنا تسمى بالضريبة النسبية مثل الرسم على النشاط المهني[5]، أو أنها تفرض بسعر يتغير بتغير الأساس الخاضع لها، و تسمى بالضريبة التصاعدية، و مثال ذلك الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي الذي تضمنته المادة "104" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، أو الضريبة على الأملاك التي نصت عليها المادة "274" من نفس القانون[6].

1- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، الأردن، 2007، ص: 098.

2- رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظري والتطبيقي، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص: 28.

3- صادوق مهدي، التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2019، ص: 047.

4 - المادة "71" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "42" من الأمر 07-03 المؤرخ في: 24جويلية 2007 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2007/47 الصادرة بتاريخ: 25 جويلية 2007).

5- المادة "222" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

6- المادة "274" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محدثة بموجب المادة "31" من قانون المالية لسنة 1993.

خلال عملية ربط الضريبة قد تحدث أخطاء في حسابها، فيمكن للمكلف عندها الاعتراض عن طريق شكوى في باب المنازعات يبين من خلالها عرض موجز لطلباته والأسس القانونية من أجل استدراك هذه الأخطاء، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في الكثير من قراراته[1].

ج- شكاوى نزاعية بهدف الاستفادة من حق ناتج عن صدور نص تشريعي أو تنظيمي:

في حالة صدور نصوص تشريعية أو تنظيمية جديدة أو معدلة، و تتضمن أحكاماً تقضي مثلا بتخفيض نسب الضريبة أو الإعفاء منها أو تعديل في نسبة رسم معين، و التي يهدف من خلالها في غالب الأحيان إما إلى تشجيع منطقة معينة اقتصاديا من أجل جلب استثمارات وطنية أو أجنبية إليها، أو تشجيع فئة من المجتمع للقيام بإنشاء مؤسسات أو مشاريع تساهم في توسعة الإنتاجالوطني؛ و عليه في مثل هذه الحالاتيحق للمكلف الذي يعنيه هذا التعديل أو النص الجديد و لم يطبق عليه كليا أو جزئيا، أن يتقدم بشكوى إلى إدارة الضرائب للاستفادة من هذا الحق، ومثال ذلك ما أقره المشرع في حالة التخفيض الضريبي، بعد التعديل الذي طرأ على المادة "222" من "ق.ض.م.ر.م"، حيث تم فرض نسبة 1% فقط بدل 2% كرسم على النشاط المهني بالنسبة لرقم الأعمال المحقق من خلال أنشطة "الإنتاج" [2].

كمثال كذلك ما أقره المشرع الجزائري من خلال إعفاء مكلفي نظام الضريبة الجزافية الوحيدة المستفيدين من امتيازات جبائية في إطار إحدى أجهزة دعم التشغيل في الجزائر من الضريبة[3]، مع تسديد الحد الأدنى المقدر بـ: 5000 دجالمشار إليه ضمن أحكام المادة "365 مكرر" من

1- جاء في قرار مجلس الدولة رقم "024009" المؤرخ في: 24 جانفي 2006 ما يلي: " ... أن المكلف يطلب استدراك خطأ في تقويم ثمن الضريبة الواجبة الدفع مقابل شرائه عقار بعقد موثق، وهذا ما لم يستحب إليه المجلس ووجد أن الضريبة مؤسسة...".

كما جاء كذلك في محتوى قراره رقم: "15035" المؤرخ في: 24 جانفي 2006 ما يلي: "...إن المكلف بالضريبة يطلب تصحيح مبلغ الضريبة المفروضة عليه بطريق الخطأ،...".

2- المادة "222" من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة "03 " من الأمر رقم 15-01 المؤرخ في : 23 يوليو 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، (الجريدة الرسمية.ج.ج.د.ش ، عدد: 2015/040، الصادرة في: 23 يوليو 2015.).

أما عن كيفيات تطبيق المعدلات الجديدة للرسم على النشاط المهني، فقد حددت بموجب:

=- التعليمة رقم: 0321، المؤرخة في: 17 أفريل 2016، "كيفيات تطبيق معدلات الرسم على النشاط المهني(T.A.P)، المديرية العامة للضرائب، مديرية التشريع و التنظيم الجبائيين، الجزائر، 2016.

3- Circulaire n° :012/2017, du : 23 Janvier 2017- Mesures Fiscales Relatives au Régime de l'IFU-, (Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts), Algérie, 2017, P: 06.

"ق.ض.م.ر.م"[1]؛ و كمثال كذلك ما جاء به المشرع الجزائري في مجال تخفيض مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي(I.R.G) أوالضريبة على أرباح الشركات(I.B.S) لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين و الممارسين لأنشطة في ولايات أدرار ، تمنراست ، إليزي و تيندوف، بحيث خفضت نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 50% لمدة خمس (05) سنواتابتداء من سنة 2010[2]، كما جاء قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بإخضاع بشكل مؤقت إلى غاية 31 ديسمبر 2019، الخدمات المتعلقة بالنشاطات السياحية لمعدل مخفض (9% بدل 19%)كرسم على القيمة المضافة[3].

كما نشير إلى أن النصوص التنظيمية المعمول بها تمنح الحق لكل شخص في طلب "استرجاع رسوم الطابع" سبق تسديدها مقابل عدم استكمال الإجراءات، مثل حق الطابع المطبق على السجل التجاري[4]، و يكون ذلك عن طريق مباشرة إجراءات منازعة إدارية أمام مصالح إدارة الضرائب المختصة[5]، و هذا بشرط إرفاق الطلب بوثائق ثبوتية كشهادة رفض طلب القيد في السجل التجاري، أو شهادة عدم الوجود في السجل التجاري مؤرخة لاحقا لوصل تسديد الحقوق محل طلب الاسترجاع،

1- المادة "365 مكرر" محدثة بموجب المادة "21" من قانون المالية لسنة 2007، ومعدلة بموجب المادة "16" من قانون المالية لسنة 2015.

2 – المادة "21" من القانون 12-12 المؤرخ في: 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2012/72، الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2012).

– المرسوم التنفيذي رقم 14-76 المؤرخ في: 17 فيفري2014، المتعلق بشروط و كيفيات تطبيق تخفيض مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين و الممارسين لأنشطة في ولايات إليزي، تيندوف، أدرار و تامنغاست، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2014/11، الصادرة بتاريخ: 06 فيفري 2014).

3 – المادة "42" من قانون المالية التكميلي لسنة 2009. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2009/44، الصادرة بتاريخ: 26 جولية 2009).

– التعليمة رقم: 659 /2018 ، الصادرة بتاريخ: 19 جويلية 2018، المتعلقة بتطبيق المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة على الخدمات المتصلة بالنشاطات السياحية و الفندقية و الحمامات المعدنية، و الإطعام السياحي المصنف و الأسفار و تأجير السيارات، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية التشريع و التنظيم الجبائيين، الجزائر، 2018.

4 – المادة "155 مكرر" من الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، تنص: " يؤسس رسم الطابع بـ: 4000 دج يطبق حين فتح السجل التجاري أو يليه ...".

5- Note n° : 1481, du : .. Octobre 2018, A/C Récupération des droits du Timbre, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction des Operations Fiscales et du Recouvrement, Algérie, Année 2018, p: 02, (non publiée).

ونفس الشيء بالنسبة للطابع على جوازات السفر[1]، الرسم على التوطين البنكي[2]،...، باستثناء الطوابع الجبائية التي يمنع منعا باتا على قباضات الضرائب تعويض مبالغها.

الملاحظ في الواقع أنه رغم التدابير المتخذة من قبل المشرع الجزائري في مجال تخفيف إجراءات تقديم الخدمات للمكلفين بالضريبة[3]، و رغم الإمتيازات و التسهيلات التي تضمنتها قوانين الضرائب في مجالي كل من الوعاء و التحصيل الضريبي، إلا أن النصوص التنظيمية المعمول بها في المجال الجبائي الممكن الاستفادة من مضمونها ليست كلها في متناول الجمهور الجبائي، بل القليل منها يمكن الإطلاع عليه من خلال الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العمة للضرائب، و بالتالي يمكن أن يكون هناك تفويت فرص إيداع طعون نزاعية، مما يتطلب خلق بيئة مناسبة للإطلاع على مختلف النصوص المرتبطة بعمليات المتعلقة بتأسيس الوعاء الضريبي، مثلما هو معمول به في ظل التشريع الضريبي الفرنسي[4] و كثير من الدول، و هذا عن طريق إنشاء بوابة خاصة بنشر و مناقشة كل النصوص القانونية والتنظيمية و كل ما تعلق بالمجال الجبائي، لأنه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي، وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون وتعمل على شرح القاعدة القانونية بما ينجم عنه في كثير من الحالات استحالة التعرف على آليات تطبيق القانون الضريبي من طرف المكلف بالضريبة.

02.شكاوى في باب المساعدات « le recours gracieux »:

إضافة لإمكانية إيداع الشكاوى ذات طابع نزاعي التي يملكها الخاضع للضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية فإنه يملك أيضا إمكانية أخرى تتمثل فيالشكوى في باب المساعدات، و هي ما يصطلح عليها بـ"الطعن الولائي"، حيث تعتبر الشكاوى في باب المساعدات أو التظلم الولائي هو التظلم الذي يودع لدى السلطة الإدارية الجبائية التي أصدرت القرار الإداري أو العمل الإداري محل التظلم[5]، حيث

---

1 – المادة "136" من الأمر رقم 76–103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم.(محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).

2 – المادة "02" من الأمر 05–05 المؤرخ في: 15 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 ، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2002/052 ، صادرة بتاريخ: 26 جويلية 2005)، المعدلة بموجب المادة "62" من القانون 11–16 المؤرخ في: 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2011/72 ، صادرة بتاريخ: 29 ديسمبر 2011).

3- Instruction n° :1088, du : 26 mai 2013, Procédures d'Allégement, Direction Général des Impôts, Direction des Operations Fiscales et du Recouvrement, Algérie, Année 2013, (non publiée).

4- Site : www.impots.gouv.fr , Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFIB), Ministère de l'Economie et des Finances, Direction Générale des Finances Publiques, France, (consulté le : 05 Septembre2019 à 11h15).

5– أحمد بديع لميح، التشريع الضريبي: الضرائب على الدخل، تأصيل في ضوء الفقه و أحكام النقض، الإسكندرية،1987،ص:103.

يمكن للمكلف تقديم تظلم ولائي لا ينازع من خلاله في أساس الضريبة أو مبلغها أو إجراءات فرضها، و إنما نظرا لكون المكلف أصبح يعيش حالة عوز أو ضيق الحال جعلته غير قادر على التحرر كليا أو جزئيا عن إبراء ذمته إزاء الخزينة[1]، يمكنه تقديم طلب للإدارة يلتمس منها بصفة ولائية الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المباشر المفروضة قانونا، أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية، باستثناء الرسوم المفروضة على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة) التي تفرض في النهاية على المستهلك النهائي، و ليس على المكلف بالضريبة (التاجر)[2].

هذا النوع من الطلبات هو بمثابة إمكانية تظل مفتوحة في وجه جميع الخاضعين للضريبة الذين هم في حالة عسر مالي، سواء قبل رفع النزاع في موضوعها أمام جهة إدارية أو قضائيةأوبعده، و لا يتقيد فيها المكلف بأجل أو شكليات محددة، لأنها تهدف بالأساس إلى كسب ثقة ممثلي الإدارة الضريبية و الأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية و المالية للمكلف.

الملاحظ على ضوء التشريع الجزائري خلال السنوات القليلة الماضية، و في ظل الوضعية الإقتصادية الراهنة الناتجة عن الانهيار المفاجئ لأسعار النفط، و بهدف ضمان حقوق الخزينة العمومية تم عرض العديد من الصيغ و الإجراءات الجبائية التسهيلية تندرج ضمن الطعون الولائية[3].لقد أدرج المشرع الجزائري من خلال المادة"92" من قانون الإجراءات الجبائية ضمن الطعون الولائية تلك الطلبات المقدمة من طرف قابض الضرائب التي يلتمس من خلالها جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة أو حكم الملغاة أو الحصول على إبراء المسؤولية.

- في هذه الحالة نرى أن طلب قابض الضرائب المشار إليه من خلال المادة"92" من قانون الإجراءات الجبائية يفترض عدم اعتباره ضمن حالات الطعن الولائي، لأن هذا الأخير يتضمن إلغاء أم تخفيض، عكس هذه الحالة التي يطلب فيها القابض إبراء من المسؤولية فقط و ليس إلغاء الدين الجبائي للمكلف، لأن المكلف يبقى دائما مدين بتلك المبالغ.

ثانيا. خصائص الشكاوى الضريبية:

إن المنازعات المتعلقة بمختلف الضرائب لاسيما قواعد و شروط و خصائص الشكوى الضريبية التي ترفع من طرف المكلفين بالضريبة منظمة في نص قانوني خاص غير قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و بالتالي على الطرف المشتكي أن يخضع لها و إلا رفضت شكواه، كما يجب على

1- بن عمور عائشة، الطعون الولائية في قانون الإجراءات الجبائية، مجلة البحوث في الحقوق و العلوم السياسية، عدد:05، جامعة إبن خلدون، تيارت، الجزائر، 2017، ص:095.

2- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص:053.

3- بن عمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص:107.

القاضي الإداري الفصل في منازعات الضرائب أن يسهر على توفير الخصائص الأساسية للشكوى أولا، و هذا طبقا للقاعدة القانونية التي تشير إلى أن القانون الخاص يقيد القانون العام[1]، ثم يرى في مدى تأسيس الضريبة على التقنيات و الإجراءات الفنية و القانونية اللازمة[2].

01. وجوبية الشكاوى الضريبية:

ينص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أنه يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة"829" منه[3]، لكن إذا كان الأصل هو الرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و هو ما أكده القانون العضوي المنظم لمجلس الدولة[4]، و القانون المتعلق بالمحاكم[5]، فإن الاستثناء هو العودة إلى القوانين الخاصة التي تنظم النشاط الذي كان مثارا في المنازعة الإدارية بين الأفراد و السلطة العامة، حيث تشمل هذه القوانين علاوة على القوانين الموضوعية، قواعد إجرائية تبين كيفية حل المنازعة الإدارية في السياقين الإداري و القضائي[6]، و عليه فإن التظلم أو الشكوى في المادة الضريبية تعتبر إجراء جوهري؛ حيث تتميز الشكوى الضريبية بأنها شكوى ذات طابع وجوبي[7]، حيث يلتزم المكلف الذي ينازع في مشروعية تأسيس أو تحصيل ضريبي بأن يقدم شكوى مكتوبة إلى الإدارة الضريبية لمكان فرض الضريبة، و ذلك وفق الشروط و الإجراءات و خلال المواعيد التي حددها القانون الضريبي، و هذا ما يثبت أن المنازعات الضريبية بصفة عامة تحكمها إجراءات خاصة.

يلتزم المكلف بتقديم شكواه قبل إقامة الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية المختصة ، و إلا كانت دعواه غير مقبولة، لأن هذا الإجراء من النظام العام، و يتعين على القاضي إثارته تلقائيا.

إن فكرة وجوبية الشكوى الضريبية معمول بها قبل وجود القضاء الإداري الحالي، حيث أكدت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا آنذاك بوجوب خضوع منازعات الضرائب للإجراءات الخاصة

1- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1995، ص:086.

2- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2004، ص16.

3- المادة"830" من القانون 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2008/021، الصادرة بتاريخ: 23 أفريل 2008).

4- المادة: "40" من القانون العضوي رقم 98-01، المؤرخ في::30ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، تنظيمه و عمله. (الجريدة الرسمية عدد: 1998/037) تنص: "تخضع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية".

5- القانون رقم: 98-02، المؤرخ في: 30 ماي 1998، المتعلق بالمحاكم الإدارية، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 1998/037، الصادرة بتاريخ: 01 جوان 1998).

6- معاشو عمار و عزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل للطباعة و النشر و التوزيع، تيزي وزو، الجزائر، 1999، ص: 011.

7- عمور سلامي، الوجيز في قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص:090.

المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية، و ذلك بموجب القرار رقم: 96798 المؤرخ في 14 فيفري 1993 الصادر عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، بالإضافة إلى حكمها الصادر تحت رقم: 14969 بتاريخ: 03 مارس 1979، و هذا ما نصت عليه المادة "168" من قانون الإجراءات المدنية (قبل إلغائه)[1].

كما أشار إليه كذلك مجلس الدولة في قراره بخصوص قضية المؤسسة ذات الشخص الوحيد "أراب بات" « ARABAT » ضد مديرية الضرائب لولاية بومرداس، أين قضى مجلس الدولة بعدم قبول الدعوى لانعدام التظلم المسبق، لأن عريضة الاستئناف لم تقدم التظلم و اكتفت بالقول أنها قامت بعدة احتجاجات و شكاوى، و لكن بدون ذكر تاريخها و إلى من وجهت، و لم يتم تقديم نسخ منها، خاصة أن مديرية الضرائب تدفع بعدم قيام المستأنفة بالتظلم المسبق، و حيث أن التظلم إجراء جوهري و من النظام العام لابد على المكلف بالضريبة القيام به و الذي ترفض دعواه، مما يتعين تأييد ما توصل إليه قاضي الدرجة الأولى[2].

تجدرالإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يترك الخيار للمكلف لتقديم شكواه الضريبية أو تظلمه الإداري في أي مرحلة من مراحل الخصومة الضريبية، و إنما ألزمه بتقديمها في الآجال القانونية المحددة،و يلاحظ أنه على الرغم من الطابع الوجوبي للشكوى الضريبية إلا أن له صفة إدارية خالصة و لا يتمتع بأي صفة قضائية[3]، أما عن الأسباب التي أدت إلى وجوبية الشكوى أو التظلم الإداري المسبق في المادة الضريبية، فتعود إلى أسباب عملية (واقعية) و أخرى قانونية.

نظرا لما تتمتع به الإدارة الضريبية من امتيازات السلطة العامة و ما يجعلها في مركز أقوى بممارسة سلطتها تجاه المكلف، و ما قد تتعسف به الإدارة في مجال استعمال سلطتها تجاه المكلف، و ما قد يتصف به المكلف من سوء النية[4]، في ظل النظام الجبائي الجزائري التصريحي، قد يؤدي إلى خلق منازعات ضريبية[5]، بالإضافة إلى صعوبة إجراء الصلح في هذا المجال مقارنة بالمنازعات غير

1- حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح قانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص: 09.

2 - قرار رقم: 076647 المؤرخ في: 11 أفريل 2013، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة عدد 2014/12، ص: 0134.

3- محمد إبراهيم خيري الوكيل، مرجع سابق، ص:0223.

4- المادة"25" من القانون رقم: 13-08 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014 تنص: تؤسس مادة بقانون الإجراءات الجبائية و تحرر كما يلي: " خلال مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات بالإضافة إلى المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة و حق و رسم و إتاوة، فإنه يحق لها التشكيك في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد، عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية".

5- محمد عباس محرزي، إقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2004، ص: 146-147.

الضريبية، يؤدي بالإدارة من خلال التظلم المسبق إلى التراجع و التصالح مع المكلف، لأن المنازعة الضريبية إذا دخلت مرحلتها القضائية لا يمكن للإدارة عقد صلح مع المكلف حول قرار كيفه القاضي الإداري بعمل غير مشروع[1].

كل هذه العوامل، بالإضافة إلى كثرة التعديلات في مجال النصوص القانونية الضريبية أدت إلى فرض إلزامية إيداع الشكوى الضريبية، و هذا كله قصد تحقيق بعض الأهداف أهمها:

- الإبقاء على الحوار بين المكلف و الإدارة الضريبية مستمرا بغرض التسوية الودية للمنازعة الضريبية.
- حصر فحوى النزاع في بدايته و لدى المنبع.
- إعطاء فرصة للإدارة لمراجعة قراراتها بإعادة النظر فيها[2].
- تجنب إغراق الجهات القضائية الإدارية بالقضايا، حيث يتم سنويا إحصاء ما يقارب (120000) شكوى ضريبية [3]، و في سنة 2017 تم إصدار "8929" قرار قبول كلي لطلبات مقدمة من خلال الشكاوى الضريبية على مستوى المديريات الولائية للضرائب، أي بنسبة 20.38% من مجموع الشكاوى المدروسة، و هو عدد كبير من الشكاوى الضريبية التي كان من المحتمل أن تكون محل نزاع قضائي[4].
- تفادي نفقات زائدة خلال المرحلة القضائية.

ومن الأهداف القانونية التي يفترض تحقيقها من خلال الشكوى الضريبية أو التظلم الإداري المسبق نجد:

- تصحيح الأخطاء البسيطة و إعادة النظر في وعاء الضريبة و الفحص المسبق لمشروعية الضريبة قبل المرحلة القضائية[5].

من الملاحظ أن خصوصية وجوبية الطعن المسبق نسبية، مثلا حقوق التسجيل التي خصص لها المشرع الجبائي قانون خاص بها[6]، في هذا المجال نلاحظ في حالة عدم رضا شخص ما بعملية

1- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية، (الهيئات و الإجراءات أمامها)، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2007، ص: 297.

2- طاهري حسين، مرجع سابق، ص: 09.

3 - Revue du conseil d'état, numéros spécial « le contentieux fiscal » , 2007 , p: 040.

4 - Rapport Annuel sur l'activité des Directions des Impôts de Wilaya en matière de contentieux fiscal, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, Année 2017, p.p : 17-21.

5- بوجادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2011، ص: 0205.

6- الأمر رقم: 76-105، المؤرخ في: 09 ديسمبر1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل و المتمم. (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).

إعادة تقييم عقاره بغرض تحديد حقوق حقوق التسجيل لا يلزمه تقديم تظلم مسبق قبل اللجوء إلى القضاء،و إنما أحدث لجنة توفيقية (لجنة مصالحة)، يتم اللجوء إليها بصفة إجبارية في حالة عدم الرضا بمقترح إعادة التقييم، و يتمثل دورها في محاولة التوفيق بين مصالح الخزينة العمومية من جهة و مصالح المكلف بالضريبة من جهة أخرى في مجال حقوق التسجيل[1].

للإشارة كذلك أن القضاء الإداري لا يشترط وجوب توجيه تظلم مسبق إلى مصالح الإدارة الجبائية عندما يتعلق الأمر بدعوى استرداد مبالغ مسلمة بدون وجه حق وخرقاً لقوانين الضرائب المعمول بها[2]، وهو ما تناوله مجلس الدولة من خلال قراره رقم: 007470، المؤرخ في: 18 مارس 2003[3].

02.خاصية الإيداع المسبق للشكاوى الضريبية:

إن المشرع الجزائري كما سبق الإشارة إليه، لم يترك الخيار للمكلف لتقديم شكواه الضريبية في أي مرحلة من مراحل الخصومة، و إنما ألزمه بتقديمها في أولى المراحل و خلال آجال محددة قانونا، و هذا بعد تأسيس الضريبة و فرضها على المكلف و إخطاره بها و إلا كانت شكوى سابقة لأوانها[4]، علما أن المشرع الجزائري قد أوجب تبليغ المكلف بحيثيات تأسيس الضريبة و إتاحة الفرصة لإبداء ملاحظاته على عناصر أساس الإخضاع الضريبي خلال ثلاثون (30) يوما من تاريخ التبليغ[5]، و من ثم فإن الخلافات التي قد تثور بين المكلف و الإدارة الضريبية أثناء حصر و تقدير وعاء الضريبة و قبل التبليغ النهائي المتعلق بالتسوية الجبائية للمكلف لا تعتبر من قبيل المنازعة الضريبية[6]، و عليه، تعتبر الدعوى الضريبية غير مقبولة ما لم تكن مسبوقة بتقديم شكوى إلى الإدارة الضريبية.

03. عمومية و شكلية الشكاوى الضريبية:

من حيث نوع الضريبة، تقدم الشكاوى الضريبية في الأصل بالنسبة لجميع الضرائب و الرسوم مهما كانت طبيعتها أو نوعها، بمعنى الالتزام بتقديم شكوى ضريبية يمتد إلى كل من الضرائب المباشرة و غير المباشرة؛ أما من حيث نوع المنازعة، فالأصل أن تقدم شكوى ضريبية عنأي منازعة ضريبية كانت، سواء تعلق الأمر بمنازعات الوعاء أو التحصيل الضريبي.

يلتزم المكلف في الأصل بإيداع شكوى ضريبية في كل حالات الإخضاع الضريبي سواء تمت من خلال تصريح المكلف و تسديده للحقوق المستحقة أو عن طريق الإخضاع التلقائي الناتج عن مراقبة جبائية، أما استثناءا يجيز المشرع الجزائري و الفرنسي للإدارة الضريبية إصدار قرارات التخفيض أو

1–أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 2008، ص: 070.

2– نومري عبد العزيز، المنازعات الإدارية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد: 08، 2006، ص:098.

3– مجلة مجلس الدولة، العدد رقم: 03، 2003، ص: 057.

4- Instruction Générale sur les procédures contentieuses, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction du Contentieux, 2010, p : 04.

5– المادة "19" من قانون الإجراءات الجبائية.

6– محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص: 0664.

الإلغاء التلقائي حتى و لو لم يقدم المكلف شكوى ضريبية، و هذا في الحالات التي تتم فيها عمليات الإخضاع الضريبي عن طريق خطأ الإدارة[1].

من جهة أخرى يقر المشرع الجزائري و معظم التشريعات الأخرى بتقديم شكاوى ضريبية في شكل محدد، و تتضمن معلومات محددة سنتناولها من خلال المطلب الموالي، حيث لا يجوز للإدارة الجبائية قبول الشكاوى الضريبية المودعة بدونها[2].

04.نسبية الشكاوى الضريبية:

يقصد بالطابع النسبي للشكوى الضريبية أو التظلم الضريبي هو أنه نسبي من حيث الأثر، حيث لا يفيد التظلم الضريبي سوى من قدمه، ذلك فإن التظلم الذي يقدمه الشريك المتضامن في شركة التضامن لا يفيد منه باقي الشركاء، ذلك لأن الضريبة تفرض على كل منهم على وجه الاستقلال، كما نشير إلى أن نسبية أثر التظلم الضريبي لا تقف عند حد الأشخاص الخاضعين للضريبة بل تمتد إلى موضوع التظلم[3]، حيث لا يمتد مثلا تظلم خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة خلال سنة 2018 إلى نفس الضريبة لسنة سابقة أو لاحقة، أو ضريبة أخرى خلال السنة الجارية أو سنة موالية.

المطلب الثاني:

تقديم الشكاوى الضريبية في مادة الوعاء الضريبي

يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى أطراف العلاقة الضريبية في تقديم الشكوى من خلال الفرع الأول،ثم نتناول في الفرع الثاني أهم متطلباتها المتمثلة في شروط قبولها الشكليةو الموضوعية، كما نحدد في الأخير آثار تقديم الشكوى الضريبية في حالة قبولها.

الفرع الأول:

أطراف الشكوى الضريبية

الأصل أن للمنازعة الضريبية بصفة عامة طرفين هما المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، إلا أن ذلك لا يمنع من أن يكون غير المكلف طرفا في هذه المنازعة في حالات معينة، حيث يمكن لشخص آخر غير المكلف أن يقدم أو يساند شكوى ضريبية مقابل استظهار وكالة قانونية سنتطرق لطبيعتها القانونية لاحقا، و في كل الحالات تتمتع الإدارة الضريبية كطرف في النزاع بامتيازات و حقوق تفوق تلك التي يتمتع بها المكلف لاسيما من الناحية الإجرائية، حيث تكون لها صلاحية عدم قبول الشكوى الضريبية في حالة مخالفتها للشكل أو الإجراءات أو المواعيد التي حددها القانون، و بالتالي يمكنها حرمان المكلف من الفصل في المنازعة الضريبية من حيث الموضوع.

1- محمد أحمد عبد الرؤوف، نفس المرجع السابق، ص: 0667.

2- راجع المادتين "72" و "73" من قانون الإجراءات الجبائية.

3- محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص: 0670.

باعتبار أن أي منازعة تقوم على عنصرين أحدهما "شخصي" يمثله أطراف النزاع، و ثانيهما "موضوعي" و يتمثل في المحل و السبب[1]، و نظرا لكون المنازعة الضريبية لا تختلف عن غيرها من سائر المنازعات، فهي تقوم بين طرفين محددين هما: الإدارة الضريبية و الطرف الدائن في الالتزام الضريبي و هو المكلف بالضريبة أو كما سمي في تشريعات أخرى بالممول[2].

و عليه، سنتطرق من خلال هذا الفرع إلى كل من الطرف المخول له قانونا إمكانية تقديم الشكوى الضريبية و الجهة المعنية باستقبالها.

أولا. الطرف المؤهل لتقديم الشكوى الضريبية:

من خلال الإطلاع على محتوى نصوص قوانين الضرائب التي تحكم النظام الجبائي في الجزائر لاسيما قانون الإجراءات الجبائية الذي له الأولوية في التطبيق إلى جانب أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية باعتباره يشكل السياق العام للإجراءات في المادة الإدارية[3]، يتضح أن الأصل في الشكوى الضريبية تقدم من طرف المكلف بالضريبة أو الوكيل القانوني كاستثناء من أجل منازعة مصالح إدارة الضرائب المختصة.

01.المكلف بالضريبة:

رغم أن أغلب التشريعات في المجال الجبائي اهتمت بتحديد الطرف المدين في العلاقة الضريبية، إلا أنه لم يوضع تعريف دقيق و محدد لهذا الطرف، حيث يلاحظ اختلاف في التسميات بين التشريعات المختلفة، فالمشرع الجزائري أطلق تسمية "المكلف بالضريبة"، غير أن الملاحظ أنه أصبحت الإدارة الجبائية تتخلى تدريجيا عن هذا المصطلح مستبدلة إياهب" مستعمل الإدارة الجبائية usager de l'administration fiscale"، أما في المغرب فيخاطب المدين في العلاقة الضريبية بـ"الملزم"، أما المشرع التونسي فقد أطلق عليه تسمية " المطالب بالأداء".

1- ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي -دراسة مقارنة-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، فرع القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيذر بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص: 047.

2- محيى محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2000، ص.ص: 142-155.

3- كمون حسين، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه-علوم-، تخصص القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2018، ص: 032.

لكن رغم هذا الاختلاف في التسميات إلا أن كلها تطلق على الشخص الذي يحدده المشرع خاضعا للضريبة ليفي بالتزامات التصريح و الدفع الجبائيين، مع إدراكه بأن إخضاعه للضريبة يتم عملا بالقاعدة الدستورية التي مؤداها لا ضريبة و لا إعفاء منها إلا بنص[1].

إن المكلف بالضريبة هو الشخص الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة أمام الإدارة الضريبية، و هو وحده المخول لمنازعة هذه الإدارة، شرط توفر الشخصية القانونية، و أن تكون له مصلحة ، حيث يهدف من خلال تقديم شكواه الضريبية إلا إلغاء أو تخفيض الضريبة المفروضة عليه، و يستوي أن يكون المكلف شخصا طبيعيا أو معنويا، و أن يكون شخصا من أشخاص القانون العام أو أشخاص القانون الخاص، و قد يكون من حيث الإقامة مكلفا بالضريبة مقيما أو غير مقيم[2]، و قد يكون المكلف يمارس نشاطه في ظل التشريع الجزائري شخصا جزائري أو أجنبي.

لقد فرق الكتاب بين ما يعرف بالمكلف الواقعي أو الحقيقي، و المكلف القانوني، حيث يقصد بالأول الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بسبب انتقال هذا العبء عليه رغم أنه ليس الملتزم قانونا بالضريبة، أما المكلف القانوني فهو الشخص الذي قرر المشرع إلزامه بأداء الضريبة مباشرة، و هناك من فضل التفرقة بين الممول و الملتزم بأداء الضريبة.

فالممول هو الشخص الخاضع للضريبة و الملتزم في نفس الوقت بأدائها بصفة أساسية، و الذي يسمى "المكلف الفعلي"، بينما الملتزم يمكنأن يكون شخص آخر تقع عليه مسؤولية حجز الضريبة المستحقة على الممول و توريدها نيابة عنه إلى الإدارة الضريبية[3]، و هو ما يسمى بـ"المكلفالقانوني" في التشريع الجزائري، مثل المكلف الذي يشغل عمالا و يسدد لدى إدارة الضرائب حقوق الضريبة على مداخيلهم الإجمالية لصنف المرتباتو الأجور (من المصدر) التي تناولها قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[4].

1- المادة "78" من القانون 16-01 المؤرخ في: 06 مارس 2016 المعدل للمرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07 ديسمبر 1996، المتضمن الدستور الجزائري تنص: " كل المواطنين متساوون في آداء الضريبة، ...، لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون ...".

2- محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبة في التشريع المصري المقارن، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص: 209.

3- رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الإتفاقيات الدولية – دراسة مقارنة-، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص: 059.

4- المواد من 066 إلى 076 من الأمر 76-101 المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).

02. الوكيل القانوني في تقديم الشكوى الضريبية:

إن الوكيل القانوني هو ذلك الشخص الذي يختاره المكلف بالضريبة ليقدم شكوى ضريبية مكانه في إطار أحكام المادة"75" من قانون الإجراءات الجبائية[1]، حيث تنص على أن أي شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية[2]، غير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل، تسمح له بإعداد شكوى و التوقيع عليها[3]، و متابعتها لدى مصالح الإدارة الجبائية نيابة عن المكلف المعني باستثناء حالات تنفيذ قرارات الإلغاء أو الاسترجاع التي تتطلب حضور المعني شخصيا[4].

نلاحظ من خلال هذا، أن المشرع الجزائري منح تسهيلات كافية للتمكن من ضمانة حق المنازعة أو الطعن الممنوح له.

كل مكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني،والذي عين ممثلا عنه بصفة موكلا، يتعين عليه التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانونا، أما المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، فلا يشترط تقديمهم لهذه الوكالة، كما تنص المادة "75" من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يجب تحت طائلة البطلان أن تحرر الورقة على ورق مدموغ و مسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها.

تجدر الإشارة إلى أن الوصي الذي يعمل لحساب المكلف القاصر، أو الأب بالنسبة للابن، المسير لشركة ذات مسؤولية محدودة و كل شريك في شركة تضامن[5]، أو رئيس مدير عام لشركة أسهم و الورثة لحساب المفقود أو المتوفي، و كل شخص مؤهل قانونا، و كذلك المصفي المعين بموجب أمر

1- المادة "75" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "24" من القانون رقم 07-12 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 (الجريدة الرسمية ج.ج.د.ش عدد: 2007/082)، و المادة "47" من القانون رقم17-11 المؤرخ في: 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018 (الجريدة الرسمية ج.ج.د.ش عدد: 2017/076).

2 – نموذج الوكالة التي نصت عليها المادة "75" من قانون الإجرات الجبائية (Série I. n°71)، الملحق " ح ".

3- و هذا ما استخلص من القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 19 أفريل 2006، تحت رقم "23957" ، عندما لاحظ في القضية أن الشكوى المستظهرة و التي تزعم المستأنفة أنها وجهتها إلى مدير الضرائب ممضية من طرف ولدها، بالإضافة إلى أنه لا يوجد بالملف ما يثبت أنها وكلته كما تشترطه المادة "75" من قانون الإجراءات الجبائية، مما يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا.

4-Circulaire n° : 01, du : 15 mars 2018 portant loi de finances pour 2018-Mandat de représentant et mesures d'ordre, (Ministère des Finances, D.G.I , D. du Contentieux), Algérie, 2018, p: 01.

5- Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, « le contentieux de l'assiette de l'impôt », bulletin de services fiscaux, N° 013 ;1995, p : 013

قضائي لم يشترط المشرع الجزائري وكالة توثيقية أو إدارية لأن هؤلاء لهم الصفة من خلال مركزهم القانوني تجاه الشركة أو الأب بالنسبة للابن[1].

يفسر هذا الإعفاء من استظهار وكالة محررة بالنسبة للأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم حق التصرف بالنسبة للشركات التجارية من خلال القانون أو النظام الأساسي للشركة، الذي يعطي الحق للشركاء أو الموظفين الحق في التصرف باسم الشركة، مثل المدير العام لشركة مساهمة أو مسير شركة ذات مسؤولية محدودة أو أي شريك من شركاء شركة التضامن.

باستثناء هؤلاء الأشخاص و في كل الحالات يتوجب على موقع الشكوى أن يبرر تقديمه لها بوكالة قانونية، و من خلال المذكرات المصلحية التي تصدر عن المديرية العامة بالجزائر، فإن استظهار الوكالة المسجلة عند تقديم الشكوى ليس شرطا، لكن يمكن أن تطلبها مصالح الضرائب المختصة في أي وقت أثناء التحقيق في محتوى الشكوى، بشرط أن تكون مسجلة و مدموغة قبل إيداع الشكوى الضريبية[2].

ثانيا. الجهة المعنية باستقبال الشكوى الضريبية –الإدارة الضريبية –

عملا بأحكام المادتين "71 و 172" من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الجهة المختصة باستقبال الشكوى النزاعية هي الإدارة الضريبية متمثلة في شخص المدير الولائي للضرائب الذي يشرف على مكان فرض الضريبة[3]، لكن في إطار استكمال الدولة لسياسة عصرنة هياكل إدارتها الجبائية و العمل على تحقيق فكرة تقريب الإدارة من المواطن، تم خلق مجموعة من الهياكل الجبائية الجديدة[4]، تعمل مع نفس الوصاية ، حيث أصبحت هناك أربع جهات معنية باستقبال الشكاوى الضريبية:

01 . مديرية كبريات المؤسسات.

02 . مديريات ولائية للضرائب.

03 . مراكز للضرائب

04 . مراكز جوارية للضرائب.

1– فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2010، ص.ص: 123–124.

2 - Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, « le contentieux de l’assiette de l’impôt »t , OP Cit, p : 014.

3– برحماني محفوظ، الضريبة العقارية (دراسة في القانون الجزائري و التشريعات المقارنة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2009، ص: 351.

4– القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، المتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2009/020)، المعدل و المتمم بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 17 أكتوبر 2018، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2019/014، الصادرة بتاريخ: 28 فيفري 2019).

لهذا فالشكوى الضريبية لابد أن ترفع أمام الجهة المختصة من بين الجهات المذكورة أعلاه، و هذا طبقا لنص المادة "71" من قانون الإجراءات الجبائية.

و باعتبار مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب غير مفعلة كليا في الوقت الحالي على مستوى ولايات الوطن، والتي تنصيبها متواصل تدريجيا، فإن المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مفتشيات الضرائب، ملزمون بإيداع شكاويهم الضريبية على مستوى مديرية الضرائب بالولاية التي يمارسون باختصاصها الإقليمي نشاطاتهم، ماعدا تلك التي تدخل ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، و هذا حسب ما تضمنته المادة "32" من المرسوم التنفيذي رقم "06-327" المؤرخ في: 18 سبتمبر 2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها[1].

إن معرفة اختصاص الجهة المعنية باستقبال الشكوى الضريبية يتحدد بمبلغ الجدول الضريبي محل النزاع و كذا الجهة المسيرة للملف الجبائي، علما أن المتظلم عند إيداع الشكوى يستلم وصل إيداع كدليل في حالة ضياع الشكوى و كذا أهمية تاريخ إيداعها لاحتساب ميعاد دراستها، أو معرفة آجال الطعن لاحقا في حالة غياب رد الإدارة على محتوى الشكوى.

الفرع الثاني:

شروط قبول الشكوى الضريبية

بعدما تم إلغاء الأحكام القانونية لإجراءات المنازعة الضريبية من محتوى قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب قانون المالية لسنة 2002[2]، و تحويلها إلى قانون الإجراءات الجبائية، حيث تضمن هذا الأخير في مواده من "72" إلى "75" جملة من الشروط لقبول الشكوى الضريبية، منها ما تعلق بالجانب الشكليو منها ما ارتبط بمضمونها.

أولا. الشروط الشكلية لقبول الشكوى الضريبية:

إن الطعون المقدمة إلى الإدارة في مجال القانون الإداري العام لا تأخذ في الأصل شكلا معينا، و لا يشترط فيها شروط معينة، لكن في مجال النزاع الضريبي نجد أن الشكوى في مجال الوعاء الضريبي تحتل أهمية كبيرة يوليها قانون الإجراءات الجبائية؛ فمهما كان موضوع الشكوى الضريبية و محتواها

1- المادة "32" من المرسوم التنفيذي رقم "06-327" المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 تنص: " تحتفظ مفتشيات وقباضات الضرائب بصفة انتقالية و في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مركز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب بشكلها الحالي و تمارس صلاحياتها المحددة في إطار التنظيم المعمول به"، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2006/059، الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر 2006).

- المرسوم التنفيذي رقم "17-146" المؤرخ في 20 أفريل 2017 يعدل و يتمم المرسوم التنفيذي رقم "06-327" المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها.

2- تم تأسيس قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة "40" من القانون 01-21 المؤرخ في 2 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، (الجريدة الرسمية ج.ج.د.ش عدد: 2001/079، بتاريخ: 23 ديسمبر 2001).

يجب أن تحتوي على شروط شكلية يجب مراعاتها عند تحريرها، و هذا ما يميز التظلم في النزاع الجبائي، و يجعله طعن نزاعي محدد بآجال خاصة و خاضع لشكليات و شروط مميزة، و تتمثل الشروط الشكلية للشكوى في:

01 . شرط الكتابة و التوقيع:

يشترط في الشكوى الضريبية أن تقدم في شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ و غير خاضع لحقوق الطابع، فحسب التشريع الجزائري فالشكوى الضريبية المقدمة شفويا غير كافية ، و بالتالي يجب إرفاقها بتظلم مكتوب.

لقد اشترط المشرع الفرنسي أيضا أن تكون الشكوى الضريبية في ورق عادي؛ حيث كانت الشكوى قبل سنة 1932 تحرر على ورق مدموغ و غايته من ذلك التقليص قدر الإمكان من الطلبات غير المؤسسة للمكلفين بالضريبة على أساس أن مصاريف هذا الورق غير قابلة للاسترجاع، غير أنه ألغي هذا الشرط سنة 1932[1]، و هو ما انتهجه المشرع الجزائري تكريسا منه لمبدأ العدالة الضريبية[2]، و فتح طرقالشفافية بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة.

على الرغم من عدم النص على شرط الكتابة ضمن أحكام المادة "73" من قانون الإجراءات الجبائية إلا أن وجوب الكتابة معبر عنه ضمنيا و مرتبط بالشروط الشكلية الأخرى الواجبة بواسطة النصوص القانونية، لاسيما ما يتعلق بوجوب توقيع صاحب الشكوى باليد[3].

في المقابل نجد أن المشرع الفرنسي قد جعل الكتابة كشرط عام، لكن في حالات معينة يمكن أن تكون شفوية، مثل حالة المنازعة في مجال الضرائب المباشرة المحلية، حيث يسجل عون الضرائب الشكاوى الضريبية الشفوية في وثيقة الزيارة يوقع عليها من قبل الشخص المعني (صاحب الشكوى الشفوية)[4].

لقد اشترط المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية التوقيع الشخصي باليد لصاحب الشكوى الضريبية، و هذا تحت طائلة عدم القبول[5]، إلا في حالة حيث يمكن للوكيل التوقيع مكان المكلف الأصلي حسب الحالات المشار إليها في المادة "75" من قانون الإجراءات الجبائية.

1- Charles Aimé et Marc Rochady, droit fiscal, éditions DALLOZ, Paris, 1993 , 2eme édition, p: 0134.

2- للتفصيل أكثر في موضوع " العدالة الضريبية"، انظر: حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2017.

3- فنيدس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الطبعة الأولى، المكتبة المصرية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2014، ص: 073.

4- Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l’impôt, 12eme édition, 2014, p : 0123.

5- المادة "73 فقرة 03" من قانون الإجراءات الجبائية.

نلاحظ من خلال شرط التوقيع على الشكاوى الضريبية أن التشريع الجبائي الجزائري لم يراع بعض الحالات الاستثنائية التي يكون فيها صاحب الشكوى غير قادر على التوقيع، مثل ما هو معمول به في القواعد العامة وفق نص المادة "324 مكرر2" من القانون المدني الجزائري[1]، و هذا ما يتنافى مع "سياسة تبسيط الإجراءات الإدارية" التي تنتهجها الدولة[2] و "مرجع نوعية الخدمة" كمسعى جديد[3] تنتهجه حاليا مصالح الإدارة الجبائية في الجزائر.

02. الشكوى الضريبية فردية و منفردة:

كأصل عام تقدم الشكاوى الضريبية بصفة **فردية**، حيث لا ترفع إلا من طرف المكلف بالضريبة نفسه، بمعنى هو المكلف المدين بها، أو المكلف بتسديدها قانونا، إلا أنه كاستثناء في حالة أعضاء شركة الأشخاص مثل شركة التضامن [4]،و الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة ، أو المكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم الضريبة بشكل جماعي يمكنهم تقديم شكوى جماعية[5]، كما ألزم المشرع الجزائري من خلال المادة "73 فقرة 03" تقديم الشكوى الضريبية **منفردة[6]** بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة، بمعنى لا تكون متعلقة بعدة أنشطة لكل منها ملفها الجبائي، مما يعني أن الشكوى تقدم على كل قضية مفروضة بكل بلدية على حدى، باعتبار أن رقم المادة[7] من الجدول الضريبي الذي سجلت تحته الضريبة المفروضة يختلف من بلدية لأخرى، بل حتى داخل البلدية الواحدة في حالة امتداد اختصاصها الإقليمي لأكثر من مصلحة واحدة من مصالح الوعاء الضريبي، و بالتالي فالشكوى المتعلقة بالضرائب المفروضة على عدة بلديات ليست مقبولة، إلا بالنسبة للبلدية المذكورة أولا، و هذا لتسهيل دراسة الشكاوى الضريبية[8].

1- المادة "324 مكرر2" من الأمر 75-58 المؤرخ في: 26سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية ج.ج.د.ش رقم: 1975/78) تنص: "...و إذا كان بين الأطراف أو الشهود من لا يعرف أو لا يستطيع التوقيع يبين الضابط العمومي في آخر العقد تصريحاتهم في هذا الشأن و يضعون بصماتهم ما لم يكون هناك مانع قاهر ..."

2- Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, n° : 069, Année : 2013.

3- Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, n° : 060, Année : 2012.

4- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 1994، ص: 085

5- برحماني محفوظ، الضريبة العقارية (دراسة في القانون الجزائري و التشريعات المقارنة)، مرجع سابق، ص: 0355.

6- المادة "73 فقرة 03" تنص: " يجب تقديم شكوى منفردة لكل محل خاضع للضريبة".

7- رقم المادة (le numéro d'article) يتشكل من "11 رقم" ، حيث يعبر الرقمين الأولين رقم الولاية، و الرقمين المواليين يعبران على رقم البلدية، أما الستة (06) أرقام المتبقية تأخذ الرقم التسلسلي حسب موقع العقار لمكان مزاولة النشاط بالنسبة لبقية العقارات المجاورة.

8- Gille Noel, OP. Cit., p : 0419.

كما يرى بعض المختصين و الباحثين[1]، أن الشكوى في هذا الصدد لا يجب أن تتعلق بعدة أنواع من الضرائب و الرسوم، أو تتضمن صنفين من الطلبات.

نرى بخصوص ما تطرق إليه الباحثين و المشار إليه أعلاه، أن قانون الإجراءات الجبائية باعتباره القانون الضريبي الوحيد الذي يتناول حاليا موضوع المنازعة الضريبية، لم يتطرق ضمن أحكامه إلى هذا الشرط، بالإضافة إلى أن المحل أو النشاط التجاري، المهني أو الحرفي الواحد قد يخضع لأكثر من ضريبة أو رسم لاسيما في حالة الخضوع لنظام الربح الحقيقي[2].

03.الآجال القانونية لتقديم الشكوى الضريبية:

إن المشرع الجزائري لم يترك للمكلف بالضريبة مجال لتقديم شكواه في أي مرحلة من المراحل، وإنما ألزمه بتقديمها خلال فترة قانونية محددة، و لقبول الشكوى وجب على المكلف تقديمها مستوفية لشروط محددة و خلال هذه الفترة، و هي المدة التي ترفع فيها الشكاوى أمام مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب، أو المركز الجواري للضرائب حسب الحالة، وإلا كانت محل رفض[3].

كأصل عام يشترط في المتظلم أن يرفع تظلمه الإداري خلال المدة المنصوص عليها في القوانين الخاصة، فإن لم توجد يرجع إلى القواعد العامة، (قانون الإجراءات المدنية و الإدارية)، و باعتبار دراستنا كانت حول الشكوى في المادة الضريبية، فمن الواجب علينا الرجوع إلى القوانين الخاصة بذلك، و بالأخص المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية، و هذا عملا بالمبدأ "الخاص يقيد العام"، حيث نستشف من خلال هذه المادة نوعين من الآجال:

أ. الآجال القانونية العامة لتقديم الشكوى الضريبية:

بالرجوع إلى الفقرة الأولى من المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أنها تنص على أن الشكاوى الضريبية كأصل عام تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى[4]، فمثلا الجدول الضريبي الذي أدرج للتحصيل بتاريخ: 04 جويلية 2019، يسري الآجل المحدد لرفع الشكوى بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية تاريخ: 31 ديسمبر 2021.

1- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص: 014.

2- لمعرفة نظام الربح الحقيقي انظر: المواد من " 17" إلى "20"، و "196" من الأمر رقم: 76-101، المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم.

3- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعة الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق، ص: 021.

4 - المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد : "15" من قانون المالية لسنة 2013، و المادة "33" من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، و متممة بموجب المادة "45" من قانون المالية لسنة 2017.

كما أكد القضاء الجزائري هذه القاعدة من خلال عدة قرارات قضائية، حيث رفضت عدة دعاوى لكون الشكاوى المودعة سابقا كانت بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا[1]، و نجد في هذا المجال أن مجلس الدولة "أيد حكم" مستأنف من قبل السيد (م.ن) ضد مديرية الضرائب لولاية باتنة، باعتبار أن الشكوى المودعة من أجل إلغاء ضرائب و رسوم أدرجت جداولها في التحصيل سنة 2004، لم يطعن المكلف في مضمون ذلك حتى سنة 2008، و بالتالي تكون الشكوى أوردت خارج الأجل المنصوص عليه في المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن الشكاوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجداول في التحصيل، مما يتعين تأييد ما توصل إليه قاضي الدرجة الأولى[2].

تجدر الإشارة إلى أن الضريبة المفروضة بواسطة جدول في الواقع، نقطة احتساب الأجل محددة بتاريخ إحالة الجدول للتحصيل و ليس من صدور قرار فرض الضريبة، لكن يلاحظ أنه ينبغي احتساب هذا الأجل من تاريخ استلام الإشعار بالدفع، لأنه في كثير من الحالات، و بالنظر لظروف ما، يستلم المكلف الإشعار بعد مدة طويلة مقارنة بتاريخ إدراج الجدول في التحصيل.

ب . الاستثناءات الواردة على الآجال العامة لتقديم الشكوى الضريبية:

الأصل في بداية حساب الآجال يكون من تاريخ إدراج الضرائب في جدول التحصيل، لكن بعض الحالات قد تخالف ذلك، و هذا ما تضمنته الفقرات "2، 3 و 6 من المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تتمثل هذه الحالات الاستثنائية[3] فيما يلي:

01. إذا كانت الضريبة محل الشكوى لا تتطلب إدراجها في جدول ضريبي، فالآجال تصبح[4]:

أ . إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر[5].

ب . إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها إذا تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

1- قرار المحكمة العليا رقم: 42780، الصادر بتاريخ: 15 جوان 1985، المجلة القضائية للمحكمة العليا، عدد: 04، الجزائر، 1989، ص: 062.

2 - قرار رقم: 076356 المؤرخ في: 14 مارس 2013، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة عدد 2013/11، ص: 0133.

3 - عباس راضية، خصوصية الطعن الإداري في منازعة الجباية العقارية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول الجباية العقارية، جامعة البليدة2- لونيسي علي، الجزائر، 2015، ص: 010، (غير منشورة).

4- المادة "72 فقرة3" من قانون الإجراءات الجبائية.

5- للتفصيل أكثر في مجال الإقتطاع من المصدر أنظر: المواد من "54" إلى "66" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مصدر سبق ذكره.

02 . باعتبار النظام الجبائي الجزائري "نظام تصريحي"، لاسيما بالنسبة لمكلفي نظام الربح الحقيقي، فإن حالة التسديد لبعض أنواع الضرائب و الرسوم التي تتم عن طريق التصريح الفوري على مستوى قباضات الضرائب، مثل التصريح برقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني، فإن حساب الأجل يبدأ من تاريخ تسديد الحقوق المستحقة.

03 . حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: ينقضي أجل الشكوى في هذه الحالة يوم 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة وقوع أخطاء في الإرسال[1]، سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف، و بالتالي فإن نقطة انطلاق حساب الأجل تكون يوم تلقي القرار الجديد أو الإشعار بالدفع من قبل مصالح إدارة الضرائب المختصة.

04 . إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر، فإن تاريخ انطلاق الأجل هو تاريخ الاقتطاع، أي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات[2].

05 . حالة الخطأ أو الازدواجية في الضريبة: بالنسبة للخطأ أو الازدواجية في فرض الضريبة تكون الآجال إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي يتيقن فيها المكلف بوجود خطأ أو ازدواجية في فرض الضريبة.

06 . بالنسبة لمكلفي نظام الضريبة الجزافية الوحيدة[3]، حدد المشرع الجبائي الجزائري آجال الطعن فيها بستة(06) أشهر ابتداء من الإشعار بالتبليغ الجزافي النهائي، لكن في ظل تجسيد فكرة النظام التصريحي لهذه الفئة من المكلفين لم يعد للآجال معنى في هذه الحالة[4]، مع الإشارة إلى أن مشروع قانون المالية لسنة 2020 يتضمن اقتراح أحكام جبائية تهدف إلى الرجوع إلى العمل بفكرة العقد الجزافي المعمول بها قبل سنة 2016.

1- المادة "72 فقرة02" من قانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة "72 فقرة 03" من نفس المصدر.

3- الضريبة الجزافية الوحيدة محدثة بموجب المادة "02" من القانون 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

4- الفقرة "05 من المادة 72" من قانون الإجراءات الجبائية ملغاة بموجب المادة "33" من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، حيث تم إلغاء فكرة التقدير الإداري الجزافي ليصبح المكلف الخاضع لهذا النظام الجبائي يصرح شخصيا برقم أعماله و يسدد حقوق الضريبة المستحقة تجسيدا للنظام الجبائي التصريحي، مع إبقاء حق المراقبة ، المتابعة والتحقيق في مدى صحة محتوى تصريح المكلف لمصالح الإدارة الجبائية.

07 . حالة طلب الإلغاء أو التخفيض المتعلقة بالرسم العقاري: يعتبر الرسم العقاري من الرسوم الجبائية المخصصة كليا لفائدة ميزانية البلدية، يطبق على الوعاء العقاري المبني و غير المبني[1]، ففي حالة فقدان الاستعمال الجزئي أو الكلي نتيجة حادثة غير عادية، أو الهدم الكلي أو الجزئي و لو طوعا للعقار المبني الذي كان خاضع لهذا الرسم، كما أن شغور محل ذو استعمال سكني أو تجاري خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي (صنف ريوع إيجارية)[2]، ففي كل هذه الحالات أجل تقديم الشكوى الضريبية التي تهدف للإلغاء الكلي أو التخفيض الجزئي للرسم العقاري أو الضريبة علىمداخيل الريوع العقارية حسب الحالة، ينتهي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة حصول الأحداث التي تبرر تقديم الشكوى[3].

يلاحظ أن المشرع الجزائري لم يمنح المكلف بالضريبة في الحالتين السالفتي الذكر (الرسم العقاري و الضريبة على الريوع العقارية) آجال طويلة و كافية، حيث منح نفس الآجال المقررة لمختلف الشرائح من المكلفين بالضريبة، حيث **نرى** أن المشرع الجزائري لم يدرك عدم وعي عامة المواطنين بالقوانين الضريبية المعمول بها مقارنة مع المكلف بالضريبة التاجر، المهني أو الحرفي الخاضع لنظام جبائي محدد، و له التزامات بصفة دورية، و له علاقة مستمرة بمصالح الإدارة الجبائية، يعتاد مصالحها على الأقل كل فصل مدني، و يطلع على النصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها، و هذا عكس المواطن الخاضع للرسم العقاري فقط، و الذي نرى أنه كان على المشرع منحه آجال أطول لإيداع شكواه الضريبية في مثل هذه الحالات.

كما يظهر بأن المشرع الجزائري بموجب صدور قانون الإجراءات الجبائية قد مدد أجل تقديم الشكوى الضريبية و أعطى مدة أطول من ذي قبل بالنسبة للمشتكي، حيث نلاحظ أنه قبل إحالة الأحكام القانونية المتعلقة بالمنازعة الضريبية إلى قانون الإجراءات الجبائية، نصت المادة "331" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبل إلغائها بموجب قانون المالية لسنة 2002[4] " ... إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة ..."، مثال ذلك: واقعة بتاريخ 01 مارس 2000 آخر أجل لإيداع الشكوى الضريبية المتعلقة بها هو 31 ديسمبر 2001؛ لكن حاليا المادة "72 فقرة01" من

---

1 – انظر المواد من "248" إلى "261" من الأمر رقم: 76–101 المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و لرسوم المماثلة، مصدر سابق.

2 – المادة "42" من الأمر رقم: 76–101، المؤرخ في: 09 ديسمبر1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3– المادتين "142" و " 143" من القانون رقم 01–21 المؤرخ في: 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2001/079).

4– المادة "331" ملغاة بموجب المادة "200" من القانون رقم 01–21 المؤرخ في: 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، مصدر سبق ذكره.

قانون الإجراءات الجبائية تنص: " ....إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ....."، مثال ذلك: واقعة بتاريخ 01 مارس 2019، آخر أجل لإيداع الشكوى الضريبية المتعلقة بها هو 31 ديسمبر 2021، لأن سنة 2020 هي السنة الأولى التي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الحدث و سنة 2021 هي السنة الثانية الموالية لها[1].

بغرض الإلمام أكثر بهذا الجانب المتعلق أساسا بآجال قبول تقديم الشكوى الضريبية ارتأينا تفصيلها وفق الجدول التالي:

ـ آجال تقديم الشكاوى الضريبية ـ

طبيعة الشكوى الضريبية	الآجال القانونية لقبول تقديم الشكوى	بداية احتساب الآجال	الأساس القانوني
الضرائب المدرجة في جدول ضريبي	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل	تاريخ بداية التحصيل	الفقرة **الأولى** من المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية
الضرائب المدرجة في جدول ضريبي مع خطأ في إرسال الإشعار بالدفع	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم فيها المشتكي الإشعار بالدفع الجديد	تاريخ استلام الإشعار بالدفع الجديد	الفقرة **الثانية** من المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية
ازدواجية (تكرار) ضريبية أو ضرائب مفروضة بغير أساس قانوني	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق.	تاريخ العلم بازدواجية الضريبة أو تاريخ علمه بفرض ضريبة غير قانونية.	الفقرة **الثانية** من المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية (2)
شكوى بخصوص ضرائب مفروضة عن طريق الاقتطاع من المصدر	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع من المصدر.	تاريخ الاقتطاع من المصدر	الفقرة **الثالثة** من المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية
حالات دفع الضريبة برسمها	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها دفع الضريبة	تاريخ تسديد الحقوق الضريبية	الفقرة **الثالثة** من المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية
شكوى في مجال الرسم العقاري	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة وقوع الحادثة التي تبرر تقديم الشكوى	تاريخ وقوع الحادثة	المادة "102" من قانون الإجراءات الجبائية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على محتوى أحكام قانون الإجراءات الجبائية.

تجدر الإشارة إلى أن المكلفين بالضريبة في أغلب الأحيان يرسلون شكاويهم الضريبية عن طريق البريد المسجل مع إشعار بالاستلام، ففي هذه الحالة يمكن أن تصل الشكوى متأخرة بعد انقضاء الآجال القانونية المحددة، بالرغم من أن المكلف قام بإرسال الشكوى قبل انتهاء الآجال المحددة قانونا، فيثار التساؤل في هذه الحالة عن التاريخ الذي يعتد به، هل هو تاريخ وصول الشكوى لمصالح الإدارة الجبائية المعنية، أم تاريخ إيداع الشكوى لدى مصالح البريد المثبت بالختم من طرف مكتب البريد؟

1- من خلال الإطلاع على الكثير من البحوث المعدة بعد سنة 2002 في هذا المجال، تبين أن بعضهم لم يراعي هذا التغيير في صياغة النص، و بالتالي لا يزال الحديث حسب مفهوم النص الأصلي القديم قبل إلغائه.

2 – المادة "72 فقرة 02" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "18" من القانون 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2018/79، الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2018).

بالرغم من أن كثير من الفقه يرى بأنه يعتد بتاريخ وصول الشكوى الضريبية إلى لإدارة الجبائية[1]، و بالرغم من أن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص ضمن أحكامه على هذه الحالة بالذات، لكن أثبت في كثير من مواده لاسيما في مختلف حالات التبليغ بالتحقيق والتسويةالجبائية أنه يعتد بتاريخ استلام البريد[2]، كما تثبت هذا كذلك النصوص التطبيقية و التنظيمية المعمول بها[3].

إن نصوص القوانين الضريبية لم تفصل كذلك في حالة مصادفة آخر أجل يوم عطلة رسمية إلا من خلال التعليمة العامة رقم "04" الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بالجزائر بتاريخ 06 جوان 2012، المتعلقة بإجراءات المنازعة الضريبية[4].

ثانيا. الشروط الموضوعيـة لقبول الشكوى الضريبية:

فضلا عن الشروط الشكلية التي اشترطها المشرع لقبول الشكوى الضريبية التي تم التطرق إليها سابقا، فقد ألزم المشرع الجبائي الجزائري حالة تقديم شكاوى ضريبية بضرورة احترام تضمين المحتوى ببيانات و معلومات تسمح بتسهيل و تفعيل عمل مصالح الإدارة الجبائية في معالجة الشكاوى المعروضة أمامها، فهناك شروط موضوعية خاصة بالشكوى الضريبية، و أخرى متعلقة بصاحب الشكوى في حد ذاته.

01. شروط موضوعية متعلقة بصاحب الشكوى الضريبية:

كما سبق الإشارة إليه، يجب أن تتعلق الشكوى الضريبية بمكلف واحد، و هو الشخص الذي يعتبر صاحب الحق الوحيد في التظلم، و هو ما يمكن التعبير عنه قانونا بالصفة و المصلحة.

أ- شرط الصفـة:

إن الصفة في الشكوى الضريبية تثبت للمكلف نفسه، حيث يتعين أن يقدم التظلم ممن تثبت له هذه الصفة قانونا، بحيث إذا انتفت هذه الصفة لا تقبل الشكوى، فدائن المكلف –مثلا– ليست له الصفة في تقديم شكوى ضريبية نيابة عن مدينه المهمل للدفاع عن حقوقه أمام مصالح الإدارة الجبائية، لأنه

1- سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دون طبعة، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1976، ص:0608.

2- انظر المواد: "20 الفقرتين 4و5"، "20مكرر فقرة5، "21 الفقرتين 3و4"، "80" و "82" من قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سابق.

3- Instruction générale n°04, du : 06 juin 2012 sur les Procédures contentieuses, version 2012, (Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, D. du Contentieux), Algérie, 2012, p:03, (non publiée).

4-L'Instruction n°04, du : 06 juin 2012 prévoit que : « il est à noter, que le dernier jour de délai est un jour férie, la demande peut être reçue le jour ouvrable suivant… ».

لا يوجد في مركز قانوني يسمح له بالاعتراض على الربط الضريبي بحكم أن الدين الجبائي يتسم بالطابع الشخصي[1].

فحسب أحكام قانون الإجراءات الجبائية تثبت الصفة في الشكاوى الضريبية للمكلف نفسهأو لوكيله مثل المحامي، كما تثبت للأشخاص الذين يعترف لهم القانون بحق التصرف باسم المكلف بالضريبة[2].

ب-شرط المصلحـة:

تعتبر المصلحة من شروط قبول الشكوى في مجال الضرائب و القضاء بصفة عامة، فالمصلحة تكمن في المنفعة العائدة من تقديم الشكوى، فصفة المكلف بالضريبة تجعله ذو مصلحة لرفع شكواه، فقرار الإخضاع أو الفرض الضريبي هو الذي يجعل الشخص مدين لحساب الخزينة العمومية، مما يعطي له صفة للتصرف[3]، كما تتميز المصلحة بثلاثة (03) خصائص:

- مصلحة شخصية: يجب أن تكون الشكاوى الضريبية فردية حسب نص الفقرة الأولى من المادة "113" من قانون المالية لسنة 2002، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة تقديم شكوى ضريبية جماعية، و عليه، فإن قبول الشكوى الجماعية ناتج عن وجود مصلحة جماعية مثل حالة شركة الأشخاص.
- مصلحة فورية: تتعلق المنازعة الضريبية بضريبة مفروضة فعلا، و أن أجل تقديم الشكوى محدد بموجب المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية الذي يبدأ سريانه من تاريخ بداية التحصيلأو تاريخ الاقتطاع من المصدر.
- مصلحة مادية: لا تقبل الشكاوى الضريبية إلا في حالة وجود مصلحة مادية، كالاستفادة من تخفيض أو إلغاء ضريبة، حيث لا تقبل الشكاوى إذا كانت المصلحة المثارة معنوية بحتة، و هذا عكس بقية المنازعات الإدارية ، حيث تقبل المصلحة المعنوية[4].

1- عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل لسنة 2005، دار النهضة العربية، مصر، 2007، ص: 056.

2- المادة "75" من قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سبق ذكره.

3- Charles DEBBASCH, Jean Claude RICCI, Contentieux Administratif, 8eme édition, DALLOZ, 2001, p :911.

4- Jean Lamarque, Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscale- , Paris, France, Dalloz, 1995, p : 010.

ج- إلزامية تحديد موطن في الجزائر لقبول تقديم الشكاوى الضريبية:

بمفهوم الفقرة الأخيرة من المادة "75" من قانون الإجراءات الجبائية[1]، فإن كل شكوى مقيدة من مكلف أجنبي، يجب عليه اختيار موطنا له بالجزائر و يبينه بدقة، أما المكلف المقيم بالجزائر يكون موطنه هو مقر نشاطه، سكناه أو بواسطة محاميه، إلا في حالة الاختيار، حيث يمكن أن يكون الموطن هو عنوان الوكيل، و تقديم الشكوى من طرف الوكيل قرينة على اختيار الموطن بعنوان الموقع[2]، أما في حالة شركة أحد فروعها في الجزائر، فيكون الفرع هو الموطن، أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة في الجزائر، وجب على هذه المؤسسات أن تعتمد على ممثل ينوبها و يكون مقيم بالجزائر، و يقع على عاتقه الالتزام بكل تصرفات المؤسسة لاسيما بخصوص تسديد الحقوق المستحقة من هذا الرسم؛ و فيماعدا ذلك من الضرائب و الرسوم، فإنه يتم الرجوع بشأنها إلى الاتفاقيات و المعاهدات الدولية تفاديا للازدواج في فرض الضريبة المتمثل في فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص و على نفس المال و نفس المدة[3]، مثل الاتفاقية الجبائية الدولية بين الجزائر وروسيا الموقعة في الجزائر بتاريخ 10مارس 2006[4].

إن الموطن (العنوان) المتخذ في الجزائر هو الذي تتم وفقه التبليغات فيما يخص مختلف العمليات الجبائية و مختلف حالات التواصل مع مصالح الإدارة الجبائية، و تقديم العرائض؛ و من خلال هذه الإلزامية لاتخاذ الموطن لاتخاذ موطن بالجزائر يلاحظ أن المشرع الجزائري يحاول عدم ترك فرصة للمكلف للتهرب و التعذر بعدم استلام التبليغات و المراسلات المختلفة من إدارة الضرائب، و عليهيعد هذا الشرط أساسيا و إلزاميا لقبول الشكوى و إلا تم رفضها.

تجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة إذا غير موطنه بالجزائر سواء كان مقر الإقامة، عنوان النشاط أو أي عنوان آخر سبق اتخاذه موطنا له، وجب عليه إبلاغ مصالح إدارة الضرائب حتى يسير ملفه الجبائي من قبل المصالح الجبائية المختصة إقليميا للعنوان الجديد، و هذا ما قضت به المحكمة العليا من خلال قرارها رقم: "62575" الصادر سنة 1991، بخصوص حالة مكلف من ولاية غرداية

1- المادة "75" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادتين "24" من قانون المالية لسنة 2008، و "47" من قانون المالية لسنة 2018.

2- برحماني محفوظ، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2018، ص: 199.

3- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان لمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص:0129.

4- التعليمة رقم 2016/905 المؤرخة في 2016/11/27، المتعلقة بدخول حيز التنفيذ وبداية تطبيق الاتفاقيات الجبائية لتجنب الازدواج الضريبي بين الجزائر وروسيا، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

قام بتغيير مكان نشاطه خارج هذه الولاية مع تبليغه لمصالح إدارة الضرائب، و مع ذلك تم إخضاعه لضريبة تكميلية من قبل مصالح الوعاء الضريبي للاختصاص الإقليمي بالعنوان القديم[1].

02. شروط موضوعية متعلقة بمضمون الشكوى الضريبية:

تتضمن الشكوى الضريبية عرضا موجزا حول الأسباب و الدوافع التي جعلت المكلف يقدم تظلما بشأن فرض ضريبة أو إجراءات تحصيلها، حيث يقوم صاحب الشكوى بعرض الدفوع الشكلية و الموضوعية، سواء كان الدافع وراء الشكوى من أجل الإعفاء من الضريبة أوتصحيحها أو إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي[2]، كما تحتوي الشكوى تحت طائلة عدم قبولها على عرض ملخص لطلباته[3]، و الملاحظ أن هذه الطلبات في مجال الوعاءالضريبي تختلف عن المنازعة في مجل التحصيل الضريبي، و يتم تعزيز الشكوى بإثباتات لكي يحصل على ما يهدف إليه من خلال إيداع الشكوى، كما يجب أن ترفق هذه الأخيرة بنسخة من الإشعار بالدفع أو رقم المادة للجدول الضريبي محل المنازعة[4]، أما في حالة تسديد الحقوق المتنازع حولها دون وجود جدول ضريبي، فيجب إرفاق الشكوى بوثيقة تثبت الاقتطاع أو التسديد[5]، و عليه نصت المادة "73 فقرة 04" [6] من قانون الإجراءات الجبائية بأنه يجب:

-ذكر الضريبة المعترض عليها و تحديد قيمتها المالية.

-بيان رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحته هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، و في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

-عرض ملخص لوسائل و استنتاجات الطرف.

غير أن المادة "73 فقرة 04" من نفس القانون تنص على أن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى، و تقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه و قابلة لدعم نزاعه، في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ الاستلام، و إذا تعذر الرد أو كان الرد ناقصا يقوم المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب بتبليغ المعني بقرار الرفض لعدم القبول.

1- جمال سايس، مرجع سابق، ص: 091.

2- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعة الضرائب المباشرة في الجزائر، مطبعة دحلب، دون طبعة، الجزائر، 1994 ، ص:035.

3- عمر بوجادي، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، مرجع سابق، ص:0200.

4 - نموذج الإشعار بالدفع (Série D.n°37)، الملحق " أ ".

5- BENAMARA Mansour, BOUZENAD Hocine, le doit fiscal des affaires en Algérie, édition HOUMA, Algérie ; 2012, p : 079.

6- المادة "73 فقرة04" معدلة بموجب المادتين "44" من قانون المالية لسنة 2007، و المادة " 35" من قانون المالية لسنة 2012.

الفرع الثالث:

أثار تقديم الشكوى الضريبية

إن تقديم الشكوى الضريبية وفق شروطها الشكلية و الموضوعية المنصوص عليها قانونا، يترتب عنه العديد من الآثار، فهناك آثار مباشرة على مواعيد الطعن في المادة الضريبية من جهة، و آثار غير مباشرة على الإدارة و المكلف بالضريبة من جهة أخرى، و من أهم هذه الآثار نجد:

أولا.أثار تحقق شروط الشكوى الضريبية:

إن قبول الشكوى الضريبية المقدمة دليل كاف على استيفاء شروط و جودها التي تطلبها القانون، حيث قدمت في الميعاد الذي حددته المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية، و ضمن الشكليات و المحتويات التي تضمنتها المادة "73" من نفس القانون، و التي يؤدي تخالف البعض منها إلى عدم قبول الشكوى، و بالتالي انعدام آثارها.

ثانيا. انقطاع سريان الميعاد:

إن انقطاع الميعاد من أهم الآثار التي تترتب على تقديم الشكوى لجهة الإدارة، حيث يختلف سريان الميعاد عن الوقف، فالوقف يعني حساب المدة السابقة ضمن الأجل المحدد للطعن، و إذا زال سبب الوقف، استأنف الميعاد مسيرته مكملا المدة التي ثبت انقضائها قبل حدوث سبب الوقف، أما الانقطاع فهو يمحو كل ما قبله و يسقط المدة السابقة، و يبدأ بعد زوال الانقطاع احتساب الميعاد كاملا دون أي اعتبار للمدة السابقة على سبب الانقطاع[1]، كما يجب النظر و البت في الشكاوى الضريبية من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة في الآجال المحددة قانونا[2]، و إذا صدر القرار يجب أن يكون مسببا[3]، و يعتبر مضي آجال البت دون أن تجيب عنه مصالح الإدارة الجبائية المختصة بمثابة رفض لمحتوى الشكوى الضريبية[4].

1- محمد ابراهيم خيري الوكيل، التظلم الإداري في ضوء آراء الفقه وآراء القضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012، ص:0147.

2- المادة "76" من قانون لإجراءات الجبائية.

3 - المادة "81 فقرة 03" من قانون لإجراءات الجبائية.

=- كامل سمية، تسبيب القرارات الإدارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه . علوم .، تخصص علوم قانونية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018، ص: 0205.

4 - المادة "81 فقرة 02" من قانون لإجراءات الجبائية.

ثالثا. إثبات علم المشتكي بالقرار علما يقينيا:

إن تقديم الشكوى الضريبية للمصالح الجبائية المختصة من قبل المكلف دليل على علمه بالقرار المطعون فيه، و علمه هذا محدد بما تضمنه محتوى الشكوى، و إذا لم يبين المتظلم تاريخ علمه بالقرار المطعون فيه، اعتبر تاريخ تقديمه للتظلم هو تاريخ علمه بالقرار المطعون فيه[1].

رابعا. إثبات قصد الإدارة الجبائية:

نظرا لاعتبار الإدارة الجبائية هي الطرف الأقوى في العلاقة بينها و بين المكلف بالضريبة صاحب الشكوى، و أنها تملك العديد من الإمكانيات التي لا يملكها المكلف، فإنه يقع على عاتقها رفع الضرر و التحقيق بجدية و حيادية قدر المستطاع، و ذلك لتلافي لجوء المتظلم لجهة القضاء، و ألا ترفض الشكوى لمجرد الرفض، بل الرفض يجب أن يتضمن الإعلان عن الأسباب القانونية و الواقعية في صلب قرار الرفض نفسه، و التي تشكل ركن قائم بذاته مستقل عن باقي الأركان، و في هذا المجال قيل أن الرقابة القضائية تقتضي أن يكون القضاء الإداري ملما بأسباب القرار حتى يستطيع أن يبسط رقابته عليها[2].

و بالتالي تقديم الشكوى الضريبية إلى جهة الإدارة يكشف عن نيتها و مسلكها حيال هذا التظلم، بل يمكن حتى التوصل إلى معرفة نية الإدارة خلال مرحلة الإخضاع الضريبي موضوع الشكوى.

1- محمد إبراهيم خيري الوكيل، مرجع سابق، ص: 0182.

2 - محمد حسين عبد العال، فكرة السبب في القرار الإداري و دعوى الإلغاء، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1971، ص: 092.

المبحث الثاني:

التحقيق و البت في مضمون الشكاوى الضريبية

بعد التعرض خلال المبحث الأول لمفهوم الشكوى الضريبية و الشروط الشكلية و الموضوعية لقبول دراستها، باعتبارها أولى العمليات الإجرائية في منازعات الوعاء الضريبي، سنتناول من خلال هذا المبحث إجراءات التحقيق في مضمون الشكاوى الضريبية (المطلب الأول) ثم كيفية البت و اتخاذ القرار في ذلك (المطلب الثاني).

المطلب الأول:

التحقيق في مضمون الشكاوى الضريبية

التحقيق في مضمون الشكوى الضريبية عبارة عن إجراءات أساسية تتخللها مجموعة من العمليات، حيث تتضمن في البداية على "فحص أولي" من طرف المصلحة المعنية باستلام الشكوى، ثم "تحقيق أولي" من طرف المصلحة المعنية بتأسيس الضريبة موضوع المنازعة، لتأتي مرحلة البت في الشكوى و اتخاذ القرار بشأن محتواها.

الفرع الأول:

الفحص الأولي للشكوى الضريبية

في إطار تجسيد مبدأ وحدة المخاطبة الجبائية، فإن المكلف بالضريبة أو وكيله مطالب بإرسال عن طريق البريد أو عن طريق الإيداع للشكوى الضريبية لدى اختصاصه مهما كان مبلغ الضريبة المتنازع فيه، حيث تستقبل الشكوى من قبل المكتب المكلف بتسجيل و تنظيم البريد الوارد للمصلحة المعنية من مصالح الإدارة الجبائية، و التي قد تكون مديرية كبريات المؤسسات[1]، المديرية الولائية للضرائب،مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب[2]، و هذا مقابل تسليم لصاحب الشكوى المودعة إشعار بالإستلام وفق نموذج رسمي (série I.n°12)[3]، مع ضرورة وضع طوابع خاصة على تلك الشكاوى الواردة يحدد من خلالها تاريخ وصولها، لتحول الشكاوى إلى المصلحة المكلفة بالمنازعات لدى إحدى الهيئات السالفة الذكر.

1- مديرية كبريات المؤسسات منشأة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في: 28 سبتمبر 2002، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد:2002/064، الصادرة بتاريخ: 29 سبتمبر 2002)، المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في: 23 فيفري 1991، الذي يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، المعدل و المتمم.

2- صلاحيات "مركز الضرائب" و " المركز الجواري للضرائب" محددة ضمن القرار الوزاري المشترك المؤرخ في:21 فيفري 2009 (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 20/ 2009، الصادرة بتاريخ: 29 مارس 2009).

3 - نموذج الإشعار باستلام شكوى ضريبية (Série I.n°12)، الملحق " ب ".

إن الشكاوى الضريبية الواردة عن طريق الخطأ من حيث الاختصاص، أو تلك غير المحددة للمصلحة المختصة ضمن طلب المكلف في الشكوى، يجب تحويلها إلى الجهات المختصة مع ضرورة إخطار صاحب الشكوى بالتحويل الحاصل؛ أما الشكاوى المحددة للمصالح المختصة، و في حالة استلام الشكوى من قبل المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب، تقوم المصلحة المعنية بالفحص الأولي"المديرية الفرعية للمنازعات" أو " المصلحة الرئيسية للمنازعات" حسب الحالة بإعداد سجل سنوي لكل مفتشية ضرائب تابعة لها[1]، حيث يتم تقسيم هذا السجل حسب التنظيم المعمول به في مجال تسيير مصالح الإدارة الجبائية[2] إلى ثلاثة (03) أقسام، القسم الأول خاص بالشكاوى المتعلقة بالطعن النزاعي الأولي (الشكوى الضريبية)[3]، القسم الثاني يخصص للشكاوى المتعلقة بالطعن الولائي[4]، أما القسم الأخير فيحدد حالات التخفيضات و الإسقاطات التلقائية[5]، كما يجب أن تتضمن هذه السجلات المعلومات الضرورية التالية:

- تعيين المشتكي.
- تاريخ كتابة الشكوى.
- طبيعة و مبلغ الضرائب موضوع الشكوى.
- تاريخ إصدار الجدول الضريبي.
- مصدر فرض الضريبة (المصلحة التي فرضت الضريبة).
- الإشارة إلى طلب الإرجاء القانوني للدفع[6]في حالة طلب المعني ذلك.

يكلف عون مؤهل بمصلحة المنازعات المكلفة بالفحص الأولي بدراسة تحليلية مسبقة لشكل و موضوع الشكوى، لاسيما من حيث الاختصاص قبل تركيب الملف و تحويله إلى المصلحة التي قامت بتأسيس الضريبة بغرض التحقيق الأولي.

بالنسبة للشكاوى المرسلة إلى مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب و التي نصابها من اختصاص المديرية الولائية للضرائب، فإنه يتوجب فتح سجل آخر لقيد و تسجيل الشكاوى الواردة؛ أما الشكاوى التي يعود اختصاص التحقيق في مضمونها إلى الإدارة المركزية يمسك سجل خاص لذلك، و

1- السجل هو عبارة عن نموذج رسمي (série I.n°11)، يندرج ضمن مدونة المطبوعات الرسمية لمصالح الإدارة الجبائية بالجزائر (آخر تحيين للمدونة بتاريخ 31 ديسمبر 2018).

2 - Circulaire n° 078 / 1994 , du : 26 mars 1994, « Inspection des Impôts – Organisation Interne et règles de fonctionnement - Dynamisation des activités », Ministère de l'Economie, Direction Générale des Impôts, Algérie, 1994, p.p : 024 – 027.

3- المواد من "71 إلى 79" من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المواد من "92 إلى 94" من نفس القانون.

5- المادة "95" من نفس القانون.

6- المادة "74" من نفس القانون.

إذا كانت الشكوى تتعلق بجهتين أو أكثر فإنه يتعين على الجهة المرسل إليها استخراج نسخة أو عدة نسخ من ملف الشكوى و إعادة إرسالها إلى الجهة المعنية، و يجب تسجيل كل شكوى في السجل السالف الذكر لكل مفتشية معنية من مفتشيات الوعاء الضريبي، كمثال: مكلف يقدم شكوى في باب المنازعات لأجل إلغاء كل من حقوق الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل الإجمالي، هذه الأخيرة (الضريبة على الدخل الإجمالي) لا يمكن التحقيق في موضوعها من قبل نفس مفتشية تسيير الملف الجبائي للنشاط، إذا كان عنوان الإقامة يختلف عن عنوان مزاولة النشاط، و إنما من قبل مصالح الوعاء اختصاص مقر الإقامة (أي مفتشية تسيير ملف الضريبة على الدخل الإجمالي)[1].

الملاحظ أثناء عملية الفحص الأولي للشكاوى الضريبية، أن هناك من الشكاوى التي لا تقبل نهائيا من حيث الشكل، و هناك شكاوى معيبة من حيث الشكل لكن يمكن تصحيحها خلال مدة قانونية معينة و شروط محددة.

أولا.شكاوى ضريبية معيبة من حيث الشكل "مقبولة للتصحيح":

هناك شكاوى معيبة من حيث الشكل و يمكن تصحيحها، لكن خلال المرحلة ما قبل صدور القرار، و تتمثل بالخصوص في الحالات التالية[2]:

01- عدم ذكر الضريبة أو الضرائب موضوع النزاع.

02- عدم ذكر العرض المفصل للشكوى و الطلبات المقدمة.

03- عدم تقديم الإشعار بالدفع او أي وثيقة إثبات الضريبة المفروضة.

04- عدم التوقيع باليد على الشكوى.

تقوم مصلحة المنازعات المعنية بالفحص الأولي للشكوى الضريبية بإخطار المكلفين بالضريبة الذين قدموا شكاويهم معيبة بأحد العيوب المذكورة أعلاه، و ذلك بغرض استكمال ملفاتهم أو تصحيحها خلال ثلاثين (30) يوما من تاريخ استلام بريد الإدارة[3]، و يكون الإخطار عن طريق رسالة موصى عليها، مع الاحتفاظ بالإشعار بالاستلام بملف الشكوى في حافظة خاصة.

في حالة استلام رد صاحب الشكوى الذي يصحح من خلاله طلبه، أو يكمل ما كان ناقصا به، تسحب الشكوى من الحافظة التي كانت مدرجة بها، و تسجل بالسجل الخاص لمفتشية الاختصاص أو الهيئة المعنية بذلك، ثم تحول بغرض التحقيق الأولي. كما يجوز قبول رد المكلف في هذه الحالة

1- المادة "104" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مصدر سابق.

2- Instruction Générale n°04/2012, du : 06 juin 2012 , « Procédures contentieuses-version 2012 », Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, p : 014, (non publiée).

3 – نموذج طلب استكمال ملف الشكوى الضريبية (Série I.n°70)، الملحق " ج ".

الوارد بعد المدة القانونية المذكورة في حالة إذا لم يصدر بعد قرار بالرفض[1]، أما إذا لم يحض طلب الإدارة لدى المكلف صاحب الشكوى بالرد خلال الآجال القانونية المحددة، أو كان الرد ناقصا، يقوم المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب حسب الحالة، بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول، و يمكن للمكلف بالضريبة، إذا رأى ذلك مفيدا الطعن في هذا القرار إما أمام لجنة الطعن المختصة أو أمام المحكمة الإدارية وفق الشروط القانونية المعمول بها[2].

ثانيا. شكاوى ضريبية معيبة من حيث الشكل"غير مقبولة نهائيا":

هناك عدة حالات معيبة من حيث الشكل تعتبر غير مقبولة بصفة نهائية، و هي كالتالي:

01- تقديم شكوى ضريبية خارج الآجال القانونية المذكورة في المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية.

02- الشكاوى الجماعية، لكن تقبل الشكوى في هذه الحالة باسم المكلف الأول المذكور في قائمة المعنيين بهذه الشكوى[3].

03-الشكوى الضريبية المتعلقة بعمليات إخضاع ضريبي مفروضة ببلديات مختلفة، لكن في هذه الحالة تقبل الشكوى بالنسبة للضريبة الأولى المذكورة بالطلب و خاصة ببلدية واحدة.

04-الشكاوى الضريبية المودعة من قبل شخص لا يحمل الصفة القانونية التي تسمح له بإيداعها.

05-حالة عدم الرد على طلب الإدارة بخصوص استكمال محتويات ملف الشكوى خلال آجال الثلاثين (30) يوما الممنوحة.

إن صاحب الشكوى في إحدى هذه الحالات المرفوضة بصفة نهائية يمكنه إعادة شكوى جديدة في حالة عدم انتهاء فترة إيداعها[4].

تجدر الإشارة إلى أنه إذا كانت حالة عدم القبول النهائي للشكوى الضريبية تندرج ضمن الحالات التي يمنحها المشرع إمكانية الاستفادة من "التخفيض التلقائي"[5]، يمكن تطبيق هذا الإجراء، و هذا سواء بناء على طلب المكلف أو باقتراح من مصالح الإدارة الجبائية في حالات اكتشاف أخطاء مرتكبة خلال فترة تسيير الملف الجبائي، و من أهم هذه الحالات نجد[6]:

01- الازدواج الضريبي.

1- نفس المرجع، ص: 014.

2- المادة "73 فقرة 04" من قانون الإجراءات الجبائية.

3 - Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 019.

4- نفس المرجع، ص: 019

5- المادة "95" من قانون الإجراءات الجبائية.

6 - Note n° 530/2010, du : 05 Mai 2010, portant la loi de finance pour 2010 : Mesures relatives au contentieux fiscal, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, p : 05, (non publiée).

02- خطأ في تحديد الأسس الضريبية و / أو حساب الحقوق الضريبية المستحقة.

03- خطأ في معدل الإخضاع الضريبي المطبق.

04- عدم الأخذ بعين الاعتبار امتياز جبائي ممنوح قانونا أثناء عملية الإخضاع الضريبي.

05- عدم احتساب النتيجة المحاسبية خسارة بالنسبة لسنة أو سنوات سابقة.

06- فرض غرامات أو زيادات غير قانونية.

07- إخضاع ضريبي تلقائي بناء على معلومات خاطئة أو عناصر غير صحيحة.

بصفة عامة، يتم من خلال هذه الرحلة التأكد من مدى استيفاء الشكوى لكافة القواعد و الشروط القانونية الشكلية اللازمة، و بناء على التقرير المعد من المصلحة المعنية بالفحص الأولي، تأخذ الشكوى الضريبية إحدى الحالات التالية:

01-إصدار قرار البت في شكل الشكوى التي يشوبها عيب يجعلها غير مقبولة، لاسيما الشكاوى الواردة خارج الآجال القانونية.

02-البت مباشرة في الشكاوى التي تكون مواضيعها واضحة ولا تحتاج إلى تحقيق موالي، كإن يقدم المكلف شكوى دون تقديم دفوع أو طلبات.

03-تركيب و إرسال الشكاوى إلى مصالح الوعاء المعنية بتأسيس الضرائب محل الشكوى المودعة.

بالنسبة لتركيب ملف التحقيق للشكاوى الضريبية، فإن المصلحة المكلفة بالمنازعات على مستوى: مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب، هي المعنية بتركيب هذا الملف، و هذا بغرض تحويله إلى المصلحة التي أسست فيها الضرائب المتنازع حولها بهدف إجراء التحقيق الأولي، حيث يتضمن ملف التحقيق بالإضافة إلى الوثائق الضرورية المرفقة بالشكوى الضريبية "ورقة التحقيق" « feuille d'instruction »، و هي عبارة عن نموذج رسمي[1] موحد لكل القضايا أو الشكاوى المودعة في إطار كل من باب المنازعات و باب المساعدات، حيث يرسل ملف الشكوى إلى الهيئة المختصة بالتحقيق الأولي على مستوى مفتشية الضرائب أو المصلحة المكلفة بالتسيير على مستوى مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب، و هذا حسب مقدار الاختصاص و الآجال المحددة[2].

1- ورقة التحقيق هي عبارة عن مطبوعة رسمية نموذج (I.n°03)، تتدرج ضمن مدونة المطبوعات الرسمية لمصالح الإدارة الجبائية – تحيين بتاريخ 31 ديسمبر 2018- .

- نموذج ورقة تحقيق (Série I.n°03)، الملحق " د ".

2- المواد من "76" إلى "79" من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني:

التحقيق الأولي في مضمون الشكوى الضريبية

حدد المشرع الجزائري صلاحيات كافية للجهات التي فرضت الضريبة، المعنية بالتحقيق الأولي، حيث مكنها من عدة طرق و وسائل للتحقيق و إثبات الحقيقة التي يبنى عليها قرار البت في الشكوى الضريبية، ترى ما هو مجال سلطات التحقيق في مضمون الشكاوى الضريبية، و على من يقع عبء الإثبات خلال هذه المرحلة؟

أولا. سلطات التحقيق في مضمون الشكوى الضريبية:

باعتبارها طرف هام في القطاع المالي تأثرت الإدارة الجبائية بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر خلال تلك المرحلة، لهذا وجدت نفسها مطالبة بوضع إستراتيجية لعصرنة هياكلها، حيث تم إنشاء المصالح الخارجية المتمثلة في "مديرية كبريات المؤسسات"، " مركز الضرائب" و" المركز الجواري للضرائب"، تتمثل مهام هذه الهياكل في كل من التسيير و المراقبة و النظر في المنازعة المتعلقة بالفئات التي تخضع لها[1].

لقد نظم المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية اختصاص الفصل في الشكاوى من طرف الجهات المعنية بالإدارة الجبائية وفقا لمعيارين، الأول مرتبط بمجال اختصاص كل جهة في فرض الضرائب، و الثاني معيار مالي تحدد به سلطة بت هذه الجهات، و بالنظر إلى اختلاف كل منالاختصاص الإقليمي[2] و مجال سلطات التحقيق في مضمون الشكاوى الضريبية، يمكن تقسيم الجهات المعنية بهذه المهمة إلى:

01-سلطات تحقيق ذات اختصاص وطني.

02-سلطات تحقيق ذات اختصاص محلي (ولائي).

01. سلطات ذات اختصاص وطني للتحقيق في مضمون الشكوى الضريبية:

تتمثل سلطات التحقيق ذات الاختصاص الوطني في كل من مصالح المديرية العامة للضرائب، و مديرية كبريات المؤسسات.

1- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz – عرض لهياكل الإدارة الجبائية، منشور إلى غاية 05 سبتمبر 2019.

2- انظر القرار الوزاري المؤرخ في : 24 ماي 2007 الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب (الجريدة الرسمية ج.ج.د.ش عدد: 2007/044، الصادرة بتاريخ: 08 جويلية 2007)، و القرار المؤرخ في 01 أوت 2013، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي لمراكز الضرائب (الجريدة الرسمية ج.ج.د.ش عدد: 2014/04، الصادرة بتاريخ: 26 جانفي 2014).

أ- التحقيق في مضمون الشكوى الضريبية من قبل المديرية العامة للضرائب:

المديرية العامة للضرائب هيئة تابعة لوزارة المالية و هي أعلى الهرم الإداري لمصالح الإدارة الجبائية، لها مصالح مركزية داخلية و أخرى خارجية، تم إنشاؤها سنة 1990[1]، و قد أصبحت ابتداء من سنة 2007 تتكون من ثمانية (08) مديريات من بينها مديرية المنازعات[2].

عندما يتجاوز مبلغ أو قيمة الشكوى المودعة لدى مصالح كبريات المؤسسات أو المديرية الولائية للضرائب المبلغ المحدد قانونا، علما أن قيمة الشكوى المتنازع فيها تتمثل في الحقوق و كل الغرامات المتعلقة بها[3] ، تمارس صلاحية التحقيق في الشكاوى الضريبية عن طريق مصالح مديرية المنازعات على مستوى المديرية العامة للضرائب، و هذا فقط في الحالتين:

- إذا كان موضوع النزاع المطروح أمام المدير الولائي للضرائب يتجاوز: مائة و خمسين مليون (150.000.000) د.ج.
- إذا كان موضوع النزاع المطروح أمام مدير كبريات المؤسسات يتجاوز: ثلاث مائة مليون (300.000.000) د.ج.

يلاحظ أنه خلال كل من الحالتين أعلاه، مصالح الإدارة المركزية (مصالح المديرية العامة للضرائب) تصدر رأيها الملزم الذي يبنى عليه قرار المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بشأن الفصل في قضايا منازعات الوعاء الضريبي، كما يجب الإشارة إلى أنه قبل صدور قانون المالية لسنة 2017، كان من مهام هذه الهيئة إعطاء الرأي الموافق فيما يخص طلبات استرداد قروض في مادة الرسم على القيمة المضافة في حالة تجاوز المبالغ المشار إليها أعلاه، لكن ابتداء من 01 جانفي 2017 أصبح تكييف هذه العملية على أساس أنها عمل تسييري و ليس منازعاتي[4].

1- المرسوم التنفيذي رقم (07-364) المؤرخ في: 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإداة المركزية في وزارة المالية، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2007/75، الصادرة بتاريخ: 02 ديسمبر 2007).

2- المادة "14" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، المتضمن هياكل الإدارة الجبائية وصلاحياتها، المعدل و المتمم، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2009/20، الصادرة بتاريخ: 29 مارس 2009).

3- حنيش علي، مدخل إلى القانون الجبائي الجزائري، مطبوعات الجميلة، الجزائر، 2014، ص: 064.

4- المنشور رقم "347" المؤرخ في: 03 مارس 2017 المتعلق بإجراءات سير عملية استرجاع الرسم على القيمة المضافة. (علما أن المنشور صدر لتوضيح أهم التعديلات التي طرأت على المواد "30، 49، 50 و 50 مكرر" من قانون الرسوم على رقم الأعمال بموجب المواد "30"، "31" و "32" من قانون المالية لسنة 2017.

تجدر الإشارة إلى أن الشكاوى النزاعية ذات الصلة بعمليات التدقيقات المنجزة من قبل مديرية الأبحاث و المراجعات (D.R.V)[1]، تخضع كذلك لاختصاص الإدارة المركزية مهما كانت المبالغ المتنازع حولها و طريقة التسوية المنجزة من قبل الأعوان المدققين[2].

ب- التحقيق في مضمون الشكوى الضريبية من قبل مديرية كبريات المؤسسات:

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E) بموجب المادة "60" من القانون رقم (02-11)، المؤرخ في: 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003[3]، و رغم أن مقر هذه الهيئة يقع بالعاصمة، و دائرة اختصاصها الإقليمي يشمل كل ولايات الوطن، إلا أنها لا تعتبر من بين المصالح الداخلية للإدارة الجبائية المركزية، بل تم إدراجها ضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية[4]، حيث تم تعيين مديرية كبريات المؤسسات كمحل لإيداع التصريحات الجبائية و تسديد الحقوق المستحقة من الضرائب و الرسوم بالنسبة [5] لـ:

- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الذي يخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات.

- شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة "136" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية ملياري (2.000.000.000) دينار جزائري[6].

1- مديرية الأبحاث و المراجعات منشأة بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 98-228 المؤرخ في: 13 جويلية 1998، المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في: 15 فيفري 1995، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 1998/51، الصادرة بتاريخ: 15 جويلية 1998).

2- مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم: 2000/0191، المؤرخة في: 24 أفريل 2000، المتعلقة بالشكاوى النزاعية الخاضعة لصلاحيات الإدارة المركزية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، الجزائر، 2000، (غير منشورة).

- أحمد لعور، نبيل صقر، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار الغرب للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، وهران، الجزائر، 2002، ص: 048.

3- المادة "60" من قانون المالية لسنة 2003 تممت المادة "199" من القانون رقم: 01-21 المؤرخ في: 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

4- المادة "06" من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في: 18 سبتمبر 2006 ، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2006/059 الصادرة بتاريخ: 24 سبتمبر 2006).

5- المادة "160" من قانون الإجراءات الجبائية.

6- المادة "160" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة " 60" من القانون 02-11 المؤرخ في: 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، و المادة "55" من القانون 17-11 المؤرخ في: 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018(الجريدة الرسمية ج.ج.د.ش عدد: 2017/76).

- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدي يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو يفوق المبلغ المحدد بقرار من وزير المالية.
- تجمعات الشركات عندما يساوي رقم أعمالها السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغا يحدد كذلك بموجب قرار من وزير المالية.

بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، التابعة لمديرية كبريات المؤسسات يجب عليها إيداع جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها لدى مصالح هذه المديرية، حيث يقدم مقابل ذلك وصل استلام هذه الشكاوى، كما يجب أن تكون هذه الأخيرة مستوفية جميع الشروط المتعلقة بالشكل و المضمون و المحددة ضمن أحكام المادتين "72" و "73" من قانون الإجراءات الجبائية.

طبقا لأحكام المادة"172 فقرة 05" من نفس القانون، يبت مدير كبريات المؤسسات في كل من الشكاوى و طلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة المقدم من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة "160" من قانون الإجراءات الجبائية في أجل ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها، و عندما تتعلق هذه الشكاوى بالقضايا التي تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق و الغرامات ثلاث مائة مليون (300.000.000) د.ج، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب)، و في هذه الحالة يحدد أجل البت بثمانية (08) أشهر[1]، علما أن يراعى أثناء عملية التحقيق في الشكاوى الضريبية لمكلفي مديرية كبريات المؤسسات نفس نصوص القانون الجبائي المعمول بها أمام باقي هياكل الإدارة الجبائية، مع مراعاة كذلك مدى استفادة المكلف بالضريبة حسن النية من إجراء "المحرر الجبائي" كقرار ا قطعيا لوضعية ما تتخذه الإدارة تبعا لطلب مكتوب وفقا لأحكام المادتين "174 مكرر و 174 مكرر1" من قانون الإجراءات الجبائية و التنظيم المعمول به[2].

=- القرار المؤرخ في: 24 ديسمبر 2017، المتضمن الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2017/077 الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2017).

1- المادة "172 فقرة 5" معدلة بموجب المادة "72" من القانون16-14 المؤرخ في: 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2016/077 الصادرة بتاريخ: 29 ديسمبر 2016).

2 - يعتبر المحرر الجبائي قرارا قطعيا اتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية، و يشكل هذا المحرر ردا واضحا و نهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به، و للتفصيل أكثر في إجراء المحرر الجبائي، راجع:

- المادتين :174 مكرر و 174 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.
- المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 المتعلق بالمحرر الجبائي، (الجريدة الرسمية، عدد 2012/50 الصادرة بتاريخ: 2012/09/12).

02. سلطات ذات اختصاص ولائي (محلي) للتحقيق في مضمون الشكوى الضريبية:

تعود سلطات التحقيق في الشكاوى الضريبية داخل الاختصاص الإقليمي لكل ولاية إلى المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب و المركز الجواري للضرائب.

أ- المديرية الولائية للضرائب كسلطة تحقيق في مضمون الشكاوى:

إن الولايات التي لم تنصب فيها بعد كل من مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب تعود مهمة التحقيق الأولي إلى مصالح مفتشيات الضرائب المختصة إقليميا[1]، و هي المصالح التي أعدت الضريبة، لتعود مهمة التحقيق النهائي و البت في مضمون الشكاوى الضريبية إلى المدير الولائي للضرائب، حيث يمارس هذا الأخير سلطته في هذه الحالة من أجل إصدار قرارات بخصوص الشكاوى النزاعية فقط بدل طلبات استرداد القرض في مادة الرسم على القيمة المضافة[2] المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه و التي لا يتجاوز مبلغها مائة و خمسين (150.000.000) د.ج[3]، و هذا خلال أجل ستة(06) أشهر، و يمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية[4]، كما يقلص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

ما ينبغي الإشارة إليه، بالنسبة لهذه الحالة الأخيرة هو أن هذا الأجلالقصير كان مرتبطا بنظام التقدير الإداري للضريبة الجزافية الوحيدة قبل سنة 2016، حيث كان يعد عقد جزافي لكل مكلف في كل سنتين ، و ذلك بإجراءات إدارية تزيد في بعض الحالات عن ستة (06) أشهر لاسيما بعدما تم خلق لجنة محلية لتقييم الضريبة الجزافية الوحيدة على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب، لكن حاليا أصبح نظام الضريبة الجزافية الوحيدة نظام تصريحي مثل باقي الضرائب و الرسوم، مما يتطلب تدارك هذا الأمر بالرغم من أنه لصالح المكلف بالضريبة، علما أن مشروع قانون المالية لسنة 2020 تضمن في طياته مقترح للرجوع إلى فكرة العقد الجزافي المعمول به قبل سنة 2016.

=- قسايسية عيسى، المحرر الجبائي في القانون الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الإقتصادية و السياسية المجلد 54 العدد 03، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2017، ص.ص 313-361.

1 - Circulaire n° 078 /M.E/D.G.I /1994 , du : 26 mars 1994, Op. Cit, p : 026.

2- عملا بالمنشور رقم"347" الصادر عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ: ..مارس 2017، أصبحت طلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة تعتبر من بين أعمال التسيير و ليس أعمال المنازعة الضريبية، و بالتالي دراسة هذه الطلبات أصبحت من بين مهام مصالح التسيير و ليس المصالح المكلفة بالمنازعات الضريبية.

3- المادة "79" من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة "76 فقرة02" من قانون الإجراءات الجبائية.

ب- مركز الضرائب كسلطة تحقيق في مضمون الشكاوى الضريبية:

يمارس رئيس مركز الضرائب **باسم المدير الولائي للضرائب** من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، التي يقل مبلغها عن خمسين مليون (50.000.000)د.ج أو يساويها[1]، و هذا عن طريق المصلحة الرئيسية للمنازعات[2]، و خلال أجل أربعة (04) أشهر اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى[3].

ج- المركز الجواري للضرائب كسلطة تحقيق في مضمون الشكاوى الضريبية:

يمثل إطلاق المركز الجواري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هياكل الإدارة و إجراءات تسييرها، الذي تم الإنطاق فيه سنة 2006، من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات و وضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب، حيث يعتبر المركز الجواري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، بالإضافة إلى تسيير ملفات الجباية العقارية، و الضريبة على المداخيل الفلاحية[4].

طبقا لأحكام المادة "78" من قانون الإجراءات الجبائية يبت رئيس المركز الجواري للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، و يمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون (20.000.000) د.ج، و هذا عن طريق المصلحة الرئيسية للمنازعات[5]، و خلال أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام الشكوى الضريبية.

1- المادة "77" من قانون الإجراءات الجبائية ، المصدر السابق.

2 - المادة "95" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، مرجع سابق.

3- المادة "76 -02" من قانون الإجراءات الجبائية .

4- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص:034.

5- المادة "112" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، مرجع سابق.

ـ مجال سلطات التحقيق في الشكاوى الضريبية بالجزائرـ

هياكل الإدارة الجبائية	آجـــال التحقيق و البت	المبلـــغ المتنازع حوله	الأساس القانوني (قانون الإجراءات الجبائية)
المديرية العامة للضرائب (D.G.I) (الإدارة المركزية)	/	ـ قضايا اختصاص مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E) تفوق مبالغها300.000.000دج ـ قضايا اختصاص المديرية الولائية للضرائب (D.I.W) تفوق مبالغها150.000.000 دج	المادة "172 فقرة 04" المادة: "79"
مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E)	ستة (06) أشهـر	القضايا التي **لاتتجاوز** مبالغها:300.000.000دج	المادة "172 فقرة 04"
مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E) عن طريق الرأي الموافق للإدارة المركزية	ثمانية (08) أشهـر	القضايا التي **تتجاوز** مبالغها:300.000.000دج	المادة "76 فقرة 02" المادة: "77"
المديرية الولائية للضرائب (D.I.W)	ستة (06) أشهـر	القضايا التي **لاتتجاوز** مبالغها:150.000.000دج	المادة "76" المادة: "79"
المديرية الولائية للضرائب (D.I.W)	شهرين (02)	حقوق ض. الجزافية الوحيدة	المادة "76 فقرة 02"
المديرية الولائية للضرائب (D.I.W) عن طريق الرأي الموافق للإدارة المركزية	ثمانية (08) أشهـر	القضايا التي **تتجاوز** مبالغها:150.000.000دج	المادة: "79"
مركز الضرائب(C.D.I)	أربعة (04) أشهـر	القضايا التي **لاتتجاوز** مبالغها:50.000.000دج	المادة "76 فقرة 02" المادة: " 77 فقرة02"
المركز الجواري للضرائب (C.P.I)	أربعة (04) أشهـر	القضايا التي **لاتتجاوز** مبالغها:20.000.000دج	المادة "76 فقرة 02" المادة: " 77 فقرة03"

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مضمون أحكام قانون الإجراءات الجبائية.

تجدر الإشارة إلى أن الآجال المحددة في الجدول أعلاه تتوزع حسب مراحل التحقيق و الجهات المعنية بهذه العملية وفق الجدول التالي:

- توزيــع آجــال التحقيق في الشكاوى الضريبية -

الجهات المعنية بعملية التحقيق في الشكاوى الضريبية	آجـــال التحقيق و البت	توزيع الآجال على الهياكل المعنية بعملية التحقيق
قضايا حصريا من اختصاصالمركز الجوارى للضرائب(C.P.I): * منازعات الضريبة الجزافية الوحيدة: * قضايا منازعات أخرى:	شهرين (02)	شهرين (02)
	أربعة (04) أشهـر	أربعة (04) أشهـر
قضايا حصريا من اختصاص مركز الضرائب (C.D.I):	أربعة (04) أشهـر	أربعة (04) أشهـر
قضايا حصريا من اختصاص المديرية الولائية للضرائب(D.I.W): * منازعات الضريبة الجزافية الوحيدة / مفتشية ضرائب: * قضايا منازعات أخرى:	شهرين (02)	-مفتشية الضرائب: شهر (01) - المديرية الولائية: شهر(01)
	ستة (06) أشهـر	- مفتشية الضرائب: شهرين (02) -مركز و المركز الجواري.ض: شهرين(02) - المديرية الولائية: أربعة أشهر(04)
قضايا من اختصاص الإدارة المركزية(D.G.I) :	ثمانية (08) أشهـر	- مفتشية الضرائب: شهرين (02) -مركز و المركز الجواري.ض: شهرين(02) - المديرية الولائية: شهرين (02) - الإدارة المركزية: أربعة أشهر(04)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على أحكام قانون الإجراءات الجبائية و مضمون التعليمة العامة رقم: 04، المؤرخة في: 06 جوان 2012، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب (مديرية المنازعات).

ثانيا. إجراءات التحقيق في مضمون الشكوى الضريبية:

بمجرد استلام ورقة التحقيق التي تتضمن الشكوى الضريبية، يتعين تسجيلها في سجل خاص بذلك (سلسلة série I.n°11)، مرقم بنفس الترقيم و نفس الشكل الذي يحمله السجل الذي سبق أن سجلت فيه الشكوى بالمصلحة المكلفة بالمنازعات قبل الفحص الأولي، حيث يمسك هذا السجل من قبل[1]:

- رئيس مفتشية الضرائب التي فرضت الضريبة موضوع النزاع.
- المدير الفرعي لجباية المحروقات و المدير الفرعي للتسيير بمديرية كبريات المؤسسات.
- رئيس المصلحة الرئيسة للتسيير بمركز الضرائب و المركز الجواري للضرائب.

مهما كانت طبيعة الضرائب و الرسوم موضوع النزاع، فإن المسير الذي فرض أسسها هو المكلف بالتحقيق في مضمون الشكوى، حيث يعيد النظر بالتفصيل في حيثيات الإخضاع الضريبي المتنازع فيه، و ذلك خلال الآجال المحددة عن طريق التنظيم[2]، كما يجب أن تتضمن ورقة التحقيق كل من إسم،لقب المحقق و رتبته من خلال الإطار المخصص لذلك، و قبل أن يعاد إرسال ورقة التحقيق إلى

1- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 015.
2- المرجع السابق، ص: 029.

المصلحة المكلفة بالمنازعات، يجب أن تتضمن رأي و توقيع رئيس المصلحة المعنية بتسيير الملف الجبائي لصاحب الشكوى، أما عن سير إجراء التحقيق الأولي فيختلف من حالة إلى أخرى.

01. نوع الضريبة كمعيار لتحديد سير إجراء التحقيق الأولي:

تختلف المصلحة المعنية بالتحقيق باختلاف كل من الضريبة محل النزاع، و المصلحة المؤسسة لهذه الضريبة، حيث نجد:

أ . بالنسبة للشكاوى المتعلقة بأسس الضريبة على الدخل الإجمالي[1]، ترسل ورقة التحقيق إلى مفتشية اختصاص مكان فرض الضريبة، و نظرا لكون الضريبة تعنى بعدة أصناف من المداخيل المشار إليها من خلال المادة "02" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2] (مداخيل فلاحية، أرباح صناعية و تجارية، أرباح غير تجارية، مداخيل صنف أجور، ...)، فإن التحقيق في هذه الحالة يؤول إلى مفتشية الضرائب أو المركز الجواري للضرائب لمكان فرض الضريبة.

ب . بالنسبة للشكاوى المودعة من قبل مكلفي نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، فإن مهمة التحقيق تعود إلى مفتشية الضرائب أو المركز الجواري للضرائب لمكان فرض الضريبة[3].

ج . أما عن الشكاوى الناجمة عن نتائج تحقيق محاسبي أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة[4]، فإن التحقيق لا يؤول إلى مسير الملف الجبائي المعني ، ولا إلى المصلحة التي فرضت الضريبة، و إنما المصلحة المكلفة بالمنازعات هي التي تحقق مباشرة في مضمون الشكوى الضريبية[5].

إن مهمة التحقيق الأولي في هذه الحالة مسندة إلى المصلحة المكلفة بالمنازعات دون النظر في رأي المصلحة التي أسست الضريبة، لكن نحن نرى أنه من الأفضل وجوب إسناد هذه المهمة للأعوان المحققين في مجال المحاسبة الذين أسسوا الضريبة موضوع المنازعة، لاسيما و أن الأمر محاسبي بحت، و هم أكثر دراية بقواعد المحاسبة و تقنياتها أكثر من أعوان مصلحة المنازعات و بقية مصالح الإدارة الجبائية.

1- المادة "104" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2- المادة "02" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة "02" من قانون المالية لسنة 2009، و المادة "02" من قانون المالية لسنة 2015، و المادة "02" من قانون المالية لسنة 2017.

3- المنشور رقم: 012 /و.م/م.ع.ض/م.ع.ج.ت/2017، المؤرخ في: 23 جانفي 2017، المتضمن تدابير جبائية متعلقة بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz ، منشور إلى غاية 05 سبتمبر 2019)

4- المادتين "20 و 21" من قانون الإجراءات الجبائية.

5- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 017.

د . بالنسبة للتحقيق في مضمون الشكاوى المتعلقة بحقوق التسجيل الناتجة عن إعادة التقييم للعقارات المتنازل عنها، لا يقوم به مكتب مراقبة التقييمات[1] التابع للمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، و إنما تعود مهمة التحقيق في هذه الحالة إلى المصلحة المكلفة بالمنازعات.

أما بالنسبة لحقوق التسجيل المفروضة من قبل مفتشية التسجيل و الطابع، فعملية التحقيق تؤول في هذه الحالة كذلك إلى المصلحة المكلفة بالمنازعات لكن بالتنسيق مع مفتشية التسجيل و الطابع.

- سلطات التحقيق في الشكاوى المتعلقة بحقوق التسجيل -

مصدر الضريبة موضوع النزاع	المصلحة المعنية بعملية الإخضاع الضريبي	المصلحة المكلفة بالتحقيق في الشكاوى الضريبية
تسوية جبائية	مفتشية التسجيل و الطابع	مفتشية التسجيل و الطابع بالتنسيق مع مكتب مراقبة التقييمات
إعادة تقييم	مكتب مراقبة التقييمات (المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية)	المديرية الفرعية للمنازعات

المصدر: من إعداد الباحث بناء على محتوى التعليمة العامة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب تحت رقم: 04 بتاريخ: 06 جوان 2012.

نشير إلى أنه مهما كانت الضريبة المتنازع حولها، و مهما كانت سلطة التحقيق في مضمون الشكاوى الضريبية، فإن العون المكلف بالتحقيق الأولي يجب أن يتحلى بالحياد و النزاهة، و يبدأ مهمة التحقيق في مضمون الشكوى نقطة بنقطة للتوصل إلى مدى صحة و قانونية طلبات المكلف بالضريبة، حيث إذا اكتشف العون المحقق بأن الإخضاع الضريبي موضوع المنازعة فرض بطريقة غير قانونية، و أن آجال إيداع الشكوى لم ينقضي بعد، يجب عليه إعادة مباشرة إجراءات التسوية الجبائية من جديد مع تطبيق النصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها، مقابل اقتراح قبول الشكوى من حيث المضمون.

إذا رأى العون المحقق أثناء مهمته تجاه ملف الشكوى بأن الأمر يحتاج إلى معلومات إضافية، يمكنه التوصل إلى ذلك بكل الطرق الممكنة، سواء عن طريق المعاينة الميدانية، إعادة النظر في السجلات المحاسبية للمكلف، أو حتى استدعائه لتقديم شروحات ضرورية[2].

كما تجدر الإشارة إلى أن العون المحقق أثناء القيام بمهامه لا يلتزم فقط بالنظر في موضوع الشكوى الضريبية، لكن عليه النظر إن كان هناك نسيان أو إغفال في مجال الوعاء الضريبي بخصوص وضعية المكلف صاحب الشكوى، و إذا ثبت ذلك يجب اقتراح أو مباشرة إما إجراء حق الإدارة في استرجاع حقوق الخزينة (le droit de reprise)، وإماإجراء المقاصة (la compensation)التيتشكل في الشريعة العامة أحد انقضاء الالتزام، و التي يتمثل مفهومها إلى إسقاط دينين متقابلين بين شخصين يتحد فيهما وصفا الدائن و المدين، و من شروطهما تقابل الدينين و تشابه محليهما، و أن يكونا

1- المادة "78" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، مرجع سابق.

2- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 021.

خاليين من النزاع و مقدرين، كما أن يكونا مستحقي الآداء، و أن يكونا قابلين للحجز، و لم يتعلق بواحد منهما بحق للغير[1]، هذا بصفة عامة ، أما بالنسبة للمجال الضريبي فقد اختلفت الآراء و المواقف في الأخذ بهذا الإجراء من عدمه، فعلى اعتبار أن الضريبة مورد من الموارد السيادية للدولة و الأمر يتعلق بحقوق الخزينة العمومية، فقد رفض المشرع الجبائي الفرنسي نهائيا هذا الإجراء، و هذا بغرض ترك كيان خاص للدولة بعيدا عن وجود علاقات مع الأفراد[2].

بالنسبة للتشريع الجزائري، و عملا بأحكام المادة "96" و"144 مكرر1"[3]من قانون الإجراءات الجبائية[4]، فإن المكلف بالضريبة عندما يطلب الإعفاء، التعويض، التخفيضمن الضريبةأو استردادها، فإنه يجوز في أي وقت و لأي مصلحة من مصالح الإدارة الجبائية المساهمة في سير إجراءات دراسة الطعن النزاعي و بصرف النظر عن الآجال العامة للتقادم على القيام بإجراء المقاصة[5] بين التخفيض الذي سيمنح و النقائص أو حالات الإغفالبجميع أنواعها التي تمت معاينتها في وعاء الضريبة أو في حسابها أثناء التحقيق في الطلب.

إن تطبيق إجراء المقاصة غير مقيد بالزمن، بل يمكن أن يمس حتى السنة المعنية بالضريبة التي مسها التقادم، لكن يجب أن يتعلق هذا الإجراء نفس طبيعة الضريبة موضوع المنازعة و نفس السنة المالية، حيث لا يمكن مثلا إجراء المقاصة على منازعة في مجال الضريبة على أرباح الشركات[6] في حالة وجود نقص في وعاء الرسم على النشاط المهني[7]، حتى و إن كان الأمر يخص نفس المكلف بالضريبة[8]، كما يطبق هذا الإجراء في أي مرحلة من مراحل منازعة الوعاء الضريبي.

---

1 – محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2010، ص: 0227.

2 - Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, Procédures Fiscales, Dalloz, 1998, p : 073.

3 – المادة "144 مكرر1" من قانون الإجراءات الجبائية محدثة بموجب المدة "56" من قانون المالية لسنة 2017.

4– المادة "96" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "53" من قانون المالية لسنة 2017.

5- Circulaire n° : 02, du : 13 mars 2017, portant loi de finances pour 2017 – mesures relatives au contentieux de l'assiette, (Ministère des Finances, D.G.I , D. du Contentieux), Algérie, 2017, p: 06.

6– المادة "135" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

7– المادة "217" من نفس القانون.

8- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 023.

إن المقاصة هي طريقة لعدم دفع الحقوق الجبائية، لكن في الأساس إجراء لعدم إرجاع الحقوق التي لدى الخزينة و غير المستحقة، و في نفس الوقت على المكلف دين تجاه الخزينة، و عليه فإن المقاصة هي عملية قانونية لعدم الدفع المستحق المبرر، لأن المكلف نفسه يقتص من الخزينة حقه[1].
أما إذا ثبت من خلال الوثائق المرفقة بالشكوى أن بعضها أو كلها مزورة أو غير صحيحة، أو وجود حالة إخفاء تكيف حالة من حالات المناورة التدليسية[2] ، حيث نصت المادة "303" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أنه يجب على الإدارة أن لا تتردد في مباشرة إجراءات المتابعة الجزائية، وهذا فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة[3].

تجدر الإشارة إلى أنه خلال عملية التحقيق، و قصد التوصل إلى مدى صحة الطلبات و الوسائل القانونية المعتمدة من قبل المكلف، و الفصل في الشكوى فإن عملية التحقيق تتطلب مجموعة من وسائل الإثبات، الذي يتوزع عبئه بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة.

02. عبء الإثبات خلال مرحلة التحقيق الأولي في مضمون للشكوى الضريبية:

خلال مرحلة التحقيق الأولي في مضمون الشكوى الضريبية، و بغرض البت في موضوع منازعة الوعاء الضريبي، يعتمد على مجموعة من وسائل الإثبات يتوزع عبؤها بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، و هذا التوزيع بين الطرفين قرر لأجل التقريب بين المراكز القانونية المتفاوتة بينهما، و لقد اختلفت الآراء الفقهية التي تحدد الخصم الذي يتحمل عبء الإثبات، فهناك من يرى بأن إدارة الضرائب باعتبارها ممثلة للدولة، هي من يقع عليها عبء الإثبات، و ذلك لأن العلاقة بين الدولة ممثلة في إدارة الضرائب كما سبق ذكره، و المكلف بالضريبة تعد من علاقات القانون العام، و قد سبق أن وافق المكلفون بالضريبة على هذه العلاقة عندما كان يصادق ممثليهم في البرلمان سنويا على قوانين المالية[4].

لكن الرأي الراجح يذهب إلى أنه لا يمكن التمسك بتطبيق مبدأ "البينةعلى من ادعى"، لأنها لا تتماشى و طبيعة منازعات الوعاء الضريبي، فغالبا ما يكون المكلف بالضريبة هو الطرف المدعي فيقع على عاتقه إثبات ما يدعيه، و لكن في نفس الوقت نلاحظ أن إدارة الضرائب التي غالبا ما تتمتع

---

1 – بن عمور عائشة، الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية – دراسة مقارنة –، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص القانون الخاص، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016-2017، ص: .

2- المادة "193 – 2" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

3- المادة "303" من نفس القانون معدلة بموجب المادتين "28" من قانون المالية لسنة 2003، و "13" من قانون المالية لسنة 2012.

4- سالم شوابكة، عبد الرؤوف الكساسة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد رقم 22، العدد الثاني، دمشق، سوريا، 2006، ص: 012.

بسلطة مقيدة في الميدان الجبائي عليها أن تثبت أثناء المنازعة أن تطبيقاتها للمقتضيات الجبائية كان مطابقا للقانون، و عليه فإن عبء الإثبات لا يلقى بصورة آلية على المدعي، و إنما تتقاسمه إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة[1].

أ- الإثبات مسؤولية الإدارة خلال مرحلة التحقيق في الشكاوى الضريبية:

للقيام بمهمة التحقيق في مضمون الشكوى الضريبية ، منح المشرع الجزائري للإدارة صلاحيات عديدة، حيث تتم هذه العملية إما عن طريق "الإطلاع"، أو استدعاء المعني من أجل "طلب توضيحات و تبريرات"، و إما عن طريق التحقيق في "عين المكان".

أ.1. التحقيق عن طريق الإطلاع:

يقصد بحق الإطلاع، أن المكلف بالضريبة ملزم بالإجابة على طلب الإدارة المقدم كتابيا، و هذابالاتصال بها، و اطلاعها على بعض الوثائق و الدفاتر و السجلات المحاسبية و مختلف المستندات المطلوبة[2]، و هذا حتى تتمكن الإدارة الضريبية من بسط رقابتها على العمليات التي يقوم بها المكلف، و يتمكن أعوانها من إجراء الفحص و التحقيق و مراجعة المحاسبة[3]، و هو ما تناوله المشرع الجزائري من خلال المادة "45" من قانون الإجراءات الجبائية[4].

و عليه، يعتبر حق الإطلاع من بين الحقوق التي تتمتع بها إدارة الضرائب، و الذي يسمح لأعوان إدارة الضرائب المؤهلين بالحصول على الوثائق و الأوراق و الملفات و كل المحررات التي تكون في حوزة المكلف بالضريبة أو بعض الجهات العامة أو الخاصة[5]، حيث لا يتطلب هذا الحق إجراءات أو شكليات خاصة[6].

لكن المشرع الجزائري رفض منح الإدارة الجبائية سلطات واسعة في ممارسة حق الإطلاع، بل وضع له قيودا ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة و احتراما لإرادته المتمثلة في تبنيه التصريح كمبدأ عام

1- عبيد ريم، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري و المغربي، دراسة مقارنة، مجلة المفكر، مجلد 09، العدد: 011، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2016 ، ص: 03.

2- محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص: 0171.

3- بوشعيب البوعمري، الإثبات في النزاعات الضريبية، الندوة الوطنية حول موضوع " الإشكالات القانونية و العملية في المجال الضريبي"، دفاتر المجلس الأعلى العدد: 016 ، المديرية العامة للضرائب، المملكة المغربية، 2011، ص: 0102.

4- المادة "45" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه".

5- أحمد جمال الدين، القانون الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص: 0300.

6 - Jean ALFONSI, le contentieux de la vérification de comptabilité- expérience française- , revue du Conseil d'Etat, numéro spécial « le contentieux fiscal », 2007, p : 011.

لإثبات أسس الضريبة، حيث يجب أن يتم هذا الإطلاع في إطار من المشروعية دون تجاوز[1]، و أن يتقرر هذا الحق بقانون، إذ لا يتصور أن تستباح حريات الأفراد في سبيل الحصول على موارد الدولة من الضرائب، بينما كفل الدستور هذه الحريات، فلم يطلق يد الدولة في المساس بحريات الأفراد، و إنما وضع من القيود و الإجراءات ما يكفل صيانتها، و القول بغير ذلك يجعل القانون الضريبي في منزلة أعلى من الدستور، و هو أمر غير مقبول[2].

و تنحصر القيود السالفة الذكر في تحديد الأشخاص الخاضعين لحق الإطلاع، و كذا بعض القواعد الشكلية التي سنتناولها من خلال هذا الفرع.

أ.1.1. الأشخاص الخاضعون لحق الإطلاع على ضوء قانون الإجراءات الجبائية:

طبقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، يسمح لأعوان الإدارة الجبائية المؤهلين باستعمال حق الإطلاع لدى المكلف بالضريبة في حد ذاته المعني بالمنازعة الجبائية، لدى كل من المؤسسات العمومية و المؤسسات المالية، بقية المكلفين بالضريبة، و لدى الغير[3].

تخضع لحق الإطلاع كل إدارات الدولة بما فيها البلديات و الولايات و كل الشركات الخاضعة لرقابة الدولة، و المؤسسات العمومية و الهيئات الموجودة تحت رقابة السلطة الإدارية، و التي يجب عليها أن تطلع إدارة الضرائب بناء على طلبها على وثائق بحوزتها دون التحجج بالسر المهني[4].

نشير هنا إلى أن فكرة حق الإطلاع قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية، كانت متناولة ضمن أحكام المواد من "309" إلى "316" من قانون الضرائب المباشرة الملغاة، حيث كان سابقا حق الإطلاع يمارس من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، أما أحكام قانون الإجراءات الجبائية لم تتناول هذا الشرط، و هو ما نراه إجحاف في حق المكلف بالضريبة من جهة، ويمكن أن يتعارض مع شرط "رتبة مراقب على الأقل" للخروج من أجل معاينات ميدانية، و إعداد محاضر معاينة.

كما يمارس حق الإطلاع من قبل أعوان الإدارة الجبائية لدى المؤسسات الخاصة، و هنا ينحصر خاصة في الإطلاع على الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها وفق أحكام القانون التجاري[5]، و كل

1- أحمد فنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018، ص: 045.

2- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، المجلد الثالث، الإسكندرية، 1994، ص: 041.

3- تناول المشرع الجزائري "إجراء حق الإطلاع" من خلال المواد من "45" إلى "63" من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة "46" من قانون الإجراءات الجبائية.

5- المواد من "09" إلى "11" من الأمر 75-59، المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم.

مستندات الإيرادات و النفقات و كل الفواتير المقبولة شروطها الشكلية[1]؛ و من بين الأشخاص الخاصة الأكثر أهمية الخاضعة لحق الإطلاع هي المؤسسات التجارية.

كما تناولت "الفقرة الثالثة من المادة 46" من قانون الإجراءات الجبائية[2] حق الإطلاع أمام هيئات الضمان الاجتماعي، حيث ألزم المشرع هذه الهيئات بأن توافي الإدارة الجبائية قبل 31 ديسمبر من كل سنة بكشف فردي لكل طبيب، طبيب أسنان، قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، و المبلغ الإجمالي لهذه الأخيرة كما هي في ورقة العلاج.

يمارس حق الإطلاع كذلك لدى الهيئات القضائية، حيث يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب معلومات جبائية حول الوضعية الجبائية للمتقاضين بغض النظر عن طبيعة النزاع، و قد نصت المادة "47" من قانون الإجراءات الجبائية : " ...يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها، و التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، ..."[3]، كما منح المشرع الجزائري حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية لدى كل من الأشخاص المودع لديهم السندات العمومية، و كذا البنوك و المصرفيين.

تجدر الإشارة إلى أنه في حالة رفض التعاون أو التعامل مع الإدارة عند طلبها الإطلاع على العناصر و الوثائق التي تفيد في تحديد الأسس الضريبية فإنه يمكن أن تفرض عقوبة مالية تتراوح ما بين 5000 دج إلى 50.000دج، كما يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك، تطبيق تلجئة (زيادة) قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير ابتداء من تاريخ تحرير محضر إثبات رفض الإطلاع.[4]

أ.1 . 2. القيود الواردة على حق الإطلاع:

إن حق الإطلاع ليس مطلقا، و هذا باعتبار وجود قيود ترد عليه، و هي كالتالي:

أ.1.2.1. وجود أشخاص ليس لهم الحق في ممارسة حق الإطلاع و آخرين غير خاضعين له:

لا يمكن أن يمارس حق الإطلاع إلا من قبل الأعوان الذين لهم رتبة "مراقب الضرائب" على الأقل مع خضوعهم للسر المهني، و هو ما نصت عليه المادتين "61" و "65" من قانون الإجراءات

1- الصفات الرسمية لقبول الفاتورة محدد ضمن المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في: 10 ديسمبر 2005، المحدد لشروط تحرير الفاتورة و سند التحويل و وصل التسليم و الفاتورة الإجمالية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2005/080 الصادرة بتاريخ 11 ديسمبر 2005).

2- المادة "46" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "29" من قانون المالية لسنة 2003.

3- المادة "47" من نفس القانون معدلة بموجب المادة "42" من قانون المالية لسنة 2011.

4- المادتين "62" و "63" من قانون الإجراءات الجبائية.

الجبائية، و قد قيد المشرع حرية إدارة الضرائب في ممارسة حق الإطلاع بوضعه استثناءات واردة ضمن هذا القانون[1]، و تتمثل في:

- المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجري بموجب الأمر رقم 65-297 المؤرخ في 02 ديسمبر 1965، المتضمن تحديد مدة و كيفية إجراء الإحصاء العام للسكان في كل مجموع التراب الوطني، و لا يمكن بأي حال من الأحوال استغلالها لأغراض المراقبة الجبائية، حيث أن الإدارات الحائزة على هذا النوع من المعلومات ليست ملزمة بتقديمها لأعوان إدارة الضرائب[2].

- الوصايا و الهبات المعدة من قبل الموصين و هم على قيد الحياة[3].

- العقود التي تخرج عن نطاق محتوى نص المادتين "58" و "61" من قانون التسجيل[4].

أ.1 . 2 . 2 . الطابع الكتابي لحق الإطلاع:

من بين القيود الواردة على حق الإطلاع أن لا يكون شفويا، حيث يتسم بالطابع الكتابي، موقع و مؤرخ من طرف مصالح الإدارة الجبائية، فحسب موقف مجلس الدولة الفرنسي، إذا انعدمت هذه الشكلية يمكن استبعاد المعلومات المتحصل عليها و بالتالي تسقط الضريبة المتنازع حولها في حالة حق الإطلاع الموجه للغير[5].

هذا الموقف لا نجد له نظير في التشريع أو القضاء الجزائري، لكن نحن نرى أنه كان من الأحسن أن يحدد ضمن قانون الإجراءات الجبائية إجبارية الكتابة في ممارسة حق الإطلاع، لتكون هذه الكتابة وسيلة قوية للإثبات في أي مرحلة من مراحل المنازعة الضريبية، و هذا سواء في ممارسة هذا الحق مباشرة مع المكلف بالضريبة أو مع الغير.

أ. 1 . 2 . 3 . السر المهني:

لقد وازن المشرع الجزائري بين حق الإدارة في الإطلاع، و ما يترتب عليه من اعتداء على الخصوصية، و بين واجب أعوان إدارة الضرائب في الالتزام بسر المهنة حماية لهذه الخصوصية.

إن مبدأ السر المهني لا يمكن أن يعترض أعوان الضرائب، لأن هؤلاء الأعوان هم في حد ذاتهم يخضعون لمبدأ السر المهني بخصوص المعلومات التي يمكن أن يحصلوا عليها في نطاق الالتزام

1- العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص:075.

2- المادة "46" من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة "48 فقرة 04" من نفس القانون.

4- المادة "49" من نفس القانون.

5- Dalbis BERRANGER, la preuve en matière fiscale, thèse de Doctorat, université de Droit, d'Economie et des Sciences, Aix, Marseille, 1992, p : 0185.

بالمحافظة على السر المهني[1]، حيث لم يبح المشرع إفشاء أسرار المكلفين إلا إذا نص القانون على إلزام حامل السر بتقديم البيانات المودعة إليه في أحوال معينة[2]، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 1998[3].

إن المشرع الجزائري أقر إلزامية تعميق الضمانات للمكلف عن طريق السر المهني، و عليه يجب أن يكون الهدف من الإطلاع هو الاقتصار على معرفة العناصر الدقيقة و المنظمة ذات الفائدة في تقدير الضريبة، كضمانة عامة للمكلف بالضريبة دون أن يتخطى ذلك الهدف، منعا للعقوبة المقررة بالقانون في حالة إفشاء سر المهنة[4].

أ.2. طلب التوضيح و التبرير كوسيلة للتحقيق في مضمون الشكاوى الضريبية:

إن الحق في طلب التوضيح أو التبرير الممنوح للإدارة الضريبية، يتمثل في الحق في الاستعلام بالإيضاحات أو التبريرات لبيانات معينة تراها الإدارة ضرورية للبت في قضاياالمنازعات و تقدير الوعاء الضريبي، و هناك من يسمي هذا الإجراء بالنقاش الكتابي[5].

يعتبر إجراء طلب التوضيح أو التبرير طريقة غير مباشرة تستند عليها الإدارة الجبائية في التحقيق و إثبات أسس الضريبة المتنازع حولها أو المصرح بها، كما يجد هذا النوع من الطلبات أساسه القانوني في المادة "19" من قانون الإجراءات الجبائية[6]، و إذا كان المشرع الجزائري قد أشار من خلال هذا الإجراء بصفة عامة إلى الحالة التي تلجأ إليها الإدارة الجبائية إلى طلب التوضيح أو التبرير، فإن المشرع الفرنسي قد أشار إليها بالتفصيل من خلال المادة "16" من كتاب الإجراءات الجبائية ضمن القانون العام للضرائب[7].

1- المادة "65" من قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سابق.

2- رمضان صديق، مرجع سابق، ص: 0371.

3- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم: 137751، المؤرخ في: 28 سبتمبر 1998.

4- نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل و أثره في العلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص: 0117.

5- L'tifi Mohamed Habib, le contrôle fiscal et les garanties administratives du contribuables vérifie, édition l'Expert, Tunisie, 2006, p : 071.

6- المادة "19 الفقرة 01" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: " يراقب المفتش التصريحات، و تطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة".

7- Jean LAMARQUE, Livre des Procédures Fiscales , 9eme édition, Dalloz, Paris, 1999, p : 032.

لقد اشترط المشرع الجزائري في طلب التبرير أن يكون "كتابيا"، و أن يمنح للمكلف بالضريبة أجل لا يقل عن ثلاثين(30) يوما، و هو ما نصت عليه المادة "19" من قانون الإجراءات الجبائية، كما تختلف هذه الطلبات باختلاف محتواها، مجالها و الهدف المرجو منها[1].

إن طلبات التوضيح أو التبرير تستجيب لفكرتين أساسيتين عند المشرع، و هما العمل على إزالة الغموض و الاختلاط الذي قد يثور في ذهن إدارة الضرائب، و الثاني هو العمل على إثبات أو إقامة الدليل على غياب أية نية للتهرب الضريبي[2].

من خلال ما سبق، يمكن القول أن طلب التوضيح أو التبرير هو الحق في الاستعلام بالإيضاحات و التبريرات لبيانات أو مستندات معينة تراها الإدارة ضرورية لعملية التحقيق في منازعة وعاء ضريبي أو تقدير أسسه، و مع تشابك العمليات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة، أصبح هذا الحق يمكن أن يمارس على مستوى وطني، كما يمكن أن يمارس على مستوى دولي يمتد على أنشطة المكلفين في خارج الحدود[3].

أ.3. المعاينة كإجراء للتحقيق الميداني في محتوى الشكوى الضريبية:

يقصد بالمعاينة "إثبات أوضاع معينة لمنشأة ما في زمن ما عن طريق المشاهدة على الطبيعة بغرض رسم صورة فعلية عن نشاط هذه المنشأة أو حجمه"[4].

في حالة وجود قرائن بأن المكلف بالضريبة يحاول من خلال شكواه الضريبية التملص من دفع الضريبة المفروضة عليه، و البحث عن أساليب تجعل الإخضاع الضريبي غير مؤسس قانونا، يستعمل أعوان الإدارة الجبائية حق المعاينة الميدانية[5]، و في بعض الحالات حجز المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها تشكيل ممارسات غير قانونية تهدف إلى الغش الضريبي أو التخلص من وعاء الضريبة، كما يجب أن تتم هذه المعاينة في المحلات المعنية بالنشاط، و وفقا للضوابط القانونية و إلا كانت باطلة[6]، كما يتم في نفس المكان تحرير محضر معاينة، حيث يعتبر هذا الأخير وثيقة مكتوبة تتصف بقيمتها القانونية المميزة ، تعد من طرف سلطة مختصة أو جهاز مؤهل[7]و الذي يتمثل في هذه الحالة في موظفين مؤهلين لذلك من إحدى مصالح

1- Jean-Pierre Casimir, control fiscal, contentieux, Recouvrement, 10eme édition, Groupe Revue fiduciaire, Paris, 2007, p: 0507.

2- محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص: 0171.

3- رابح رتيب، الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998، ص: 0127.

4- أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس و الفحص الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1997، ص: 0389.

5- المادة "22" تنص: " يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات و المعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة".

6- المادتين "34" و "35" من قانون الإجراءات الجبائية.

7- BENMAHAMED Sara, la preuve en droit fiscal, thèse de doctorat es-science, option : droit des Affaires , université des frères MENTOURI, Constantine, Algérie, 2018 , p : 0178.

الوعاء الضريبي مع إمكانية منح نسخة عن هذا المحضر للمكلف بالضريبة المعني، حيث يلتزم أعوان مصلحة التدخلات للإدارة الجبائية دوما على تحقيق الشروط الشكلية لمحضر المعاينة، و هذا للحفاظ على قيمته القانونية، باعتباره يشكل دليل ملموس للإثبات خلال مرحلة التحقيق الأولي لمضمون الشكوى الضريبية[1]، و التوصلإلى الدليل الكافي على مدى وجود أفعال تدليسية محتملة[2].

تجدر الإشارة إلى أن إدارة الضرائب ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة "مفتش الضرائب"[3] و المؤهلين قانونا لهذه العملية من قبل الإدارة العامة للضرائب وسبق لهم تأدية اليمين، و الحائزين على بطاقة انتداب تثبت ذلك[4]، بالقيام بمعاينات ميدانية و تحرير محاضر معاينة في هذا الشأن، علما أن بعض الهيئات الأخرى مثل قطاع العدالة أصبحت تعمل بوثائق إلكترونية بما فيها محاضر المعاينة[5]، لاسيما بعد صدور القانون الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع و التصديق الإلكترونيين[6].

ب- الإثبات مسؤولية المكلف خلال مرحلة التحقيق في الشكاوى الضريبية:

تتمثل مسؤولية المكلف بالضريبة بخصوص الإثبات خلال مرحلة التحقيق في مضمون شكواه الضريبية، في كل من الوفاء بالالتزامات المحاسبية لنشاطه أو مهنته و التزاماته الجبائية التصريحية.

ب.1. "السجلات المحاسبية" كوسيلة إثبات خلال التحقيق في الشكوى الضريبية:

كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك محاسبة منتظمة وفق ما ينص عليه القانون التجاري[7]، حيث تتمثل هذه المحاسبة في مجموعة من المبادئ و القواعد المتعارف عليها، التي تستعمل في تسجيل و تبويب و تحليل العمليات المالية و التبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية (الدفاتر التجارية)، بغرض تحديد نتائج العمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة

1- شمس الدين عبد الأمير، الضرائب . أسسها العلمية و تطبيقاتها العملية . ، الطبعة الثانية، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر، بيروت، 1987، ص: 0153.

2- تتمثل الأعمال التدليسية في الحالات المذكورة على سبيل الحصر من خلال الفقرة الثانية من المادة "193" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

3- المادة "34" من قانون الإجراءات الجبائية.

4- بالنسبة للأعوان المؤهلون لتحرير محاضر المعاينة، نجد المادة "504" من قانون الضرائب غير المباشرة تنص: " إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين و المحلفين قانونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين ..."

5 - المواد من "04 إلى 09" من القانون رقم 15-03 المؤرخ في: 01 فيفري 2015، المتعلق بعصرنة العدالة، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2015/06 ، الصادرة بتاريخ: .10 فيفري 2015).

6 - القانون رقم 15-04 المؤرخ في: 01 فيفري 2015، الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع و التصديق الإلكترونيين، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2015/06 ، الصادرة بتاريخ: .10 فيفري 2015).

7- المواد "09، 10 و 11" من الأمر رقم 75-59، المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، مصدر سابق.

معينة، و كذلك المركز المالي في نهاية تلك الفترة[1]، و هو ما يمنح إدارة الضرائب إمكانية الفحص الضريبي لمراقبة مدى صحة و صدق إقرار الخاضع للضريبة، و ذلك بمقارنتها مع البيانات المحاسبية من أجل ضمان فرض الضريبة المتملص منها بدون سند قانوني[2]، و تحقيق مجموعة من الغايات كالتحقق من مدى مشروعية طلبات المكلف بالضريبة في مجال منازعات الوعاء الضريبي.

بالنظر لأحكام القانون التجاري الجزائري، تختلف الالتزامات المحاسبية من مكلف لآخر بحسب اختلاف نظام الإخضاع الضريبي و الطبيعة القانونية للمكلف[3]، و لقد نص ذات القانون على نوع الدفاتر و المستندات الواجب مسكها و كذا مدة الاحتفاظ بها، و من أهم السجلات المحاسبية المعمول بها على ضوء التشريع الجزائري نجد:

ب.1.1. دفتر اليومية:حسب نص المادة 09 من القانون التجاري[4]، يخصص دفتر اليومية لقيد كل التدفقات المالية المنجزة من قبل المكلف بالضريبة (المؤسسة)، و هو دفتر موقع و مرقم من طرف القاضي التجاري بالمحكمة، و يختلف مضمون هذا الدفتر حسب استعمال أو عدم استعمال المؤسسة لليوميات المساعدة، لكن على العموم ينقسم هذا الدفتر إلى خمسة أقسام: يومية عامة، يومية مدفوعات، يومية المشتريات، يومية المبيعات و يومية التسويات[5].

ب.1. 2. دفتر الجرد: عملا بأحكام المادة "10" من القانون التجاري، فإن كل من يحمل صفة التاجر يجب عليه القيام بعملية الجرد، و هذا من خلال ما يسمى بـ"دفتر الجرد"[6].

و يقصد بالجرد عملية تدقيق لما تملكه المؤسسة (الأصول) و كل ما تلزم به تجاه الغير (الخصوم)، فهو عملية محاسبية تتم في نهاية الفترة المالية، أي بعد القيام بميزان المراجعة قبل الجرد و استخراج أرصدته، و تتم عملية الجرد بمقارنة أرصدة الخصوم و الأصول المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود

1- صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة و المخطط الوطني للمحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، ص: 020.

2 – خالد هيدان، فحص المحاسبة كآلية للمراقبة الضريبية بالمغرب، مجلة القانون و الأعمال، عدد 21 مارس 2019، مختبر قانون الأعمال، جامعة الحسن الأول،"سطات"، المغرب، 2019، ص: 010.

3- طالبي بن عيسى، الضريبة الجزافية الوحيدة في الجزائر . تخفيف و تبسيط للإجراءات على ضوء قانون المالية لسنة 2017. مجلة دراسات جبائية، العدد:12، جامعة البليدة2، الجزائر، جوان 2018، ص: 0194.

4 – المادة "09" من القانون التجاري تنص: " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر، ملزم بمسك دفتر اليومية ليقيد فيه يوما بيوم العمليات المقاولة ...".

5 – بن غماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2018/2017، ص: 0202.

6 – المادة "10" من القانون التجاري تنص: " ... على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر، القيام في كل سنة بعملية الجرد، و يتم تسجيلها في دفتر يسمى –دفتر الجرد–...".

فعلا، و بالتالي نقوم بتحديد الفروقات و البحث عن أسبابها و إثبات قيود التسوية الضرورية لجعل الأرصدة المسجلة محاسبيا مطابقة لما هو موجود في الواقع مع احترام مبدأ استقلالية الدورات[1].

على غرار هذين الدفترين المحاسبيين، يتعين على المكلف بالضريبة مسك دفاتر أخرى حسب نظام الإخضاع الضريبي، مثل دفتر الأجور، و بصفة عامة يجب على المكلف بالضريبة مسك جميع الأوراق التي تثبت نفقات و إيرادات المؤسسة، و تشكل أداة تبرير خلال عملية التحقيق في منازعات الوعاء الضريبي و في مجلات أخرى عند الضرورة.

إن ما ينبغي الإشارة إليه هو أنه إذا ثبت عدم مسك السجلات المحاسبية السالفة الذكر من طرف المكلف بالضريبة، تفرض عليه غرامات جبائية حسب كل حالة، و هذا طبقا لأحكام المادة "194 الفقرتين2 و 3" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[2]، و حسب نص المادة "64" من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري و الوثائق المحاسبية و كل الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة و الإطلاع و التحقيق، لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة "12" من القانون التجاري[3]، و هذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر و تاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.

من جهة أخرى إذا ثبت أن مسك هذه الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من "09" إلى "11" من القانون التجاري و للنظام المحاسبي المالي، و غيرها من التشريعات و التنظيمات المعمول بها، أو إذا تضمنت المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة متعلقة بالعمليات المحاسبية، يمكن رفض المحاسبة طبقا لأحكام المادة "43" من قانون الإجراءات الجبائية[4]، مع القيام بتسويات جبائية تلقائية[5].

---

1 – الموقع الإلكتروني للموسوعة الحرة "ويكيبيديا": ar-m-wikipedia.org ، تم الإطلاع عليه بتاريخ: 05 سبتمبر 2019.

2- المادة "194" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة "27" من قانون المالية لسنة 1992، المادة "19" من قانون المالية لسنة 1999، و المادة "09" من قانون المالية لسنة 2019.

3- المادة "12" من القانون التجاري الجزائري تنص: " يجب أن تحفظ الدفاتر و المستندات المشار إليها في المادتين "09 و 11" لمدة عشر (10) سنوات، كما يجب أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة و نسخ الرسالات الموجهة طيلة نفس المدة".

4 – المادة "43" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادتين "28" و"29" من القانون 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2013/068 ، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2013).

5- المادة "44" من قانون الإجراءات الجبائية.

ب.2. التحقيق في الشكوى عن طريق التصريحات الضريبية:

إن التصريح الضريبي هو تصرف قانوني تسري عليه الأحكام العامة للتصرفات القانونية، و هو اعتراف مكتوب موقع عليه من طرف الممول أو وكيله القانوني، يوضح من خلاله إجمالي الإيرادات و النفقات و صافي مداخيله المحقق من مزاولة نشاطاته، و تحديد نتيجة الربح أو الخسارة خلال السنة المالية المنتهية[1]،فهوالتزام قانوني يقوم به المكلف بالضريبة لإعلام الإدارة بالأسس الضريبية[2]وفق الإجراءات القانونية المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به، بحيث يجري من خلاله المكلف بالضريبة حوار مع إدارة الضرائب المختصة إقليميا من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة و الدقة مبلغ الضرائب الواجب تسديده[3].

و من خلال ما تضمنته مختلف القوانين الجبائية يمكن تعريف التصريح على أنه "تصرف من المكلف بالضريبة بموجبه يقدم للإدارة الجبائية معلومات تهدف مباشرة إلى تحديد أسس الضريبة أو الوعاء الضريبي"[4].

تجد التصريحات الجبائيةفي الجزائر أساسها القانوني في كل من قوانين الضرائب و النصوص التنظيمية المعمول بها، لا سيما المادة "01" من قانون الإجراءات الجبائية، المادة "04" من قانون الضرائب غير المباشرة، المواد من "99 إلى 103" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، والمواد من "51 إلى 59" من قانون الرسم على رقم الأعمال، و نجد في التشريع الضريبي الجزائري عدة أنواع من التصريحات الجبائية المتعلقة بالوعاء الضريبي، و تختلف باختلاف نظام الإخضاع الضريبي، كما تختلف كذلك من حيث مضمونها و آجال إيداعها، فهناك تصريحات شهرية، فصلية و سنوية، التصريح بالوجود (بداية النشاط)[5]، تصريحات خاصة برقم الأعمال و أخرى بالمداخيل، التصريح بالعملاء، التصريح بالمستخدمين، التصريح بالعمولات و المكافآت عن الوساطة أو الإنقاصات أو الأتعاب، و مختلف المكافآت، التصريح بالتوقف عن النشاط[6].

---

1 – سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للمكلف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004، ص: 014.

2 - BENMAHAMED Sara, O.P Cit., p : 035.

3 – قبس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان– الأردن، 2005، ص: 0201.

4 – طالبي بن عيسى، التصريح الجبائي كأداة إثبات للفصل في منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر، مجلة دراسات و أبحاث، المجلد: 11، العدد: 02، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019، ص: 0513.

5 – المادتين "183" و "194" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

6 – المادة "229" من نفس القانون.

– حالات التوقف عن النشاط لا تثبت إلا عن طريق الطرق القانونية المحددة، و هو ما تناوله قرار مجلس الدولة في قراره رقم: 139034 الصادر بتاريخ: 2018/02/08 .

تجدر الإشارة إلى أنه في حالة وفاة مكلف بالضريبة خاضع لنظام الربح الحقيقي، فإن التزام التصريح الجبائي و إعلام إدارة الضرائب بالمعلومات المطلوبة و الضرورية لتأسيس الضريبة يلزم بها ذوي حقوق المتوفي خلال الستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة[1].

إن المشرع الجزائري منح أهمية كبيرة للتصريح الجبائي، من خلال القوانين الجبائية المعمول بها، حيث حدد له شروط شكلية، موضوعية و إجرائية يجب على المكلف بالضريبة احترامها أثناء إيداع تصريحاته الجبائية، و ذلك حتى يكتسب هذا التصريح قيمته القانونية و يعتد به للتحقيق في كل مراحل المنازعة الضريبية المحتملة[2].

لقبول التصريح الضريبي كوسيلة للتحقيق في الشكاوى الضريبية يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية نوجزها فيما يلي:

– الصفة و الوضعية القانونية للأشخاص الملزمين بالتصريح[3].

– تقديم التصريح و البيانات الواجب توافرها في التصريح الضريبي في الآجال القانونية، حيث لا يمكن مخالفتها، باعتبار شرط الميعاد من النظام العام طبقا للقواعد العامة،إلا في الحالات الاستثنائية المنصوص عليها بقانون خاص.

–تحرر التصريحات الجبائية على استمارات محددة ضمن مدونة المطبوعات الرسمية للإدارة الجبائية[4]، تسلمها مصالح الوعاء الضريبي، و يمكن سحبها إلكترونيا من الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب[5].

– يجب أن يتضمن هذا التصريح كل المعلومات الجبائية المتعلقة بنشاط أو مهنة المصرح، لاسيما بخصوص رقم الأعمال المحقق و الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة، التصريح بالمستخدمين، و كل الأملاك الخاصة.

إذا استكمل التصريح جميع شروطه القانونية، و تم إيداعه في المواعيد المحددة قانونا، سيتمتع بقيمة قانونية إثباتية قوية اتجاه المكلف بالضريبة، وإن اتضح أن هناك تصريح كاذب أو غير مكتمل، تسوى الوضعية الجبائية للمعني من طرف مصالح الوعاء بإدارة الضرائب، حيث تعاد عملية تقييم للأسس

---

1 – عوادي مصطفى و زين يوسف، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص: 024.

2 – للتفصيل أكثر في الموضوع، أنظر: – طالبي بن عيسى، التصريح الجبائي كأداة إثبات للفصل في منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر، مجلة دراسات و أبحاث، العدد: 035، المجلد: 11، جامعة الجلفة، الجزائر، جوان 2019.

3– المادة "03" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4 – مدونة المطبوعات الرسمية للإدارة الجبائية تعدها لجنة خاصة على مستوى المديرية العامة للضرائب، و تحين قائمتها سنويا باقتراح من لجان أخرى على مستوى الولايات.

5– الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب هو: www.mfdgi.gov.dz

الضريبية المصرح بها[1]، و تتضح القيمة الإثباتية للتصريح الضريبي كذلك من خلال رغبة المكلف بالضريبة في التراجع عن تصريحاته، حيث يمكن له القيام بتصحيح ما تم التصريح به للإدارة الجبائية قبل انتهاء الفترة القانونية لإيداع التصريحات الجبائية.

المطلب الثاني:

البت في مضمون الشكاوى الضريبية

بمجرد انتهاء عملية التحقيق الأولي و إعادة ورقة التحقيق إلى المصلحة المكلفة بالمنازعات المتمثلة في المديرية الفرعية للمنازعات على مستوى كل من مديرية كبريات المؤسسات و المديرية الولائية للضرائب[2]، أو المصلحة الرئيسية للمنازعات على مستوى كل من مركز الضرائب و المركز الجواري للضرائب[3]، حيث يعود لهذه المصالح الأخيرة اختصاصها الأصيل المتمثل في مراقبة التحقيق أو ما يسمى بفحص التحقيق الأولي، و الذي يهدف أساسا إلى التأكد من أن العون المحقق قد فهم جوهر النزاع، و أصدر رأيه بكل موضوعية و أجاب بصفة كاملة و محددة على كل دفوع و طلبات صاحب الشكوى، كما تتمثل هذه المراقبة في التأكد من أن الاقتراحات الناتجة عن التحقيق الأولي تتلاءم مع روح القوانين الجبائية المعمول بها، و أن البت في محتوى الشكوىبتطبيق هذه الاقتراحات لا يضر بمصالح الخزينة العمومية و لا بضمانات و حقوق صاحب الشكوى.

جدير بالذكر، أنه خلال هذه المرحلة إذا كانت البيانات المقدمة و النتائج المستنتجة من قبل المصلحة المكلفة بالتحقيق الأولي غير واضحة أو غير كافية للبت في مضمون الشكوى الضريبية، فإنه يمكن طلب من نفس المصلحة إجراء "تحقيق تكميلي"[4].

ترى، إلى من تعود سلطة البت في مضمون الشكاوى الضريبية في مجال منازعات الوعاء الضريبي، و ما هو مضمون القرارات الصادرة في هذا الشأن؟

وعليه، سوف نقسم دراستنا من خلال هذا المطلب إلى ثلاث(03) فروع، حيث سنتناول ضمن الفرع الأول سلطة البت في الشكاوى الضريبية، ثم مضمون قرار البت في هاته الشكاوى، أما الفرع الأخير فقد خصص لتبليغ قرار البت في الشكوى الضريبية.

1- المادة "19" من قانون الإجراءات الجبائية، و المواد "191، 192، و 193" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2- انظر المادتين "14" و "64" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، مصدر سابق.

3- انظر المادتين" "95" و "112" من نفس القرار الوزاري المشترك.

4- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p :030.

الفرع الأول:

سلطة البت في مضمون الشكاوى الضريبية

عملا بمحتوى المواد "78، 79، و 172" من قانون الإجراءات الجبائية، فإن سلطة البت و الفصل في الشكاوى الضريبية المقدمة بعد عملية التحقيق تعود في الأصل إلى كل من مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب و رئيسي المركز و المركز الجواري للضرائب حسب مجال الاختصاص، حيث يتحدد هذا الأخير حسب مبلغ الضرائب موضوع النزاع، أما الاستثناء هو أنه يمكن تفويض سلطة البت في الشكاوى الضريبية، لكن وفق شروط محددة قانونا.

تجدر الإشارة إلى أنه طبقا لأحكام المادة "77" من قانون الإجراءات الجبائية، يمارس كل من مركز الضرائبو المركز الجواري للضرائب عملية البت عن طريق التفويض من قبل المدير الولائي للضرائب[1]، و هذا في القضايا النزاعية التي لا تتجاوز عشرة (10.000.000) دج بالنسبة لمركز الضرائب، و خمسة (5.000.000) دج بالنسبة للمركز الجواري للضرائب[2].

يمكن ممارسة البت في الشكاوى بالنسبة لعديد القضايا النزاعية عن طريق "التفويض"، الذي يتمثل في أسلوب إداري يسمح بتفعيل القرارات و تخفيف العبء على المقرر الرئيسي وفقا لأحكام القانون و التنظيم المعمول به، حيث يمنح قانون الإجراءات الجبائية الحق في ممارسة هذه الصلاحية لكل من مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، و رئيسي مركز الضرائب و المركز الجواري للضرائب[3].

طبقا لأحكام المادة "172 فقرة06" من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لمدير كبريات المؤسسات أن يفوض سلطته في البت في الشكاوى النزاعية للأعوان الخاضعين لسلطته، و المكلفين بالمنازعات و لهم رتبة "مفتش مركزي للضرائب" على الأقل بالنسبة للقضايا النزاعية التي لا تتجاوز مبالغها خمسة ملايين (5.000.000) د.ج[4].

يتمتع المدير الولائي للضرائب طبقا لأحكام المادة "78 الفقرة الأولى" من نفس القانون، بصلاحية التفويض الكلي أو الجزئي لسلطة التوقيع على قرار قبول أو رفض الشكاوى بالنسبة للقضايا التي لا

1- المادة "77 فقرة 02" تنص: "... يبت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية لتي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لمركزه"، أما الفقرة الثانية من نفس المادة فتنص: "... يبت رئيس المركز الجواري للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه".

2- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 027.

3- مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، فرع الدولة و المؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2011، ص:058.

4- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p: 026.

- انظر نموذج قرار تفويض بالتوقيع في المنازعات الجبائية بمديرية كبريات المؤسسات، الملحق (هـ-1).

تتجاوز(2.000.000) د.ج، و هذا للأعوان المكلفين بالمنازعات الذين لهم رتبة "مفتش رئيسي للضرائب" على الأقل[1].

أما بالنسبة لرئيس مركز الضرائب و المركز الجواري للضرائب، و عملا بمحتوى التعليمة العامة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب (مديرية المنازعات) تحت رقم: 2012/04 بتاريخ: 06 جوان 2012، المتعلقة بإجراءات المنازعات، يمكن لهما تفويض سلطة توقيعهما على قرارات الفصل في الشكاوى إلى أعوانهما المكلفين بالمنازعات الذين لهم رتبة "مفتش رئيسي للضرائب" على الأقل، و هذا بالنسبة للقضايا النزاعية التي تقل عن واحد مليون (1.000.000) د.ج بالنسبة لمركز الضرائب و خمس مائة ألف (500.000) د.ج بالنسبة للمركز الجواري للضرائب[2].

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجبائي الجزائري لم ينص صراحة على طبيعة التفويض، هل هو تفويض اختصاص أم تفويض توقيع، بل اكتفى بالنص على تفويض سلطة القرار، ولم يحدد وظيفة العون المفوض له، أو المصلحة التي يعمل بها، بل اكتفى بذكر رتبته، لكن من خلال التعليمة العامة رقم "04" السالفة الذكر، يتضح أن التفويض الممنوح في كل الحالات أعلاهو تفويض توقيع، و تحدد من خلال هذه التعليمة مصلحة و وظيفة و رتبة العون المفوض له و هو ما نراه تمييز بين الأعوان المؤهلين للتفويض دون مبرر كاف.

من خلال ما سبق يمكن حصر شروط تفويض توقيع قرار الفصل في الشكاوى الضريبية وفق محتوى الجدول التالي:

- جدول يتضمن شروط تفويض توقيع قرار الفصل في الشكاوى الضريبية -

هياكل الإدارة الجبائية	العون المفوض له	الرتبة
مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E)	المدير الفرعي للمنازعات	مفتش مركزي للضرائب
المديرية الولائية للضرائب (D.I.W)	المدير الفرعي للمنازعات	مفتش رئيسي للضرائب
	رئيس مكتب الشكاوى	مفتش رئيسي للضرائب
مركز الضرائب (C.D.I)	رئيس المركز	-
	رئيس المصلحة الرئيسية للمنازعات	مفتش رئيسي للضرائب
المركز الجواري للضرائب (C.P.I)	رئيس المركز	-
	رئيس المصلحة الرئيسية للمنازعات	مفتش رئيسي للضرائب

المصدر: التعليمة العامة رقم: 04، المؤرخة في: 06 جوان 2012، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب (مديرية المنازعات).

1- المادة "78" معدلة بموجب المادة "38" من قانون المالية لسنة 2006، و "47" من قانون المالية لسنة 2007، و"39" من قانون المالية لسنة 2012، و "47" من قانون المالية لسنة 2015، و "49" من قانون المالية لسنة 2018.

- انظر نموذج قرار تفويض بالتوقيع في المنازعات الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب، الملحق (هـ-2).

2- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p: 027.

- انظر نموذج عن قرار تفويض بالتوقيع في المنازعات الجبائية بمركز الضرائب و المركز الجواري للضرائب، الملحقين(هـ-1 + هـ-2).

تجدر الإشارة إلى أنه بالنسبة للشكاوى المتعلقة بقضايا التهرب الضريبي أو القرارات المتعلقة بآراء لجان الطعن الإدارية، لا يمكن ممارسة تفويض التوقيع بشأنها، و هذا ما تضمنته التعليمة العامة رقم "04" السالفة الذكر.

الفرع الثاني:

مضمون قرار البت في الشكاوى الضريبية

بعد الانتهاء من التحقيق في الشكوى، و عملا بالمعطيات القانونية و التنظيمية المعمول بها، يعد تقريرا مفصلا إلى مدير الضرائب أو الجهة الضريبية المختصة حسب الحالة، يتضمن أهم الاقتراحات و الحلول المناسبة، مع وجوب ذكر مختلف النصوص القانونية المستند إليها في اتخاذ القرار[1] الذي يصدر عن الجهة المختصة، كما يجب أن يتضمن الأسباب التي ارتكز عليها القرار، و هو ما نصت عليه المادة "77فقرة05" من قانون الإجراءات الجبائية[2]، و التعليمة العامة رقم: 2009/146[3] الصادرة عن المديرية العامة للضرائب (مديرية المنازعات) بتاريخ: 08 فيفري 2009 المتعلقة بإجراءات المنازعة الجبائية و استرجاع الرسم على القيمة المضافة[4]، حيث يتخذ القرار الفاصل في الشكوى عدة أوجه، نذكرها فيما يلي:

- حالة الرفض الكلي للشكوى.
- حالة القبول الكلي للشكوى
- حالة القبول الجزئي للشكوى

يمكن أن نجد كذلك حالات عدم الرد نهائيا من طرف الإدارة خلال الآجال المحددة أو خارجها، كما يمكن أن يكون التخفيض تلقائيا.

أولا. حالة الرفض الكلي للشكوى الضريبية:

يحق للجهة الإدارية المخولة بالفصل في الشكوى الضريبية رفضها كليا، لكن بشرط تسبيب القرار حتى لا يكون تحت طائلة البطلان وفق ما نصت عليه المادة "77" من قانون الإجراءات الجبائية، و هو

1- فنيدس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص:097.

2- المادة "77 فقرة 05" تنص: :يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير الضرائب بالولاية، رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب و أحكام المواد التي بنيت عليها ...".

3- l'instruction Générale n° :146/2019 du : 08 Février 2009, stipule que: « les motifs rédigés de Facon claire et précise, doivent être adaptés à l'esprit général de la réclamation et répondre à toutes les réserves expressément soulevés par le contribuable ».

4- دراسة طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة، أصبحت ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2017 من بين أعمال التسيير التي تتكفل بها مصالح الوعاء الضريبي بدل عمل من أعمال المنازعة الذي تسهر على متابعته المصلحة المكلفة بالمنازعات، و هذا طبقا لأحكام المواد "30، 31 و 32" من قانون المالية لسنة 2017.

ما تناوله كذالك مجلس الدولة في كثير من قراراته[1]، الأمر الذي يعد ضمانة و حماية للعون المكلف بعملية التصحيح الضريبي ، وللمسؤول الذي يتمتع بسلطة البت في الشكوى من جهة[2]، و ضمانة بالنسبة للمكلف بالضريبة صاحب الشكوى حتى يكون على دراية بمجمل الأسباب التي أدت إلى رفض شكواه، و هذا حتى يتمكن من تقديم دفوعه و حججه إذا أراد عرض نزاعه أمام لجان الطعن الإدارية المختصة أو المحكمة الإدارية[3].

و يكون الرفض الكلي للشكوى الضريبية من حيث الشكل أو الموضوع في الحالات التالية:

ترفض الشكوى شكلا في حالة رفعها خارج الآجال، أو تكون مفتقرة لبيانات جوهرية مشار إليها في المادة "73" من قانون الإجراءات الجبائية، و هذا بعد مراسلة المعني لكن دون جدوى.

كما ترفض الشكوى من حيث الموضوع عندما يتضح من خلال عملية التحقيق أن الشكوى غير مؤسسة قانونا؛ أما عن الأثر الذي يرتبه قرار رفض الشكوى هو إمكانية اللجوء إلى طريق آخر للطعن، بالنظر لكون هذا القرار لا يتميز بالطابع النهائي بالنسبة للمكلف على اعتبار الأجل القانوني لم ينتهي بعد.

ثانيا. حالة القبول الكلي أو الجزئي للشكوى الضريبية:

في حالة اكتشاف الإدارة أثناء عملية التحقيق في الشكوى الضريبية أن المصلحة المكلفة بالضريبة وقعت في أخطاء فعلا، تقبل طلبات المكلف بالضريبة الواردة في شكواه، و يتم إصدار قرار قبول الشكوى متضمن تخفيض جزئي أو إلغاء كلي للضريبة موضوع المنازعة.

في كلى الحالتين يبلغ قرار الفصل في الشكوى إلى المكلف بالضريبة و قابض الضرائب المختص إقليميا، حيث يقوم هذا الأخير (قابض الضرائب) بإلغاء المبلغ الملغى من الحقوق الواجبة التحصيل أو إعادته إلى المكلف بالضريبة إذا كان الأمر يتعلق بحقوق الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات مسددة فعلا، أما إذا تعلق موضوع الشكوى بباقي الضرائب و الرسوم يمكن للإدارة إجراء "عملية المقاصة"[4] في هذه الحالة، كما يجب أن يتم كذلك تبليغ مصالح الوعاء المكلفة بتسيير الملف الجبائي لصاحب الشكوى،(مفتشية الضرائب أو المصلحة الرئيسية للتسيير بكل من مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب)، خاصة في حالة القبول الكلي أو الجزئي، و هذا من أجل

1- قرار مجلس الدولة رقم: 084062 ، المؤرخ في: 15 ماي 2014، مجلة مجلس الدولة عدد: 2015/13، الجزائر، ص: 095.

– قرار مجلس الدولة رقم: 092940، المؤرخ في: 12 فيفري 2015، مجلة مجلس الدولة عدد: 2015/13، الجزائر ، ص: 0105.

2- محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص:045.

3- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور للنشر و التوزيع ، الجزائر، 2013، ص: 0369.

4- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 023.

مباشرة إجراءات استرجاع الحقوق من الضرائب و الرسوم القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات حسب الحالة[1]، و التي سبق خصمها فعلا و كانت محل منازعة و استفاد صاحبها من تخفيض، على أن يعاد دفعها لحساب الخزينة العمومية بعنوان السنة المالية التي صدر فيها قرار التخفيض الكلي أو الجزئي[2].

أما إذا تضمن القرار الصادر قبول جزئي للشكوى و قبل المكلف بمحتواه تتوقف المنازعة، أما في حالة رفضه، فله إمكانية الطعن في مضمون القرار أمام اللجان الإدارية للطعن أو رفع دعوى قضائية أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة[3].

تجدر الإشارة إلى أن القرار المتخذ من قبل الإدارة سواء بالقبول الكلي أو الجزئي لا يخلق حق مكتسب للمكلف بالضريبة، لأنه ليس قرار ذو طابع نهائي، و الإدارة الضريبية بعد النطق بالتخفيض بسبب عدم صحة الإجراءات التي قامت بها مصالح الإدارة الجبائية، تؤسس ضريبة جديدة وفقا لإجراءات جديدة و صحيحة إذا كانت السنة المعنية بالضريبة غير ساقطة بالتقادم[4]، و هو الأجل الذي تمارس فيه إدارة الضرائب سلطتها في إجراء التصحيحات الضريبية، و بانتهاء هذا الأجل يسقط حقها في ذلك[5].

نشير أنه يمكن لمدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب و خلال أي مرحلة من مراحل الطعن(طعن أولي، لجان الطعن أو القضاء الإداري) أو حتى دون وجود طعن، مباشرة إجراءات "التخفيض التلقائي" « dégrèvement d'office » في حالة اكتشاف أخطاء أو حالة إغفال في فرض الضريبة، سواء تم الاكتشاف و الاقتراح من طرف

---

1 – المادة "141" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2- Note n° 0843 /2014, du : 16 juin 2014, « Contentieux- Dégrèvements sur Impôts déductibles », Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Algérie, 2014, p: 02 , (non publiée).

3– حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994، ص:046.

4– المادة "106" من قانون الإجراءات الجبائية تتضمن موضوع "التقادم في عملية الإخضاع الضريبي" الأولي (قبل أي نزاع ضريبي)، أما المادة "107" من نفس القانون فقد تناولت فقرة "التقادم" في الإخضاع الضريبي بعد صدور قرار قبول لمحتوى شكوى ضريبية تهدف إلى إلغاء ضريبة ناتجة عن تسوية جبائية سابقة حدثت عن طريق خطأ الإدارة.

5– أحمد فنيدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص: 0103.

المكلف بالضريبة شفويا أو كتابيا أو تم ذلك من قبل الإدارة[1]، و يتعلق التخفيض التلقائي بإحدى الحالات التالية[2]:

01. ازدواجية الإخضاع الضريبي.
02. خطأ في المعدل المطبق للضريبة أو في طريقة حسابها.
03. عدم الأخذ بعين الإعتبار في عملية الإخضاع الضريبي إمتياز ضريبي ممنوح قانونا.
04. عدم الأخذ بعين الإعتبار نتيجة مالية "خسارة" لسنة سابقة.
05. فرض زيادات و غرامات غير مؤسسة قانونا على الوعاء الضريبي.

تعد قائدة التخفيضات التلقائية من خلال مطبوعة رسمية مخصصة لذلك[3]، يمكن أن تتضمن عدة مكلفين بالضريبة معنيين بهذا الصنف من التخفيضات، كما يمكن أن تتعلق بعدة أنواع من الضرائب و الرسوم، و طبقا لمحتوى التعليمة العامة رقم: 04 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب (مديرية المنازعات) بتاريخ: 06 جوان 2012 المشار إليها سابقا، يجب أن تحمل كل قائمة ترقيم يتطابق مع ترقيم و مضمون سجل خاص بذلك يمسك من قبل مصالح الوعاء الضريبي المكلفة بتسيير الملف الجبائي المعني بالتخفيض التلقائي، كما يجب أن ترفق القائمة بالوثائق الضرورية لإثبات التخفيض المقترح.

أما عن صدور قرار التخفيض التلقائي و طريقة تبليغه للمكلف بالضريبة، فيتم بنفس الشروط و الكيفيات التي تتم في حالة البت في الشكاوى الضريبية[4].

ثالثا. حالة السكوت أو عدم الفصل في الشكوى الضريبية:

من الناحية العملية يقل حدوث حالة عدم الرد على الشكاوى الضريبية، لكن التفسير القانوني للسكوت هو رفض الإدارة للشكوى، و بالتالي يمكن على أساسه أن يرفع المكلف أمره إلى لجان الطعن أو عرضه على الجهة القضائية الإدارية المختصة[5]، و هو ما نصت عليه المادة "82 فقرة 02" من

1- المادتين "95 و 172 فقرة 07" من قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سابق.

2- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 033.

3- قائمة التخفيضات التلقائية« Etat de D.O » عبارة عن مطبوعة رسمية نموذج (I. n°36)، تندرج ضمن مدونة المطبوعات الرسمية لمصالح الإدارة الجبائية – تحيين بتاريخ 31 ديسمبر 2018.

4- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p: 035.

5- شهبوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل إجتهاد مجلس الدولة، رسالة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2009، ص:039.

قانون الإجراءات الجبائية[1]، و ما أثبته القضاء الإداري في كثير من الحالات[2]، لكن في الواقع أغلب الحالات يتم فيها تبليغ محتوى قرارات البت في الشكاوى الضريبة وفق ما تضمنته أحكام قانون الإجراءات الجبائية و التنظيم المعمول به[3].

الفرع الثالث:

تبليغ قرار البت في الشكوى الضريبية

يقصد بتبليغ قرار البت في الشكوى الضريبية الإجراءات المتخذة بصفة رسمية لإعلام صاحب الشكوى بمحتوى قرار الفصل في شكواه المقدمة للإدارة[4]، وتطبيقا لنص المادة رقم "77 فقرة05" من قانون الإجراءات الجبائية[5]، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب أو العون المفوض المؤهل للبت، ملزم بذكر الأسباب مهما كانت القرارات الصادرة (رفض كلي، رفض جزئي أو حتى في حالة القبول الكلي)، حيث يجب أن تكون الأسباب واضحة و دقيقة،كما يجب ذكر المواد القانونية التي بنيت عليها هذه القرارات[6].

يكون تبليغ قرار الإدارة الضريبية صحيحا إذا تم لدى المكلف بالضريبة شخصيا في حالة الإقامة الدائمة بالجزائر، حسب العنوان الموجود بالشكوى، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة الموجود خارج الجزائر، فيكون التبليغ صحيح إذا تم من خلال موطنه المختار بالجزائر، و يكون التبليغ في كل الحالات عن طريق رسالة موصى عليها، أو عن طريق التسليم باليد مقابل إشعار بالاستلام،

1- المادة "82 – 02" تنص: " يمكن لكل مشتك لم يتسلم القرار الولائي للضرائب في الآجال المنصوص عليها في المادة "76- 02" أعلاه، أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلالة الأربعة (04) أشهر التي تلي الأجل المذكور آنفا.

حيث نرى من خلال هذه المادة أن هناك سهو من المشرع، حيث ذكر فقط قرار المدير الولائي للضرائب دون قرارات مدراء بقية الهياكل الجبائية المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية، و لم يذكر إمكانية الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة.

2- قرار مجلس الدولة رقم: 181034، الصادر بتاريخ: 13 مارس 2000.

3- la note n°317/D.G.I/D.C.TX/2017, du : 18 juin 2017, « notification des décisions contentieuse », Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, Année 2017, (non publiée).

4- la note n°317/D.G.I/D.C.TX/2017, du : 18 juin 2017-, Prévoit que : « … la notification d'une décision contentieuse est la formalité par laquelle on tient officiellement informée la personne requérante du contenu de la décision prise par l'administration fiscale, à l'égard de sa réclamation,… ».

5- المادة "77" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد: 25 قانون المالية لسنة 2008، و "38" من قانون المالية لسنة 2012، و"46" من قانون المالية لسنة 2015، و "47" من قانون المالية لسنة 2017، و "48" من قانون المالية لسنة 2018.

6- Instruction n° : 146/M.F/D.G.I/D.C.TX/2009, du : 08 /02/2019, portant loi de finances pour 2009-mesures relatives au contentieux fiscal et au remboursement des crédits de TVA, p: 05, (non publiée).

أوبواسطة محضر رسمي يعده المحضر القضائي، أو البريد الالكتروني[1]، علما أن تاريخ الاستلام الفعلي في حالة الرفض الكلي أو الجزئي هو تاريخ بداية احتساب آجال الطعن في القرار أمام اللجان الإدارية للطعن أو الجهات القضائية الإدارية المختصة طالما اللجوء إليها أمر اختياري[2]، أما في حالة تبليغ القرار القاضي بالقبول الكلي للشكوى، تنتهي المنازعة الضريبية[3].

بالنسبة للمشرع الفرنسي، الإدارة الجبائية ملزمة بتبليغ المكلف بالضريبة بالقرار الفاصل في الشكوى الضريبية خلال أجل ثلاثة (03) أشهر، فإذا انقضت المدة المحددة و لم يتم التبليغ يمكن لها تقديم أجل إضافي للطعن أمام القضاء[4]، و هو ما لا نجده في التشريع الضريبي الجزائري.

تجدر الإشارة بخصوص تبليغ القرارات الفاصلة في الشكاوى، إلى أنه في الواقع العملي هناك نسبة كبيرة من الرسائل الموجهة إلى المكلفين بالضريبة عن طريق البريد الموصى عليه ترجع بسبب أو لآخر إلى المصالح مصدر الإرسال (إدارة الضرائب)، و تحمل إحدى الملاحظات: "رجوع للباعث"، غير معروف" أو " لا يوجد بالعنوان المذكور، حيث يعتبر التبليغ في مثل هذه الحالات سليما، و تاريخ بداية احتساب آجال الطعن المحتمل يبدأ من تاريخ ختم البريد المبين على الرسالة[5]، مع ضرورة مراعاة الحالات التالية[6]:

01. القرارات المبلغة متضمنة خطأ الإدارة في الاسم، اللقب ، العنوان أو المقر الاجتماعي، تبقى آجال الطعن المحتمل مفتوحة إلا إذا أعيد إجراء التبليغ صحيحا عنطريق المناولة اليدوية أو عن طريق مصالح البريد مقابل إشعار بالاستلام.

02. في حالة تبليغ قرار الفصل في الشكوى الضريبية عن طريق اليد أو عن طريق مصالح البريد "دون إشعار بالاستلام"، يبقي آجال الطعن المحتمل أمام اللجان المختصة أو القضاء الإداري مفتوحا.

03. في حالة تبليغ قرار البت في شكوى ضريبية متضمن معطيات غير صحيحة أو حالة إغفال في مجال إعفاء ضريبي، أو خطأ في حساب تخفيضات ممنوحة، فإن آجال الطعن المحتمل لاحقا لا يبدأ سريانه إلا من تاريخ الاستلام الفعلي لقرار تصحيحي للقرار السابق.

1- بوعمران عادل، النظرية العامة للقرارات والعقود الإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2011، ص: 50.

2- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص:022.

3- فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص: 028.

4- MOULINIER Jean, Finances Publique- Fiscalité-, Tome 02, 5eme édition, Paris, p: 0254.

5- التعليمة رقم:2009/146، مصدر سابق، ص: 05.

6- la note n°317/D.G.I/D.C.TX/2017, du : 18 juin 2017, « notification des décisions contentieuse », Op.Cit, p: 03.

للإشارة فإن المصالح المكلفة بتبليغ قرارات الفصل في الشكاوى الضريبية و المطبوعات الرسمية المعمول بها في مثل هذه الحالات تختلف من حالة لأخرى.

أولا.المصالح المكلفة بتبليغ قرارات البت في الشكوى الضريبية:

تختلف المصالح المكلفة بتبليغ قرارات الفصل في الشكاوى الضريبية باختلاف سلطة البت، حيث يمكن حصر هذه المصالح من خلال الجدول التالي[1]:

ـ المصالح المكلفة بتبليغ قرارات الفصل في الشكاوى الضريبية ـ

السلطة المكلفة بالتحقيق في الشكوى	المصلحة المكلفة بتبليغ قرار الفصل في الشكوى الضريبية
مدير كبريات المؤسسات (D.G.E)	المديرية الفرعية للمنازعات – مكتب التبليغ و الأمر بالدفع-[2]
المدير الولائي للضرائب (D.I.W)	المديرية الفرعية للمنازعات – مكتب التبليغ و الأمر بالدفع- [3]
رئيس مركز الضرائب (C.D.I)	المصلحة الرئيسية للمنازعات – مصلحة التبليغ و الأمر بالدفع [4]
رئيس مركز الضرائب (C.P.I)	المصلحة الرئيسية للمنازعات – مصلحة التبليغ و الأمر بالدفع [5]

ثانيا. المطبوعات الرسمية المتعلقة بتبليغ قرارات البت في الشكوى الضريبية:

تتدرج المطبوعات المتعلقة بتبليغ قرارات الفصل في الشكاوى الضريبية ضمن مدونة المطبوعات الرسمية لمصالح الإدارة الجبائية، حيث تختلف باختلاف طبيعة القرار المراد تبليغه، و يمكن حصر أهم هذه المطبوعات ضمن الجدول الموالي[6]:

ـ المطبوعات الرسمية المخصصة لتبليغ قرارات الفصل في الشكاوى الضريبية ـ

مضمون القرار المعني بالتبليغ	تعيين المطبوعة الرسمية
القبول الكلي للطلب	سلسلة **I.n°24** Série
القبول الجزئي للطلب	سلسلة **I.n°25** Série
الرفض الكلي للطلب	سلسلة **I.n°26** Série
تحويل الحصة	سلسلة **I.n°27** Série
قبول طلب التخفيض التلقائي (Dégrèvement d'Office)	سلسلة **I.n°29** Série
رفـض طلب التخفيض التلقائي (Dégrèvement d'Office)	سلسلة **I.n°30** Série

بالنسبة لتحرير شهادات التخفيض أو الإلغاء التي توجه إلى قابض الضرائب (كمحاسب عمومي ثانوي)، و كذلك العمليات المحاسبية المتعلقة بها، محددة عن طريق التنظيم[7].

1- التعليمة العامة رقم "04"، مصدر سابق، ص: 036.

2- المادة "17" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، مصدر سابق.

3 – المادة "73" من نفس القرار الوزاري المشترك.

4- المادة "98" من نفس القرار الوزاري المشترك.

5- المادة "115" من نفس القرار الوزاري المشترك.

6- التعليمة العامة رقم"04"، مصدر سابق، ص:036.

7- المنشور رقم: 097/ و.م/م.ع.ض/1994، المؤرخ في: 23 أفريل 1994، المتعلق بمتابعة شهادات التخفيض أو الإلغاء، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 1994.

خلاصة الفصل الأول:

بتقصينا لموضوع الطعن الأولي كآلية للتسوية الإدارية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي من خلال الفصل الأول من هذا الباب، اتضح لنا أن الشكوى الضريبية تعد من أهم التظلمات الإدارية الوجوبية التي نظمها المشرع الجزائري بإجراءات خاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم، فهي فرصة لإدارة الضرائب لمراجعة قراراتها، كما تشكل الأثر القانوني المترتب عنه ضمانة للمكلف بالضريبة للجوء إلى القضاء.

و توجه الشكاوى الضريبية في مجال منازعات الوعاء الضريبي إلى المصلحة التي قامت بتأسيس الوعاء الضريبي، و في هذا الصدد و بهدف عصرنة هياكل الإدارة الجبائية و خلق نوع من التخصص و تخفيف العبء على مصالح المديرية الولائية للضرائب، عززت هذه المصالح بهياكل جديدة تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب و المركز الجواري للضرائب، وهي الهيئات التي منحها المشرع سلطات التحقيق و البت في الشكاوى الضريبية و الفصل في منازعات الوعاء الضريبي في مرحلتها الإدارية وفق إجراءات قانونية و تنظيمية محددة، و تفادي مرور النزاع الضريبي إلى المرحلة القضائية أو حتى أمام لجان الطعن الإدارية.

الفصل الثاني

الطعن أمام اللجان الضريبية آلية اختيارية للتسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

الفصل الثاني:

الطعن أمام اللجان الضريبية آلية اختيارية للتسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

نظرا لكون المنازعة الضريبية تتضمن دائما مواجهةبين طرفيها، أي بين الإدارة الضريبية صاحبة السيادة و السلطة في المادة الضريبية و المكلف بالضريبة المجرد من كل امتياز أو سلطة إلا سلطة القانون، و في ظل هذه العلاقة غير المتوازنة بين طرفي العلاقة الضريبية كان لزاما على المشرع الجزائري البحث عن آلية تكافؤ و توازن بينهما، و من أهم الصيغ التي تبناها المشرع في هذا الإطار هو إيجاد لجان ضريبية إدارية مستقلة تعمل على تحقيق ضمانات المكلف بالضريبة من جهة عن طريق الحد من الإشكالات التي تقع بين المكلف بدفع الضريبة و إدارة الضرائب أولا، لإيجاد الحلول المناسبة في حالة خلافاتهما المستمرة[1]، و تعمل على الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من جهة ثانية، حيث يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من قبل مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب حسب الحالة، اللجوء إلى إحدى لجان الطعن الضريبية المختصة[2]، كما يجب أن يتم الطعن أمام هذه اللجان خلال أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة[3].

مما لا شك فيه أن المنازعة أمام اللجان التي تناولها المشرع الجزائري ضمن أحد فصول قانون الإجراءات الجبائية[4]، ما هي إلا مجموعة من القواعد القانونية سواء الموضوعية أو الشكلية المقررة للتسوية الإدارية للخلاف الناشئ بسبب الضريبة بين المكلف بدفعها و الإدارة الضريبية[5]، كما تجدر الإشارة إلى أن المكلف في هذه المرحلة لا يمكنه طلب إلغاء أو تخفيض من ضريبة أو غرامة غير تلك المطلوبة من خلال التظلم الإداري المسبق (الشكوى الضريبية)[6].

و تتمثل الحكمة من الطعن أمام اللجان الإدارية في محاولة التمكن من حل المنازعات إداريا أو تراجع الجهة الإدارية عن قرار أصدرته رغبة في تضييق المنازعات التي تكتظ بها المحاكم من جهة و القضاء على المنازعات في مهدها، حيث تقوم الجهة التي تم الطعن أمامها بإعادة النظر في القرار الإداري إما بتعديله أو إلغائه أو تأييده قبل أن ينتقل النزاع إلى جهة أخرى[7]. فبعد أن كان يحق

1- نويري عبد العزيز، المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها و خصائصها، مجلة مجلس الدولة، العدد: 08، مجلس الدولة، الجزائر، 2006، ص: 74-75.

2- حنيش على، مرجع سابق، ص: 064.

3- المادة "80" من قانون الإجراءات الجبائية.

4- انظر الجزء الثالث، الباب الأول، الفصل الثاني من قانون الإجراءات الجبائية.

5- محمد أنور مسعود، المنازعة الضريبية أمام اللجان الضريبية، مجلة القانون و الأعمال، العدد: 07 (سبتمبر 2017)، جامعة الحسن الأول، المغرب، 2017، ص: 03.

6- Thierry Lambert, contentieux fiscal, Hachette livre, Paris, 2011, p:032.

7- محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص: 0139.

للمكلف اللجوء إلى لجان الطعن واحدة تلوى الأخرى، من اللجنة البلدية إلى اللجنة الوزارية[1]، أصبح الطعن حاليا أمام اللجان الإدارية حسب قيمة الضريبة موضوع النزاع، كما أن اللجوء إلى هذا الطعن هو إجراء اختياري[2] بالنسبة للمكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه بقرار الرد على الشكوى الضريبية المودعة، أي أنه يحق للمكلف أن يطعن أمام هذه اللجان، كما يحق له خلاف ذلك بأن يتجاوزها و يلجأ إلى القضاء، و هذا خلال أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام القرار كما سبق ذكره[3].

و عليه، نقسم دراسة هذا الفصل إلى مبحثين، يخصص المبحث الأول إلى أهمية اللجان الإدارية للطعن في مجال منازعات الوعاء الضريبي، أما المبحث الثاني نتطرق من خلاله للنظام القانوني للجان الإدارية للطعن النزاعي الضريبي.

1- أنشئت لجان الطعن أول مرة بموجب المادة "23 مكرر" من الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969، حيث نصت هذه المادة كالتالي: "... غير أنه تحدث لجان الطعن يمكن للمشتكين أن يتوجهوا إليها للحصول إما على تصحيح الأخطاء التي قد ترتكب أثناء تأسيس أو حساب الضريبة، و إما للحصول على حق يخوله لهم القانون أو الأنظمة"، حيث أدخلت عدة تعديلات على هذه المادة لاحقا بموجب كل من المادة "40" من الأمر رقم 70-93 المؤرخ في: 31 ديسمبر 1970 المتضمن قانون المالية لسنة 1971، ثم تناول التنظيم المتعلق بلجان الطعن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الصادر سنة 1976، من خلال مواده من 359 إلى 361 ، و تلتها تعديلات إلى غاية صدور قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة "40" من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 (الجريدة الرسمية،ج،ج،د،ش عدد: 2001/079)، حيث أصبح موضوع لجان الطعن الإدارية محصور بين المادتين "80" و "81" من قانون الإجراءات الجبائية .

2- المادة "80 -01" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: "يمكـن، حسب الحالة للمكلف الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير ....".

3- المادة "81 - 02" من نفس القانون.

المبحث الأول:

أهمية اللجان الإدارية للطعن في مجال منازعات الوعاء الضريبي

إذا كان التظلم الإداري المسبق أمام مصالح الإدارة الجبائية إجراء إجباري على المكلف بالضريبة كما سبق التطرق إليه من خلال الفصل الأول، و هذا تحت طائلة عدم قبول دعواه أمام القضاء الإداري، فإن اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن التي أوجدها المشرع الجزائري لهذا الغرض، هو إجراء اختياري[1]، حيث يمكن الطعن أمام هذه اللجان لما لها من أهمية للمكلف و الإدارة و القضاء، كما أوجد المشرع لجان إدارية خاصة بالطعون غير النزاعية و هذا لما لها من دور مهم هي الأخرى في مجال تقليص حجم المنازعات الضريبية أمام كل من الإدارة الضريبية و الهيئات القضائية.

و عليه، سنتناول من خلال المطلب الأول من هذا المبحث "أهمية الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية" ، أما المطلب الموالي سنتطرق من خلاله لـ "دور اللجان الإدارية للطعن الضريبية غير النزاعية في تقليص حجم منازعات الوعاء الضريبي".

المطلب الأول:

أهمية الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية في مجال تسوية منازعات الوعاء الضريبي

تتوزع أهمية الطعن أمام اللجان الإدارية ما بين كل من المكلف بالضريبة صاحب الطعن، و مصالح الإدارة الضريبية صاحبة الاختصاص الإقليمي و النوعي، بالإضافة إلى الأهمية الكبيرة لهذا الطعن بالنسبة للقضاء الإداري.

الفرع الأول:

أهمية الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية بالنسبة للمكلف بالضريبة (صاحب الطعن)

إن إيجاد فرصة للمكلفين بالضريبة من أجل عرض طعونهم النزاعية أمام لجان إدارية مختصة يعود أساسا إلى المركز القانوني الأقوى لمصالح الإدارة الجبائية، و ما يتميز به التشريع الضريبي من طابع السلطة العامة، و ما ينتج عنه من عدم المساواة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.

وبالتالي لجأ المشرع من خلال إيجاد هذه اللجان الإدارية إلى خلق نوع من التعاون بين إدارة الضرائب و المكلف بدفع الضريبة بهدف تقريب وجهات النظر من جهة و حماية المكلفين بالضريبة من كل تعسف إداري في مجال الوعاء الضريبي[2]، حيث تتحقق هذه الحماية عندما يتم الطعن النزاعي أمام هذه اللجان الإدارية، و تتدخل هذه الأخيرة للنظر في النزاع القائم[3] في بدايته دون الوصول إلى

1- أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص: 0147.

2- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص:030.

3- بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في تخصص قانون إداري و إدارة عامة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2012/2011، ص:081.

المرحلة القضائية ، باعتبار هذه اللجان هي جهات محايدة تعمل على تحقيق العدالة الضريبية[1]، حيث تختلف أهداف المكلفين بالضريبة من خلال طعونهم النزاعية أمام اللجان الإدارية مثلما سبق التطرق إليه في الفصل الأول، فهناك من يهدف إلى تصحيح أخطاء مرتكبة في الوعاء الضريبي أو في حساب الضريبة و تلقى بشأنها رفض أو قبول جزئي خلال مرحلة التظلم الأولي المسبق، أو الرغبة في الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي سبق طلبه عن طريق شكوى ضريبية سابقة لكن دون جدوى.

الفرع الثاني:

أهمية الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية بالنسبة لمصالح الإدارة الجبائية المختصة

تبرز أهمية الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية بالنسبة لإدارة الضرائب عندما تعيد النظر في عمليات الإخضاع الضريبي السابقة و التي كانت الشكاوى الضريبية المتعلقة بها محل رفض من طرفها، حيث تكون عملية الطعن أمام اللجان الإدارية فرصة أخرى للتراجع عن أعمالها غير المشروعة، مما يجنبها المثول أمام القضاء الإداري، و هو ما يجعل قطاع الضرائب يقيم دعائمه على العدل و المساواة لكي ينهض بمكلفيه، و يرسخ داخلهم الشعور بالوطنية و الحب و الانتماء، و هذا باعتبار أن العدالة و المساواة تعدان من أهم المبادئ الدستورية على الإطلاق[2]، و هو ما يحسن العلاقة بين الإدارة و المكلف بالضريبة، و يخلق ثقة أكبر بينهما و يعود بالنفع على الخزينة العمومية، لاسيما و أن إدارة الضرائب في مثل هذه الحالات تطبق القانون المعمول به بما يتفق مع قواعد العدالة الضريبية و ليس خصما يبحث عن مصلحة شخصية[3].

يرى الباحث أنه صحيح في كثير من حالات الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية لا نكون أما نزاع ضريبي بالمعنى الحقيقي للعبارة، بل مجرد عملية تصحيح لأخطاء مادية غير مقصودة أو حالات إغفال أو سهو، و هو ما يمنح للإدارة فرصة مراجعتها بصفة عادية قبل لجوء المكلف إلى القضاء، لكن تبقى إمكانية إصرار الإدارة على صحة عمليات إخضاع قامت بها بحجة الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، لاسيما و أنها أصبحت بطريقة غير مباشرة على ضوء قانون المالية لسنة 2016 بصفة شبه مستحيلة أن تكون طرفا مدعيا أمام المحكمة الإدارية، مما يكلف صاحب الطعن عبء

1- أحمد فنيدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص:088.

2- المادة "78" من القانون رقم 16-01 المؤرخ في: 06 مارس 2016 المعدل للمرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07 ديسمبر 1996، مصدر سابق.

- حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص:0105.

3- مصطفى رشيد حيحة، التشريع الضريبي و المالي طبقا لآخر التعديلات (حتى عام 1997/1996)، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1999، ص:071.

الدخول إلى المرحلة القضائية للمنازعة الضريبية، بل في أغلب الحالات يتخلى عن حقه في استكمال إجراءاتها.

الفرع الثالث:

أهمية الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية بالنسبة للقضاء الإداري

بالنظر لكون المشرع الجزائري منح المكلف بالضريبة حرية الاختيار في اللجوء إلى الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية، فإنه يسعى من خلال هذا الاختيار إلى تقليص الكم الهائل من القضايا المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي المتراكمة باستمرار أمام الجهات القضائية الإدارية[1].

و عليه، أضحى الطعن أمام هذه اللجان بمثابة إجراء مهم و له دور كبيرفي حل العديد من حالات المنازعة الضريبة، و فرصة ثانية و أخيرة للإدارة الضريبية لمراجعة أعمالها قبل لجوء المكلف إلى الطعن أمام الجهات القضائية المختصة.

للإشارة فإن تركيبة اللجان الإدارية للطعن عبر التعديلات السابقة لقانون الإجراءات الجبائية تخللتها العديد من بصمات القضاء، آخرها رئاسة اللجنة الولائية للطعن النزاعي قبل صدور قانون المالية لسنة 2016، لكن بمجرد صدور هذا الأخير و توجه المشرع الجزائري إلى اعتماد نوع من التشكيلات التقنية والاحترافية، لم يعد للقضاء أي بصمة ضمن هذه اللجان الإدارية، و هذا عكس ما تتميز به اللجان الإدارية للطعن في التشريع الضريبي الفرنسي، أين لا نجد أي تشكيلة تخلو من عضوية جهاز القضاء، بل نجد أنه عين رئيس المحكمة الإدارية أو أحد قضاتها، أو قاض من محكمة الاستئناف الإدارية لرئاسة اللجنة الإقليمية للضرائب، و ليس عضو فحسب[2].

باعتبار إجراء الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية يشكل فرصة للإدارة لمراجعة أعمالها، و أن هذه اللجان تعتبر بمثابة مصفاة تعمل على تخفيف العبء المتراكم على القضاء، و في نفس الوقت يستغل القضاء الجهد الذي وفرته اللجان في النظر في القضايا الأخرى المتراكمة أمامه، و بالتالي نرى أنه كان من الأفضل فرض إجبارية الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية المختصة قبل اللجوء إلى القضاء.

المطلب الثاني:

دور اللجان الإدارية للطعن "غير النزاعي" في تقليص حجم منازعات الوعاء الضريبي

أوجد المشرع الجزائري لجنتين إداريتين (02) للطعن، لكن الطعون المعنية بها لا تتصف بالطابع النزاعي، و إنما هي طعون تتعلق بالتماسات ظرفية، و نظرا لدورها غير المباشر و المهم في تقليص حجم منازعات الوعاء الضريبي، تم بإدراجها ضمن هذا المبحث، و يقتصر هذا النوع من الطعون فقط على كل من "لجان الطعن المجاني(الولائي)" و " اللجان التوفيقية (لجان المصالحة)".

1- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الطبعة الأولى، الجزائر، 2005، ص: 039.

2-Anas Ben Salah Zamrani, Les Finances de l'État au Maroc, Tome :02, Entreprises Fisc au Fisc, Maroc, 2001, P : 0413.

الفرع الأول:

لجان الطعن المجاني (الولائي)

على غرار بقية التسهيلات القانونية في مجال تسديد الديون الجبائية، مثل التأجيل القانوني للدفع أو ما يسمى باستحقاقات الدفع[1]، و إعادة جدولة الديون الجبائية[2] للمؤسسات التي تعيش حالة مالية صعبة، أوجد المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الذي يعاني حالة العوز أو ضيق الحال تجعله في وضعية عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة إمكانية تقديم طلب يلتمس من خلاه الإعفاء أو التخفيض من الضرائب أو الزيادات أو الغرامات المفروضة قانونا، كما تبت هذه اللجان كذلك طبقا للنصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها في طلبات قابض الضرائب التي يلتمس من خلالها جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة أو في حكم الملغاة، أو الحصول على إبراء من المسؤولية، و هو ما نصت عليه المادة "92" من قانون الإجراءات الجبائية[3].

و على سبيل الإشارة فقط، فإن هذه اللجان تنظر كذلك في طلبات المكلفين بالضريبة للإستفادة من أحكام المادة "40" من الأمر (15-01) المؤرخ في 23 جويلية 2015 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، من أجل تخفيض في الزيادات المتعلقة بالأعمال التدليسية التي فرضت عليهم قبل سنة 2012 في مجال الضرائب المباشرة، و قبل سنة 2009 في مجال الرسوم على رقم الأعمال[4].

يعقد الاختصاص للنظر في الالتماسات الظرفية للمكلف من أجل العفو المقدم لدى السلطة الإدارية إلى "لجنة الطعن الولائي" على كل من المستوى الولائي و الجهوي، بالإضافة إلى لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، حيث تقدم طلبات التماس العفو إلى مدير

1- المادة "156" من قانون الإجراءات الجبائية.

- المنشور رقم 138، المؤرخ في 05 فيفري 2017، المتعلق بإجراء استحقاقات الدفع، الصادر عن المديرية العامة للضرائب (مديرية العمليات الجبائية و التحصيل)، الجزائر، 2017.

2- المادة "90" من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

- المذكرة رقم 079 المؤرخة في 30 جانفي 2017 المتعلقة بإجراءات إعادة جدولة الديون الجبائية، المديرية العامة للضرائب (مديرية العمليات الجبائية و التحصيل)، الجزائر، 2017.

- M.ZIKARA, Directeur Général des Impôts par Intérim, le rééchelonnement des dettes fiscales des Entreprises en difficultés financières, (des facilitations fiscales substantielles), la lettre de la DGI, n° 86, Algérie, 2017, p :01.

3- المادة "92" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "41" من قانون المالية لسنة 2012، و "17" من قانون المالية لسنة 2013.

4 - المادة "40" من الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 23 جويلية 2015 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

- Instruction n° : 0674, du : 27 septembre2015, Loi de Finances complémentaire pour 2015- mesures relatives gracieux, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, 2015.

الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة مع إرفاقها بنسخة الإنذار أو ما يسمى بالإشعار بالدفع، و في حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى، كما يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي عندما يتعلق الأمر بشكاوى تعني الضرائب و الرسوم المخصصة لميزانيات البلديات[1].

نجد للجان الطعن المجاني (الولائي) أساسها القانوني في البداية من خلال المادة "404" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[2]، التي تم إلغائها بموجب المادة "200" من القانون (01-21) المؤرخ في: 27 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، و الذي صدر بموجبه قانون الإجراءات الجبائية الذي تضمن الأساس القانوني لهذه اللجان ضمن مواده من "92" إلى "94" و كذلك المادة "173" منه؛ بالنسبة لمقرات هذه اللجان محدد بالمديرية الولائية للضرائب أو المديرية الجهوية للضرائب، أو مديرية كبريات المؤسسات حسب الحالة، أما عن سير عمل هذه اللجانو تركيبتها فقد حددت عن طريق التنظيم[3].

ما يميز هذا النوع من اللجان عن اللجان الإدارية الأخرى، هو أن الطلبات الموجهة إليها لا ترقى إلى درجة الطعون النزاعية[4]، ولا تتصف بهذا الطابع، و إنما تتعلق بالتماس الإعفاء من حصص ضريبية مؤسسة قانونا في مجال الضرائب المباشرة[5]، أو على الأقل التخفيض منها[6]، يلجأ إليها

1- تنحصر هذه الحالة فقط في مجال " الرسم العقاري" و " رسم التطهير" باعتبارهما مخصصين بنسبة 100% لفائدة ميزانيات البلديات دون سواها.

2 – المادة "345" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مستحدثة بموجب المادة "33" من القانون رقم90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد "57"، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 1990).

3- القرار رقم "381" المؤرخ في 13 أفريل 2013، المتعلق بتشكيلة لجان الطعن المجاني (الولائي) و سيرها.

علما أن القرار "381" ألغي القرار رقم "748" المؤرخ في 15 ديسمبر 2010، و هذا الأخير كان قد ألغى المقرر رقم "16" المؤرخ في 28 ماي 1991.

4- رغم أن الطعون المقدمة أمام هذه اللجان لا تتصف بالطابع النزاعي، إلا أننا ارتأينا من خلال هذا البحث إدراج هذا النوع من اللجان بالنظر للدور المهم الذي أصبحت تلعبه خلال الخمس(05) سنوات الأخيرة في مجال التقليص من حجم منازعات الوعاء الضريبي، و هذا من خلال تطبيقات تدابير التسهيلات المحدثة مؤخرا في مجال تسديد الديون الجبائية.

5- طلبات التماس الإعفاء أو التخفيض المقدمة أمام هذه اللجان تتعلق بالحقوق و الزيادات و الغرامات المفروضة في مجال الضرائب المباشرة فقط، و هو ما أشارت إليه المادة "92" من قانون الإجراءات الجبائية، حيث نصت كالتالي: " ...تتلقى السلطة الإدارية طبقا للقوانين و التنظيمات المعمول بها، طلبات تلتمس من حضرتها بصفة ولائية، الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا أو الزيادات أو الغرامات الجبائية ...".

6- أحمد لعور، نبيل صقر، مرجع سابق، ص: 057.

المكلف كوسيلة طعن اختيارية[1]، حيث نجد أن لهذه اللجان سلطة تقديرية واسعة في قبول أو رفض الالتماس، فهي غير مقيدة بأي نص تشريعي لأنها تقوم بدراسة الملفات المعروضة عليها وفق معطيات مادية بحتة[2] ، و عليه فآراء هذه اللجان لا يستطيع المكلف بالضريبة الطعن فيها أمام القضاء، لتنحصر سلطة القضاء في رقابة أعمال هذه اللجان في النظر في مدى مشروعية القرارات التي تصدرها الإدارة بناء على آراء هذه اللجان[3].

تجدر الإشارة إلى أن الطلبات التي ترفع أمام هذه اللجان تشمل فقط[4] :

- التماس الإعفاء أو التخفيض من الحقوق الأصلية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (الرسم على النشاط المهني، الضريبة الجزافية الوحيدة، الضريبة على الدخل الإجمالي،...)، في حالة العوز أو ضيق الحال يحول دون سداده لدينه الضريبي، حيث لا تقبل هذه الطلبات في مجال الحقوق الأصلية للرسوم على رقم الأعمال، و التسجيل و الطابع[5].

- التماس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات و غرامات الوعاء و التحصيل الضريبيين المفروضة في مجال كل من الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و الضرائب غير المباشرة، باستثناء حالات الغش الضريبي[6] و الغرامات المطبقة في إطار أحكام المادة "128" من قانون الرسوم على رقم الأعمال، و غرامات الوعاء المطبقة على التسويات المنجزة من قبل وكالات النشاطات و المراقبة المنجمية[7].

ترى ما هو الإطار التنظيمي لهذه اللجان، و فيما يتمثل دورها في مجال التقليص من حجم منازعات الوعاء الضريبي؟

1- بدايرية يحي، الطعن الإختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لسنة 2018، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد: 06، العدد: 01، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، الجزائر، 2019، ص: 0657.

– قنطار رابح، النزاع الجبائي، نشرة القضاة، العدد: 053، وزارة العدل، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1998، ص:033.

2- مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص: 0111.

3- Charles Debbach, Contentieux Administratif, Paris, Dalloz, 1975, p : 0837.

4- مستخلص من قبل الباحث بناء على محتوى المواد أرقام "92،93، و 173" من قانون الإجراءات الجبائية.

5- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p: 093.

6- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة و الضرائب غير المباشرة يعد تسديد الحقوق الأصلية إجباريا قبل اللجوء إلى لجان الطعن الولائي قصد التماس الإعفاء أو التخفيض من غرامات الوعاء و التحصيل.

7- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p: 094.

أولا. الإطار التنظيمي للجان الطعن المجاني (الولائي):

ميز المشرع الجزائري بين لجان الطعن الولائي بمعيار قيمة الحصص الضريبية والاختصاص الإقليمي و النوعي للملفات الجبائية، كما ميز بين صلاحيات لجان الطعن المجاني (الولائي) فيما يخص مختلف الطعون الموجهة إليها و الآراء الصادرة بشأنها، حيث نجد لجنة على المستوى الولائي (المحلي)، لجنة على المستوى الجهوي، و أخرى على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

01. اللجنة الولائية للطعن المجاني (الولائي):

طبقا لأحكام المادة "93" من قانون الإجراءات الجبائية، تختص هذه اللجنة بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة الموجهة إليها من قبل المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها، و هذا بالنسبة للحالات التي لا تتجاوز فيها الحصة الضريبية[1] مبلغ: خمسة ملايين (5.000.000 د.ج)[2]، سواء تعلق الأمر بالحقوق الأصلية أو الغرامات و العقوبات الجبائية، كما تنظر اللجنة كذلك في طلبات من نفس الطبيعة خاصة بمكلفي مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب، التي لا تفوق حصصها الضريبية عن المبلغ السالف الذكر.

نشير إلى أن طلبات التماس الإعفاء أو التخفيض من الضرائب و الغرامات الجبائية في مجال الطعن الولائي غير مقيدة بشرط الآجال[3]، و كاستثناء، الطعون الولائية لا ترفض من حيث الشكل، بل يستدعى المكلف المعني بالطعن لاستكمال ما ينقص بالملف، لكن يجب أن يكون الالتماس معللا و مبررا، و على المكلف أن يقدم أكبر عدد من الحجج اللازمة بالنسبة للطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية، أما تلك المتعلقة بالغرامات و العقوبات الجبائية، يجب أن يكون الطلب مرفق بوثائق الإثبات اللازمة مثل وصل تسديد الحقوق الأصلية لاسيما بالنسبة للغرامات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة و الضرائب غير المباشرة[4]، و حالات استكمال إجراءات التسهيلات في مجال تسديد الديون الجبائية التي سنتطرق إليها لاحقا؛ كما تجدر الإشارة إلى أن القرار الصادرعن المدير الولائي للضرائب في هذا المجال قابل للطعن أمام المدير الجهوي للضرائب، و الذي يحيله بدوره إلى اللجنة المشكلة لهذا الغرض.

تتشكل اللجنة الولائية للطعن المجاني (الولائي) من[5] :

1- الحصة الضريبية تشمل مبلغ الضريبة الرئيسي (الحقوق الأصلية)، مضاف إليها مبلغ غرامات و عقوبات الوعاء الضريبي المتعلقة بها و المشار إليها في المادتين "192" و "193" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المفروضة في مختلف حالات التسوية الجبائية.

2- المادة "93- 03" من قانون الإجراءات الجبائية.

3- مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص: 0112.

4- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص: 051.

5- المادة "04" من القرار رقم "381" المؤرخ في 18 أفريل 2013.

أ. مدير الضرائب للولاية رئيسا للجنة؛

ب . المدير الفرعي للمنازعات بنفس المديرية الولائية عضوا؛

ج . المدير الفرعي للعمليات الجبائية بنفس المديرية الولائية عضوا؛

د. المدير الفرعي للتحصيل بنفس المديرية الولائية عضوا؛

هـ . المدير الفرعي للمراقبة الجبائية بنفس المديرية الولائية عضوا؛

و . رئيس مفتشية ضرائب و قابض ضرائب يعينهما المدير الولائي للضرائب لمدة سنة واحدة.

ي . رئيس مكتب لجان الطعن من المديرية الفرعية للمنازعات كاتبا للجنة.

ز . رئيس مركز الضرائب بالنسبة للملفات المعنية بالطعن و المسيرة من قبل مركز الضرائب.

ح . رئيس المركز الجواري للضرائب بالنسبة للملفات المعنية بالطعن والمسيرة من قبل المراكز الجوارية للضرائب.

02. اللجنة الجهوية للطعن المجاني (الولائي):للجنة الجهوية للطعن الولائي اختصاص و تشكيلة محددة عن طريق التنظيم.

02.أ. اختصاص اللجنة الجهوية للطعن المجاني:

تختص اللجنة الجهوية للطعن الولائي بالنظر في طلبات الطعون التي يتقدم بها المكلفين بالضريبة أو قابضي الضرائب التالية[1]:

02.أ.1. الطعون التي تتضمن التماس الإعفاء أو تخفيض من الضريبة أو الغرامات و العقوبات الجبائية التي يتقدم بها المكلفين بالضريبة المسيرة ملفاتهم الجبائية من قبل مفتشيات الضرائب، مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب، أو طلبات قابضي الضرائب، حيث تتجاوز الحصة الضريبية قيمة خمسة ملايين (5.000.000 د.ج)[2].

02.أ.2. طلبات مقدمة من قبل المكلفين بالضريبة أو قابضي الضرائب المتمثلة في الطعن ضد قرارات المدير الولائي للضرائب المؤسس بناء على رأي اللجنة الولائية للطعن المجاني (الولائي)، و المتضمن رفض كلي أو جزئي لمحتوى الطلبات التي عرضت عليها، و باعتبار هذه الطلبات تتعلق بمساعدات يطلبها المكلف المعسر، و لا تتصف بالطابع النزاعي و إنما يتعلق الأمر بالتماس الإعفاء أو التخفيض لحصص ضريبية مؤسسة قانونا، فإنه يجوز للمكلف أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة في حالة الطعن الولائي[3].

1- المادة "05" من القرار رقم "381" المؤرخ في 18 أفريل 2013، المصدر السابق.

2- المادة "93 - 03" من قانون الإجراءات الجبائية.

3- غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعة الوعاء، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الإداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2004، ص: 0102.

02.ب ـ تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن المجاني:

تتشكل اللجنة الجهوية للطعن الولائي كالتالي[1] :

- المدير الجهوي للضرائب رئيسا للجنة؛
- المدير الفرعي للمنازعات و المراقبة الجبائية على مستوى نفس المديرية الجهوية عضوا؛
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية و التحصيل على مستوى نفس المديرية الجهوية عضوا؛
- مديرين ولائيين للضرائب يعينهما المدير الجهوي لمدة سنة واحدة؛
- يتولى المكلف بمتابعة المنازعات بالمديرية الجهوية مهام كتابة اللجنة.

نشير إلى أن قرار المدير الجهوي للضرائب المتضمن محتوى رأي اللجنة الجهوية للطعن الولائي نافذا و غير قابل للطعن أمام أي جهة إدارية أو قضائية .

و يمكن ضبط عدد الطعون الولائية (مساعدات) المودعة لدى المديريات الولائية و الجهوية للضرائب في الفترة ما بين سنوات من 2014 إلى 2017 وفق الجدول الموالي[2]:

اللجان	عدد الطعون المودعة سنة 2014	عدد الطعون المودعة سنة 2015	عدد الطعون المودعة سنة 2016	عدد الطعون المودعة سنة 2017
اللجان الولائية	21 345	19 829	24 999	17 568
اللجان الجهوية	1 076	1 269	1 782	592
المجموع	**22 421**	**21 098**	**26 781**	**18 160**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على محتوى التقرير السنوي (2017) للمديرية العامة للضرائب – مديرية المنازعات – بخصوص المنازعات الضريبية لاختصاص كل المديريات الولائية للضرائب و مديرية كبريات المؤسسات، الصادر شهر جوان 2018.

من خلال الجدول أعلاه، يتبين لنا أن هناك فعلا عدد كبير من الطعون المودعة في باب المساعدات لدى لجان الطعن المجاني الولائية و الجهوية خلال سنوات 2014، 2015 و 2016، لكن الملاحظ أن هناك تناقص حدث سنة 2017، و الذي نراه ناتج عن زيادة عدد مكلفي نظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذي أصبح يكرس مبدأ "النظام التصريحي"من جهة[3]، و كذلك اتجاه أغلب المكلفين بالضريبة المدينين جبائيا نحو إجراءات الاستفادة من مختلف الصيغ التسهيلية لتسديد الديون الجبائية التي جاءت بها قوانين المالية من 2013 إلى 2017، و المتمثلة في:

- التخفيض المشروط[4]؛

1- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 0104.

2- Rapport Annuel sur l'activité des Directions des Impôts de Wilaya en matière de contentieux fiscal, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, Année 2017, p: 025.

3 – أصبح نظام الضريبة الجزافية الوحيدة يكرس و يعزز مبدأ "النظام الجبائي التصريحي" من خلال أحكام قانون المالية لسنة 2016.

4 – بالنسبة للتخفيض المشروط و تدبير تطهير الديون الجبائية تم التطرق إليه بالتفصيل من خلال الفرع الموالي .

- تدبير تطهير الديون الجبائية وفق نص المادة "51" من قانون المالية لسنة 2015؛
- التأجيل القانوني للدفع[1]؛
- إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات التي تعيش حالة مالية صعبة[2]؛

03. لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات:

نصت المادة "173 فقرة 03" من قانون الإجراءات الجبائية بأنه يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تقديم طعون ولائية بناء على أحكام المادة "93" من نفس القانون، كما تخول سلطة البت في طلبات هؤلاء المكلفين بالضريبة إلى مديرية كبريات المؤسسات بعد الأخذ برأي اللجنة المنشأة لهذا الغرض[3].

إن مدير كبريات المؤسسات يصدر قرارات مسببة و مطابقة لآراء لجنة الطعن الولائي المخصصة لهذا الغرض عن طريق القرار رقم "83" الصادر عن المدير العام للضرائب بتاريخ: 29 مارس 2008 المتضمن تشكيلة و سير عمل لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات المعدل و المتمم[4]، و المشكلة كما يلي[5] :

- مدير كبريات المؤسسات رئيسا؛
- نائب المدير المكلف بالمنازعات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عضوا؛
- نائب المدير المكلف بالتسيير على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عضوا؛
- نائب المدير المكلف بالجباية البترولية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عضوا؛

1- المادة "165" من قانون الإجراءات الجبائية؛

. المادة "60" من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2016/077 ، صادرة بتاريخ: 29 ديسمبر 2016).

. المنشور رقم 2017/138، المؤرخ في 05 فيفري 2017، المتضمن إجراءات الإستفادة من التأجيل القانوني للدفع، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية و التحصيل، الجزائر، 2017.

2 - المادة "90" القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2016/077 ، صادرة بتاريخ: 29 ديسمبر 2016).

. المذكرة رقم: 2017/79، المؤرخة في: 30 جانفي 2017، بخصوص إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات التي تعيش حالة مالية صعبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية و التحصيل، الجزائر، 2017.

3- المادة "173" من قانون الإجراءات الجبائية محدثة بموجب المادة "60" من قانون المالية لسنة 2003، و معدلة بموجب المواد "53" من قانون المالية لسنة 2007، و "38" من قانون المالية لسنة 2008، و "57" من قانون المالية لسنة 2011، و "19" من قانون المالية لسنة 2013، و المادة " 63" من قانون المالية لسنة 2017.

4- القرار رقم "83" المؤرخ في: 29 مارس 2008 معدل بالقرار رقم: "187" المؤرخ في 28 جوان 2009، المتضمن تشكيلة و سير عمل لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

5 - Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 0104.

- نائب المدير المكلف بالمراقبة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عضوا؛
- قابض الضرائب لدى مديرية كبريات المؤسسات عضوا؛
- نائب المدير المكلف بلجان الطعن على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عضوا؛
- نائب المدير المكلف بالتقييمات الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عضوا؛
- رئيس مكتب المنازعات الإدارية و القضائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات كاتبا للجنة؛

تجتمع اللجنة على الأقل مرة كل شهر، و يصادق أعضائها على طلبات الالتماسات بأغلبية (3/2)، و يحرر محضر رسمي لكل اجتماع، و تدرج منه نسخة بكل ملف متعلق بطلب التماس الإلغاء أو التخفيض، كما يجب الإشارة إلى أن المشرع الجبائي الجزائري لم يشترط آجال معينة بالنسبة لإيداع طلبات التماسات المكلف المذكورة و لا حتى للجان الطعن الولائية لمعالجة مثل هذه الطلبات[1].

من خلال ما سبق يمكن حصر اختصاص لجان الطعن المجاني (الولائي) على حسب قيمة أو مقدار القيم الضريبية الملتمس منها الإعفاء أو التخفيض، و طبيعة المكلفين بالضريبة المعنيين بها وفق الجدول التالي:

. اختصاص لجان الطعن المجاني(الولائي) حسب طبيعة المكلفين و القيم الضريبية .

المكلفين بالضريبة	لجان الطعن الولائي	مقدار الإختصاص (قيمة الضرائب محل الإلتماس)
المكلفين التابعين لـ: مفتشيات الضرائب، مركز الضرائب، و المركز الجواري للضرائب	اللجنة الولائية للطعن الولائي	مبلغ الحصص أقل أو يساوي: 5.000.000 دج
المكلفين التابعين لـ: مفتشيات الضرائب، مركز الضرائب، و المركز الجواري للضرائب	اللجنة الجهوية للطعن الولائي	مبلغ الحصص أكبر من: 5.000.000 دج
مكلفي مديرية كبريات المؤسسات	لجنة الطعنالولائي لمديرية كبرياتالمؤسسات	مهما كان مبلغ الحصص الضريبية

المرجع: من إعداد الباحث بناء على أحكام قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا. مساهمة لجان الطعن المجاني (الولائي) في تقليص حجم منازعات الوعاء الضريبي:

لقد استقرت لجان الطعن الولائي على المستوى المحلي، الجهوي أو على مستوى مديرية كبريات المؤسسات منذ نشأتها بالدرجة الأولى على مهمة النظر في طلبات الإعفاء أو التخفيض من الحقوق الأصلية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، لكن بالنظر للوضع الاقتصادي الذي أصبح يسود البلاد مثل كثير من الدول ابتداء من سنة 2014، أصبح الهدف الرئيسي للسلطات العمومية هو التشجيع على تقبل الضريبة و زيادة المداخيل الجبائية العادية و رسم إستراتيجية شاملة لتوسعة الوعاء الضريبي، و هذا من خلال تبسيط النظام الجبائي الجزائري و منح امتيازات عدة، و نظرا لوجود عدد كبير من المكلفين بالضريبة الذين يواجهون صعوبات مالية ناتجة عن تراكم ديون جبائية معنية بكم هائل من حالات منازعات الوعاء الضريبي بل و حتى منازعات التحصيل الضريبي في مختلف

1- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 0106.

مراحلها، و بغرض تمكين هؤلاء المكلفين من الاستمرار في مزاولة أنشطتهم التجارية و المهنية، لاسيما في ظل الوضعية الاقتصادية شبه الحرجة التي أصبحت تعيشها البلاد منذ انهيار أسعار النفط خلال السداسي الثاني من سنة 2014، و ما لحقها من نتائج، و في إطار تخفيف العبء على مصالح الإدارة الجبائية في مجال المتابعات و فض المنازعات الجبائية، و حفاظا على حقوق الخزينة العمومية، أقرت الدولة مجموعة من الإجراءات و الصيغ المرنة لتسديد الحقوق الضريبية المستحقة مقابل المسح التلقائي الكلي لغرامات الوعاء و التحصيل الضريبيين، و هذا عن طريق مداولات لجان الطعن المجاني (الولائي) المخصصة لهذا الغرض، مقابل مجموعة من الشروط كالامتناع عن مباشرة إجراءات المنازعة الضريبية.

ترى فيما تتمثل أهم التدابير المعنية بجلسات مداولات لجان الطعن المجاني (الولائي)، و التي تهدف إلى منح تسهيلات في مجال تسديد الديون الجبائية ، و تتوج في النهاية بالتخلي عن أي إجراء منازعاتي محتمل في مجال الوعاء الضريبي؟

01. التخفيض المشروط كصيغة تعاقدية لتخفيض الدين الجبائي و الالتزام بالتخلي عن المنازعة الضريبية:

إن التخفيض المشروط هو عبارة عن عقد، تقوم من خلاله الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة إما بوضع حد لنزاع ضريبي نشأ بتقديم تظلم مسبق أو بتفادي نزاع يمكن أن ينشأ نتيجة ضريبة محددة ومدرجة في التحصيل، وذلك بتقديم تنازلات متبادلة[1]، حيث:

- تلتزم إدارة الضرائب بالموافقة على تخفيض العقوبات المالية والغرامات الجبائية المطبقة.
- ومن جهته يلتزم المكلف بالضريبة بدفع المبالغ الباقية على عاتقه في الأجل المحدد في العقد ويتخلى على كل إجراءات المنازعات المتعلقة بالحقوق والعقوبات المالية، والغرامات موضوع العقد.
- الإدارة الجبائية بموافقتها على تخفيض مبلغ العقوبات تتأكد من دفع الضريبة مع وضع حد للمنازعات.

طبقا لأحكام المادة "93 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية[2]، فإن التخفيض المشروط يشمل كل العقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات الجبائية (في كل المواد الجبائية)، حيث يمكن أن يتعلق بكل العقوبات الجبائية المطبقة في مجال الضرائب المباشرة وغير المباشرة، الرسوم على رقم الأعمال، حقوق التسجيل والطابع ، وكل ما نتج عن التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة التي يمكن أن تكون محل منازعة أو أنها محل منازعة، و بصفة عامة

1- RAOUYA Abderrahmane, « la Remise Conditionnelle –un instrument d'atténuation des litiges contentieux- », la lettre de la D.G.I n°074/2014, Ministère des Finances, Algérie, 2014, p : 01.

2- المادة رقم "93 مكرر" ق.إ.ج محدثة بموجب المادة "18" من قانون المالية لسنة 2013. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 072 لسنة 2012، المؤرخة في : 30 ديسمبر 2012).

، فإن تطبيق التخفيض المشروط يشمل العقوبات المالية والغرامات الجبائية المفروضة في حالة النقص قي التصريح فقط[1].

يستثنىمن مجال تطبيق هذا الإجراء كل منالعقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات المفروضة نتيجة التأخر أو عدم التصريح وتلك المطبقة في حالة الغش الضريبي[2]، حيث يفقد فرصة الحصول على التخفيض أو الإلغاء المكلف الذي ارتكب مخالفة تتعلق باستعماله الطرق التدليسية و تم توقيع عليه عقوبات جزائية جراء ذلك[3]، و تستثنى كذلك الحالات التي انقضى فيها أجل الطعن (التظلم المسبق) وكذلك العقوبات المالية الخاصة بالوعاء الضريبي والغرامات الجبائية المتعلقة بالضرائب التي هي محل منازعة أمام لجان الطعن او المحكمة الإدارية[4]، وتخول سلطة الفصل في هذه الطلبات إلى[5]:

–المدير **الولائي** للضرائب بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة "93" من قانون الإجراءات الجبائية عندما يقل المبلغ الإجمالي للغرامات والعقوبات موضوع التماس التخفيض المشروط، أو يساوي مبلغ خمسة ملايين (5.000.000دج).

–المدير **الجهوي** للضرائب بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة "93" من نفس بالقانون عندما يفوق المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات ، موضوع التماس التخفيض المشروط مبلغ (5.000.000دج).

1– خويلدي سعيد و صادوق مهدي، فعالية التخفيض المشروط كآلية للحد من المنازعات الضريبية، مجلة دفاتر السياسة و القانون، عدد خاص جوان 2018، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018، ص: 04.

2– التعليمة العامة رقم217 المؤرخة في 02 أفريل2013، الصادرة عن وزارة المالية، (المديرية العامة للضرائب– مديرية المنازعات)، المتعلقة بالتخفيض المشروط للزيادات و الغرامات الجبائية.

– التعليمة العامة رقم 656 المؤرخة في 17 سبتمبر 2013، الصادرة عن وزارة المالية، (المديرية العامة للضرائب– مديرية المنازعات)، المتعلقة بالتخفيض المشروط للزيادات و الغرامات الجبائية.

3– بن عمور عائشة، الطعون الولائية في قانون الإجراءات الجبائية، مجلة البحوث في الحقوق و العلوم السياسية، العدد الخامس(05)، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2017، ص: 0105.

– الهادي خضراوي، الطاهر بن قويدر، الطعن الولائي للضرائب كطريق من طرق تخفيف العبء الضريبي على المكلف بالضريبة، مجلة الشريعة و الإقتصاد، المجلد: 05، العدد: 010، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر،2016، ص: 0136.

4– المادتين "18" و "19" من قانون قانون المالية لسنة 2013.(الجريدة الرسمية، عدد: 072 /2012، المؤرخة في : 30 ديسمبر 2012).

5– المادة "93 مكرر ف 01" من قانون الإجراءات الجبائية.

للاستفادة من هذا التدبير يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي محرر على ورق عادي وموقع من طرفه، يلتمس من خلاله الاستفادة من هذا التدبير، حيث يجب أن يكون الطلب مرفوقا بالوثائق الضرورية لتحديد العقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات الجبائية موضوع الطلب من جهة، وتلك المتعلقة بوضعيته بالمنازعات (شكوى، مستخرج ضرائب...)[1]، أما عن أجل تقديم الطلب إما أن يكون قبل انتهاء الآجال المتعلقة بتقديم الشكوى المقررة بموجب المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية، وإما أن يكون الطلب خلال الفترة التي يكون فيها الطعن محل الدراسة ولم يفصل فيه بعد[2].

إن الاقتراحات التي توصلت إليها لجنة الطعن الولائي تبلغ إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام، يتم من خلالها تحديد المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي، وهذا خلال أجل ثلاثين (30) يوما من تقديم الطلب، مع منح المكلف نفس الأجل ثلاثين (30) يوما من أجل إبداء قبوله أو رفضه، في حالة قبول المكلف بالضريبة فإنه يبلغ "بقرار التخفيض المشروط" عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام[3].

بمجرد صدور قرار التخفيض المشروط تتم دعوة المكلف بالضريبة للحضور إلى إدارة الضرائب المختصة محليا من أجل التوقيع على "عقد التخفيض المشروط"، حيث يشار من خلال العقد إلى المبلغ الذي سيمنح له بعد تسديد الحقوق، وكذلك رزنامة استحقاق الدفع المحددة في حالة اختيار المكلف التسديد بالتقسيط، كما ترسل نسخة من العقد إلى قابض الضرائب المختص إقليميا، و لا يمكن حينها للمكلف بالضريبة اتخاذ أي إجراء لمنازعة ضريبية بخصوص المبالغ موضوع عقد التخفيض المشروط[4]؛ و حسب التقرير السنوي الصادر عن المديرية العامة للضرائب المتعلق بحصيلة المنازعات الضريبية لسنة 2017، فإن عدد طلبات الاستفادة من إجراء التخفيض المشروط حددت كالتالي:

1- طالبي بن عيسى، تسهيلات تسديد الديون الجبائية كآلية لإستمرارية و ترقية الأنشطة الاستثمارية في الجزائر، ملتقى دولي حول: " الإطار القانوني لترقية الإستثمار خارج قطاع المحروقات في الجزائر، الفرص و التحديات "، يومي: 30-31 جانفي 2018، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أحمد دراية- أدرار، الجزائر، 2018، ص: 03.

2- المادة "93 مكرر ف02" من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة "93 مكرر ف02" من نفس القانون.

4- المادة "93 - 03" من نفس القانون تنص: " عندما يصبح التخفيض المشروط نهائيا بعد استيفاء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة، لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبط بها".

. وضعية إحصائية بخصوص طلبات الاستفادة من إجراء التخفيض المشروط خلال سنة 2017 .

اللجان	عدد الطعون المودعة سنة 2017	عدد الطعون المدروسة سنة 2017	عدد قرارات قبول الطعون	عدد قرارات رفض الطعون
اللجان الولائية	1 284	1 187	1 067 (أي: 89%)	120 (أي: 10%)
اللجان الجهوية	18	10	09	01
المجموع	**1 302**	**1 197**	**1 076**	**121**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على محتوى التقرير السنوي (2017) للمديرية العامة للضرائب – مديرية المنازعات – بخصوص المنازعات الضريبية لاختصاص كل المديريات الولائية للضرائب و مديرية كبريات المؤسسات، الصادر شهر جوان 2018.

نلاحظ من خلال الجدول لأعلاه، أن نسبة 89.89% من طلبات الاستفادة من التخفيض المشروط المودعة لدى مديريات الضرائب الولائية صدرت بشأنها قرارات قبول، أي أن ما يقارب 1067 طلب استفاد من هذا الإجراء، و هي الحالات التي لا يمكنها مباشرة إجراءات المنازعة مستقبلا، و بالتالي إجراء التخفيض المشروط كصيغة من صيغ التسهيلات المقررة قانونا في مجال تسديد الديون الجبائية، يلعب دور مهم في تخفيف العبء على المصالح المكلفة بالفصل في منازعات الوعاء الضريبي، بما فيها هيئات القضاء الإداري.

02. قانون المالية لسنة 2015 ضمان لحقوق الخزينة العمومية و تقليص حجم منازعات الوعاء الضريبي:

أوجد المشرع الجزائري من خلال قانون المالية لسنة 2015[1] إجراءات تسهيل في مجال تسديد الديون لمختلف شرائح المكلفين بالضريبة، حيث تم خلق صيغة محفزة للمدينين جبائيا لدى قباضات الضرائب، يعفى من خلالها المكلفين بالضريبة الذين يسددون دفعة واحدة كامل الدين الأصلي للجداول الذي تجاوز تاريخ استحقاقه أربع (04) سنوات ابتداء من أول يناير من السنة الموالية لسنة الإدراج قيد التحصيل من غرامات التحصيل المتعلقة بهذه الجداول.

لقد منح المشرع الجزائري إمكانية الاستفادة من هذا الإجراء لجميع المكلفين بالضريبة مهما كان نظامهم القانوني (شخص طبيعي أو شخص معنوي، شركات وطنية أو أجنبية، مؤسسة عمومية، شركة ذات أسهم، هيئات و منشآت عمومية، ...)، و التي لها ديون جبائية مستحقة الأداء مثقلة بغرامات التحصيل، أما عن الديون الجبائية المعنية بهذا الإجراء فيمكن تقسيمها إلى صنفين[2]:

1- المادة"51" من القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015 المعدلة للمادة "51" من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

2- التعليمة رقم "01" المؤرخة في 13 جويلية 2016، المتعلقة بكيفيات تطبيق أحكام المادة "51" من قانون المالية لسنة 2015، (انظر الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، الجزائر، مطلع عليه بتاريخ: 05 سبتمبر 2019).

– الديون الجبائية المستحقة و الناتجة عن تسويات جبائية مرفقة بغرامات جبائية بصفة نهائية، أي الديون المستحقة من ضرائب و رسوم مختلفة غير تلك المعنية بموضوع منازعة أو أي شكل من أشكال الطعون النزاعية .

– الديون الجبائية التي تكون في مرحلة انتظار الدراسة من قبل لجان الطعن الإدارية أو القضاء (محكمة إدارية أو مجلس الدولة)، و هذا شريطة أن يقوم المعني بسحب طلبه قبل صدور القرار الإداري أو القضائي أو الحكم حسب الحالة، و هذا وفق الشروط القانونية لسحب الطلب[1].

كما يشترط بصفة عامة أقدمية أربع (04) سنوات للديون المستحقة كما سبق ذكره، أما عن الديون الجبائية غير المعنية بهذا الإجراء فهي:

– الديون الجبائية من ضرائب و رسوم و غرامات ناتجة عن مناورات تدليسية المحددة قانونا[2].

– الديون الجبائية المعنية بطعن نزاعي في مرحلة التظلم الأولي المسبق، و هي الحالة التي يمكنها الاستفادة من إجراء التخفيض المشروط كصيغة تعاقدية جديدة لتخفيض الدين الجبائي[3].

للاستفادة من التسهيل الجبائي المنصوص عليه وفق نص المادة "51" من قانون المالية لسنة 2015، يقدم طلب كتابي خال من أي شرط شكلي أو عن طريق نموذج تسلمه له الإدارة يوجه إلى قابض الضرائب المختص إقليميا[4]؛ و بعد إيداع الطلب يقوم قابض الضرائب بالتحقق من أقدمية الديون الجبائية المعنية و كذا مدى التسديد الكلي للحقوق المستحقة، أما عن غرامات التحصيل فتكون محل إلغاء من قبل لجنة الطعن المجاني (الطعن الولائي) المختصة المشار إليها من خلال المادة "93" من قانون الإجراءات الجبائية، و هذا وفق الشروط و الكيفيات التي نصت عليها المادة "93 مكرر" من نفس القانون[5].

باعتبار تدبير تطهير الديون الجبائية الذي تضمنته المادة "51" من قانون المالية لسنة 2015 أصبح حاليا لا يمس فقط الديون الجبائية التي كان تاريخ بداية تحصيلها قبل أربع سنوات، بل أصبحت كل الديون الجبائية و هذا وفق شروط تختلف حسب الحالة، فإن هذا الإجراء يكون قد قلص من عدد حالات المنازعة الضريبية المحتملة بعد اشتراطه التسديد الكلي للحقوق الأصلية

1– المادة "87" من قانون الإجراءات الجبائية.

2– المادة "193 –2" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

3– المادة" 18 "من القانون رقم 12–12، المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 072 لسنة 2012، المؤرخة في : 30 ديسمبر 2012).

4– التعليمة رقم "01" المؤرخة في 13 جويلية 2016، مصدر سابق.

5– طالبي بن عيسى، تسهيلات تسديد الديون الجبائية كآلية لاستمرارية و ترقية الأنشطة الاستثمارية في الجزائر، مرجع سابق، ص: 09.

المستحقة مقابل إلغاء الغرامات المتعلقة بها، حيث تم إحصاء (23.398) حالة عبر الوطن مستفيدة من هذا الإجراء خلال سنة 2018[1]، و هو العدد الذي كان محتمل أن يكون ضمن حالات النزاع الضريبي أمام مصالح الإدارة الجبائية أو حتى أمام هيئات القضاء الإداري.

الفرع الثاني:

الطعن أمام اللجان الإدارية التوفيقية

على غرار اللجان الإدارية للطعن النزاعي التي ترفع أمامها الطعون في مجال الضرائب المباشرة، و الرسم على القيمة المضافة[2] الذي يعتبر من بين الضرائب غير المباشرة، فإن الطعن في مجال حقوق التسجيل[3] هو من اختصاص اللجنة التوفيقية، أو كما تسمى بلجنة المصالحة[4]، و هو ما تناوله المشرع الجزائري من خلال المواد "101" إلى "107" من قانون التسجيل، لتحول بعد ذلك إلى المواد من "38مكرر2" إلى "38 مكرر2 ي" من قانون الإجراءات الجبائية[5]، حيث تم إحداث "لجنة توفيق" على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب؛ ترى ما هو الإطار التنظيمي العضوي و الوظيفي لهذا النوع من اللجان الإدارية، و ما مجال مساهمتها في التقليص من حجم منازعات الوعاء الضريبي؟

أولا. الإطار التنظيمي للجان الطعن التوفيقية:

إن التوفيق أو المصالحة في المادة الجبائية يهدف من جهة إلى تخفيف العبء من حيث الوقت و بقية التكاليف على كل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، كما يهدف إلى تخفيف العبء على الجهات القضائية الإدارية في مثل هذه القضايا، و من جهة ثانية تؤدي المصالحة إلى ضمان حقوق للخزينة العمومية، أي أنها تعمل على محاولة التوفيق بين مصالح الخزينة العمومية من

---

1 – المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية و التحصيل، المديرية الفرعية للتحصيل، الجزائر، 2019.

2– اللجان الإدارية للطعن النزاعي خصص لها المبحث الموالي من هذا الفصل.

3 – يلاحظ بأن العمل بـ"لجان المصالحة الضريبية" في ظل التشريع الضريبي الجزائري هو تكريس لمجال ضريبي وحيد، و هو "حقوق التسجيل".

4– إن تسمية "لجان التوفيق" أطلقها المشرع الجزائري على هذا النوع من اللجان الإدارية المختصة في مجال حقوق التسجيل، و ذلك من خلال المادة "102" من قانون التسجيل قبل إلغائها، و هو ما تضمنته حاليا المادة "38مكرر2" من قانون الإجراءات الجبائية، في حين نجد النص باللغة الفرنسية : « il est institué auprès les directions des impôts de wilaya, une commission de conciliation,... ». ، و كلمة « conciliation » تقابلها في اللغة العربية " مصالحة" و ليس "التوفيق" ، و هو ما جعل أغلب الباحثين و المختصين في هذا المجال يكتبون لجنة المصالحة بدل لجنة التوفيق.

5– المواد من "101" إلى "107" من قانون التسجيل ملغاة بموجب المادة "20" من القانون رقم 10–13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، لتحول إلى المواد من "38 مكرر2" إلى "238 مكرر2 ي" من قانون الإجراءات الجبائية.

جهة، و مصالح المكلف من جهة أخرى في مجال حقوق التسجيل، و بإجراءات إدارية بسيطة[1]و تشكيلة مميزة لأعضائها، و نشير هنا أن المصالحة تختلف عن التحكيم[2].

01. التشكيلة القانونية للجان الطعن التوفيقية (لجان المصالحة):

تنصب لجنة التوفيق خاصة بحقوق التسجيل على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب، حيث تتشكل حسب ما ورد في المادة "38 مكرر 2أ" من قانون الإجراءات الجبائية[3] من الأعضاء التالية:

- مدير الضرائب على مستوى الولاية، رئيسا[4].
- مفتش التسجيل، عضوا.
- مفتش الشؤون الخاصة بالأملاك الوطنية و العقارية، عضوا.
- قابض الضرائب المختلفة، عضوا.
- رئيس مفتشية للضرائب، عضوا.
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية، عضوا.
- ممثل عن إدارة الولاية، عضوا.

كما يقوم بمهام الكتابة مفتش للتسجيل، و يحضر الجلسات بصوت استشاري، حيث يعين الأعضاء باللجنة غير الموظفين لمدة عامين (02)، و تكون عهدتهم قابلة للتجديد، كما يخضعون للسر المهني، و تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها و تكون مداولاتها صحيحة بشرط أن يحضر خمسة (05) من أعضائها على الأقل بما فيهم الرئيس[5].

ما يلاحظ على تشكيلة لجنة التوفيق (لجنة المصالحة)، و بالرغم من أنها تشتمل على جهات متخصصة و لها دراية بمجال حقوق التسجيل من إدارة أملاك الدولة و إدارة الضرائب، و مهنة التوثيق، إلا أنها تخلو من ممثلي المكلفين بالضريبة، لاسيما و أن هذا الإجراء إجباري، و يعتبر بمثابة تظلم إداري مسبق في حالة عدم قبول المكلف بالحقوق المفروضة، أو عدم قبول الإدارة تصريحات المكلف بتسديد حقوق التسجيل، في حين نرى أن المشرع الفرنسي قد أشرك ممثلين عن

1- Daniel Richer, les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, L.G.D.J, 1997, Paris, p: 081.

2 – التحكيم هو الاتفاق على طرح النزاع على شخص معين أو أشخاص معينين يطلق عليهم (محكمين) للفصل فيه دون اللجوء إلى المحكمة المختصة، و هو من الأنظمة القانونية التي عرفها الإنسان منذ أقدم الأزمات.

– حيدر وهاب عبود العنزي، التسوية الصلحية في قانون الضريبة على الدخل، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2016، ص: 064.

3– المادة "38 مكرر2 أ" من قانون الإجراءات الجبائية محدثة بموجب المادة "38" من قانون المالية لسنة 2011.

4– في ظل القانون العام للضرائب بفرنسا فإن لجنة المصالحة يرأسها قاض، و تضم ثمانية (08) أعضاء من كل الفئات.

5– المادة "38 مكرر2 ب " من قانون الإجراءات الجبائية .

المكلفين بحقوق التسجيل يعينون من قبل غرف التجارة و الصناعة، أو من بين التجار و الصناعيين القدامى أو نقابات الفلاحين[1].

02. اختصاصات لجان الطعن التوفيقية (لجان المصالحة):

تختص لجنة التوفيق الولائية بالنظر في كل التقديرات الضريبية في مجال التسجيل بالنسبة لجميع العقود و التصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية أو حق الإنتفاع أو التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية، بما فيها السلع الجديدة التابعة لها و السفن و البواخر و كذلك الحق في الإيجار أو الإستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو جزء منه، و هو ما نصت عليه المادة "38 مكرر2" من قانون الإجراءات الجبائية[2].

في هذا الإطار إذا رأت مصالح الإدارة الجبائية أن المبالغ المعبر عنها في العقود و التصريحات الخاضعة للرسم النسبي لا تتلاءم مع الأسعار الحقيقية من خلال عملية التسجيل، تستطيع و في خلال الأربع (04) سنوات ابتداء من تسجيل العقد أو التصريح، من إعادة التقويم وفق سعر السوق، حيث يوجد على مستوى مديرية الضرائب للولاية "مكتب مراقبة التقييمات"[3]، الذي يختص باستلام و استغلال مضمون عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا، و يعيد عن طريق فرقه المختصة تقويم العقار أو الحق العيني المعني بالتسجيل، فإذا قبل المعني بمبلغ التقويم، يسدد حقوق التسجيل المستحقة لدى قابض الضرائب المختص إقليميا، أما إذا لم يرضى بذلك فله حرية تقديم احتجاج أمام اللجنة التوفيقية (لجنة المصالحة) على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

ثانيا. سير إجراءات الطعن أمام اللجان التوفيقية و مساهمتها في التخفيف من حالات المنازعة الضريبية:

إذا رأت الإدارة الجبائية أن التقديرات المقدمة من الأطراف أو المبالغ المصرح بها لا تتلاءم مع الأسعار الحقيقية من خلال عملية التسجيل، و قبل القيام بعملية إعادة التقويم حسب سعر السوق، فإنها تحاول الوصول إلى الإعتراف بهذا النقص في التصريح من طرف المعنيين بطريقة ودية، و بالنظر لكون طرفي العقد المبرم تجمع بينهما صفة التضامن بشأن ما تم التصريح به و ما تم الاتفاق حوله، و أن طبيعة المعاملات تتصف بالسرعة، و أن إجراءات إعادة التقويم تتطلب آجال محددة

---

1 - Article n° 1653b, Code General des Impôts, France, Mise à jour 2018.

2- المادة "38 مكرر2 " من قانون الإجراءات الجبائية، (عدم كفاية الثمن و التقديرات)، محدثة بموجب المادة "38" من قانون المالية لسنة 2011، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 80 لسنة 2010، المؤرخة في : 30 ديسمبر 2010).

3- مهام المكتب محددة ضمن أحكام المادة "78" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، مصدر سابق.

قانونا للتواصل مع المعنيين، تقوم الإدارة خلال السنوات غير ساقطة بالتقادم[1]، باستدعاء المالك الجديد للعقار لبرمجة تاريخ معاينة ميدانية للعقار من طرف إحدى فرقها لإعادة التقويم، ثم يبلغ رسميا بالتقييم الذي وصلت إليه الإدارة، و الفرق الذي يحدد كأساس لتسديد حقوقه المستحقة.

إذا رضي الطرف المبلغ بالتقييم الذي توصلت إليه الإدارة، يقوم بتوقيع تعهد يلتزم بمقتضاه بدفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، حيث يشكل هذا التعهد بعد توقيع المعني و مصادقة المدير الولائي للضرائب عقدا حقيقيا لا يمكن بعد إبرامه لصاحب العقار مباشرة إجراءات نزاعية أمام القضاء حول هذا الموضوع.

أما في حالة عدم التوصل إلى اتفاق ودي بين الإدارة و الطرف المعني بملكية العقار، ترفع الإدارة الملف إلى لجنة التوفيق (لجنة المصالحة)، و هنا نشير إلى أنه عملا بقاعدة التوازي بين الأشكال اعتبر العديد من الفقهاء بأن من له سلطة إثارة الدعوى العمومية له سلطة إبرام الصلح، و استنادا لذلك فإن صلاحية إجراء الصلح ترجع فقط إلى المدير الولائي للضرائب[2]؛ ففي ظل التشريع الجزائري يستدعى الخاضعون للضريبة للمثول أمام لجنة المصالحة عشرين (20) يوما على الأقل قبل تاريخ الاجتماع، و يطلب منهم الإدلاء بأقوالهم و إرسال ملاحظاتهم مكتوبة، و يمكنهم الاستعانة بمستشار يختارونه أو يعينوا وكيلا مؤهلا قانونا[3].

إذا تم الاتفاق بين الإدارة و الأطراف، أو لم يتم ذلك، أو إذا لم يحضر الأطراف أو لم يقدموا ملاحظاتهم، تصدر اللجنة رأيها بأغلبية الأصوات عن طريق محضر رسمي، و يبلغ رأيها خلال العشرين (20) يوما الموالية بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام[4]، حيث تفرض حقوق رسمي التسجيل و الإشهار العقاري على المبلغ الفارق المستخرج، و تكون متبوعة بزيادات متعلقة بالتصريح غير المكتمل تقدر إما بـ 10%، 15% أو 25% حسب قيمة المبلغ المتملص منه[5]، و بالنسبة للمكلف الذي لم يقتنع برأي اللجنة، و كان غير مرضي له، يمكنه اللجوء إلى القضاء الإداري، لأن رأي لجنة المصالحة يعد قرار إداري قابلا للإلغاء، و يخضع لرقابة القضاء الإداري[6].

1- المادة "38 مكرر 2 ي" تنص: " ... تثبت الإدارة ...عند الاقتضاء، و في أجل أربع سنوات ابتداء من تسجيل العقد أو التصريح، نقصان الأثمان المعبر عنها و التقديرات المذكورة في العقود أو التصريحات الخاضعة للرسم النسبي ...".

2- التوفيق شبشوب، الصلح في المخالفات الجبائية الجزائية، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، تونس، 2002، ص: 08.

3- المادة "38 مكرر2 ج " من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة "38 مكرر2 د " من نفس القانون.

5- المادة "38 مكرر2 و " من نفس القانون.

6- قرار مجلس الدولة رقم "2005773" المؤرخ في 05 فيفري 2001، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، 2003.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يشير صراحة إلى فكرة إلزامية اللجوء إلى لجنة المصالحة، و هذا عكس ما هو معمول به لدى كل من المشرع الفرنسي و التونسي[1]، و البلدان الأخرى التي فرضت إلزامية ذلك، باعتبار هذا الإجراء يشكل ضمانة للمكلف من جهة، و تقليص لحجم القضايا في المجال الجبائي أمام القضاء الإداري من جهة أخرى؛ فمثلا تم تسجيل سنة 2017 [2]حوالي "3197" طعن أمام لجان المصالحة عبر الوطن، أين تم دراسة "2279" طعن، أي بنسبة 71% من مجموع الطعون، و صدرت بشأنها قرارات قبول كلي أو جزئي لحوالي "936" طعن، أي بنسبة 42% من مجموع الطعون المعالجة، و هي الحالات التي كانت من المحتمل أن تكون محل قضايا أمام القضاء الإداري، و بالتالي نرى انه لو فرض المشرع الجزائري إلزامية الطعن و الحضور أمام لجان المصالحة لكان الإجراء أكثر نجاعة و فاعلية في تقليص حجم المنازعة أمام القضاء الإداري.

1- سلمى عبيد، الدعوى الجبائية، مجلة القضاء و التشريع، العدد: 06، تونس، 2008، ص: 062.

2- Rapport Annuel sur l'activité des Directions des Impôts de Wilaya en matière de contentieux fiscal, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, Année 2017, p.p: 17-21.

المبحث الثاني:

النظام القانوني للجان الإدارية للطعن النزاعي الضريبي

نتناول من خلال هذا المبحث كل من الإطار التنظيمي لسير عمل اللجان الإدارية للطعن النزاعي كمطلب الأول، لاسيما التنظيم العضوي أو التركيبة الجديدة لهذه اللجان ابتداء من تاريخ أول جانفي 2017، ثم نتطرق في المطلب الثاني إلى كل من الاختصاص الإقليمي و النوعي لهذه اللجان و سير عملها على ضوء قانون المالية لسنة 2016، و النصوص التنظيمية الصادرة بعده.

المطلب الأول:

الإطار التنظيمي لسير عمل لجان الطعن النزاعي الضريبي

إن سير عمل لجان الطعن النزاعي يتطلب مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوفر في أعضائها، كما حدد المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الإلتزامات يتعين عليهم أن يخضعوا لها، و هو ما تم تناوله من خلال الفرع الأول الموالي، أما عن تشكيلة هذه اللجان فقد أصبح يعتمد على معيار التقنية و الاحترافية في تركيبتها على ضوء قانون المالية لسنة 2016، و هو ما سنتناوله من خلال الفرع الثاني من هذا المطلب.

الفرع الأول:

متطلبات العضوية في لجان الطعن النزاعي الضريبي

يجب أن تتوفر في أعضاء لجان الطعن النزاعي مجموعة من الشروط محددة في التشريع الجزائري، كما يخضعون إلى بعض الالتزامات.

أولا. شروط العضوية في اللجان الإدارية للطعن النزاعي الضريبي:

قبل صدور قانون المالية لسنة 2016 وجب توفر مجموعة من الشروط في أعضاء اللجان الإدارية للطعن، حيث يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط العامة لدى كل أعضاء اللجان الإدارية بصفة عامة، و هناك شروط تخص أعضاء لجنة دون الأخرى، و من بين هذه الشروط نجد[1] :

- أن يتمتع أعضاء اللجان الإدارية بالجنسية الجزائرية.
- أن لا تقل أعمار الأعضاء عن خمسة و عشرين (25) سنة.
- تمتع الأعضاء بكامل الحقوق المدنية، أي أنه لا يكون العضو من ذي السوابق القضائية، أو من المحجوز عليهم، و يكون من الذين لهم الحق في الانتخاب، و ينتخب عليهم.
- أن يحوز العضو على معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة، و هنا نلاحظ أن المشرع الفرنسي اشترط أن يكون العضو في اللجنة البلدية من بين المكلفين بدفع الضريبة القدامى[2].

1- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص:035

2- نفس المرجع السابق، ص: 035.

- اشتراط رتبة مفتش رئيسي للضرائب لكاتب اللجنة[1].

للإشارة فإن الدكتور فريجة سبق له من خلال كتابه المشار إليه كمرجع أسفله، انتقاد فكرة اشتراط التمتع بالحقوق المدنية للعضو و اكتساب الجنسية الجزائرية للعضو في اللجنة الولائية الذي يفترض أن تتوفر فيه هذه الشروط قبل التحاقه بوظيفته كعضو في المجلس الشعبي الولائي مثلا.

لكن بمجرد تعديل المادة "81 مكرر"[2] من قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2016[3]، نلاحظ أن المشرع الجزائري من خلال هذه المادة لم يتطرق إلى الشروط السالفة الذكر، و إنما اشترط فقط ما يلي:

- أن يتولى كتابة كل من اللجنة الولائية و الجهوية موظف من إدارة الضرائب برتبة مفتش رئيسي للضرائب.
- أن يشغل ممثلي المديريات الولائية التنفيذية المعنية أعضاء اللجان الإدارية وظيفة رئيس مكتب.
- أن يتمتع ممثلي الوزارات أعضاء اللجان الإدارية رتبة مدير على الأقل.
- أن يتمتع ممثلي المدير الولائي أو الجهوي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات برتبة "نائب مدير"، أما ممثلي رئيس مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب رتبة "رئيس مصلحة رئيسية".
- مهام المقرر بالنسبة للجنة الطعن المركزية يشترط إسنادها للمدير الفرعي للجان الطعن على مستوى المديرية العامة للضرائب.

ثانيا. التزامات أعضاء اللجان الإدارية للطعن النزاعي الضريبي:

يشترك أعضاء اللجان الولائية، الجهوية و المركزية للطعن النزاعي في مجموعة من الالتزامات أقرها المشرع الجزائري من خلال القواعد العامة، و كذلك من خلال قوانين الضرائب المعمول بها، حيث نجد من أهم هذه الالتزامات ما يلي[4] :

---

1 - بمجرد تشكيل لجان الطعن النزاعي ابتداء من 01 جانفي 2017 كان يشترط في كاتب اللجنة الولائية للطعن النزاعي رتبة "مفتش مركزي للضرائب" على الأقل، لكن اتضح بعد ذلك أن بعض مصالح المنازعات بالمديريات الولائية للضرائب لا يوجد بها عون بهذه الرتبة، و هو ما دفع المصالح المختصة لتدارك هذا الأمر، و أصبح يشترط رتبة "مفتش رئيسي على الأقل، و هو ما تضمنه المنشور التالي:

-Circulaire n° : 02, du : 18 mars 2018 portant loi de finances pour 2018-Mesure relatives aux Commissions de Recours des Impôts Directs, des Taxes assimilées et des Taxes sur le Chiffre d'Affaires, (Ministère des Finances, D.G.I , D. du Contentieux), Algérie, 2018, p : 02, (non publiée).

2- المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية محدثة بموجب المادة "50" من قانون المالية لسنة 2007، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد "85"، الصادرة بتاريخ: 27 ديسمبر 2006).

3- المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "27" من قانون المالية لسنة 2016، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد "72"، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2015).

4- صادوق مهدي، مرجع سابق، ص: 0171.

- ممارسة المهام بكل أمانة و حياد.
- حضور جلسات اللجنة بصفة شخصية دون استخلاف، مع إبداء الرأي في النزاع المطروح.
- التزام الحفاظ على الوثائق و المستندات و الممتلكات.

تجدر الإشارة إلى أن النصوص المتلاحقة المتعلقة بسير أعمال اللجان الإدارية للطعن نصت كلها على خضوع كل أعضاء اللجان الإدارية للالتزام بالسر المهني، باستثناء تلك الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها و يصرح لهم ذلك، و أهمها تلك الأحكام التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية[1]؛ و قد اعتبر المشرع الجزائري حالة الإخلال بالتزام السر المهني "جنحة"[2]، وحددت عقوبتها بالحبس من شهر(01) إلى ستة(06) أشهر و بغرامة من خمس مائة (500) إلى خمسة آلاف(5000) دينار جزائري[3]،و هذا باعتبار أن أعضاء هذه اللجان يمكنهم الإطلاع خلال فترة عضويتهم على العديد من المعلومات الجبائية، كما نصت المادة "31" من القانون (06-01) المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتعلق بقانون الوقاية من الفساد و مكافحته على العقوبات المقررة في حالة منح إعفاء أو تخفيض غير قانوني في مجال الضرائب و الرسوم من قبل أي موظف عمومي[4].

نشير إلى أنه في حالة تقديم الإدارة شكوى قانونية ضد مدين ما، فهنا كل موظفي الإدارة غير ملزمين بالسر المهني أمام قاضي التحقيق الذي قد يستنطقهم حول الوقائع التي يتطلب معرفتها أثناء التحقيق[5]، كما لا يكون أعوان الإدارة الجبائية بصفة عامة بما فيهم أعضاء اللجان الإدارية ملزمين بالسر المهني إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين و الخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة و الهيئات التأديبية التابعة لها بالمعلومات اللازمة لها[6].

إن حالة الإخلال بالالتزامات السالفة الذكر من قبل أعضاء اللجان الإدارية للطعن النزاعي يؤثر سلبا على حسن سير عمل هذه اللجان، و هو ما ينعكس على سير عملية تسوية منازعات الوعاء

1- المادة "65" من قانون الإجراءات الجبائية.

2- فارس السبسي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص: 096.

3- المادة "301" من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 يونيو1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم "49"، الصادرة بتاريخ: 11 جوان 1966).

4- القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم " 14" الصادرة بتاريخ: 08 مارس 2006)، متمم بالأمر رقم 10-05 المؤرخ في26 أوت 2010 (ج.ر.ج.ج.د.ش عدد: 49، الصادرة بتاريخ: 29 أوت 2010)، و المعدل و المتمم بالقانون رقم 11-15 المؤرخ في: 02 أوت 2011، (ج.ر.ج.ج.د.ش عدد: 44، الصادرة بتاريخ: 10 أوت 2011).

5- المادة "67" من قانون الإجراءات الجبائية.

6- المادة "68" من نفس القانون.

الضريبي، و بالتالي يؤثر سلبا على حقوق الخزينة العمومية، و هو ما يرتب على أعضاء هذه اللجان المسؤولية الشخصية سواء التأديبية التي يرتكز أساسها القانوني على الخطأ التأديبي للعضو في اللجنة[1]، أو المسؤولية الجزائية الناتجة عن الفعل المجرم قانونا الذي قام به عضو اللجنة أو امتنع عن القيام بعمل ملزم به قانونا، مما يستلزم توقيع العقوبة الجزائية عليه[2].

الفرع الثاني:

تركيبة تقنية و اختصاص نوعي للجان الطعن النزاعيعلى ضوء قانون المالية لسنة 2016.

في إطار إصلاح المنظومة الجبائية و هياكلها، و تقريب الإدارة من المكلف بالضريبة و دعم ضماناته القانونية، و بغرض تخفيف العبء على القضاء بالفصل في أكبر كم من المنازعات على مستوى اللجان الضريبية، و هو معطى جعل المشرع الضريبي الجزائري يخطو خطوة مهمة في مجال التنظيم الهيكلي للنزاعات الضريبية بتعديله لتركيبة اللجان الإدارية، و هذا بجعلها أكثر تقنية و استقلالية تنظر في مختلف قضايا النزاع الضريبي كمرحلة أولى قبل اللجوء إلى القضاء في حالة استمرار هذا النزاع، و هذا في ظل اختصاص إقليمي و آخر نوعي يقوم على عدة معايير محددة.

أولا. تركيبـة تقنية للجان الطعن النزاعي الضريبي:

بغرض تحسين نوعية الآراء الصادرة عن لجان الطعن، تم بموجب المادة "27" من قانون المالية لسنة 2016 تعديل تشكيلة هذه اللجان باعتماد معيار" الاحترافية"، و ذلك من خلال منح مهمة رئاسة اللجان لأشخاص تقنيين و تعيين أعضاء مؤهلين يملكون كفاءات في عدة مجالات لاسيما المحاسبة، التجارة و الجباية، حيث يمنح لكل منهم تعويضاً تحدد قيمته وكيفية منحة عن طريق مقرر صادر عن وزير المالية[3]، و يختلف باختلاف لجان الطعن و المركز القانوني للعضو، و في هذا المجال نشير إلى أن المشرع المصري يمنح رئاسة لجان الطعن لمستشارين من مجلس الدولة أو رئيس محكم من محاكم الاستئناف بالقضاء العادي[4].

بالنسبة لملفات الطعون التي لم يتم البت فيها بعد إلى غاية 01 جانفي 2017 من قبل لجان الطعن المختصة قبل سنة 2017، فقد تم إعلام المكلفين المعنيين بها عن طريق رسائل إعلام

1- بن صاري ياسين، التسريح التأديبي في تشريع العمل الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص: 012.

2- خرفي هاشمي، الوظيفة العمومية على ضوء التشريعات الجزائرية و بعض التجارب الأجنبية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010، ص: 0365.

3- L'Arrêté Ministériel n°38/2016, du : 20 juin 2016, les Indemnité pour les Membres des Commissions de Recours des Impôts Directs, des Taxes Assimilées et des Taxes sur le Chiffre d'Affaires, Ministère des Finances, Algérie, 2016.

4 – مجدي الشامي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي و الإداري في القوانين المصرية و الفرنسية، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2016، ص: 0298.

رسمية[1] باللجنة المختصة بالفصل في كل طعن نزاعي في انتظار الدراسة، و قد أصبحت هذه اللجان ابتداء من أول جانفي 2017 [2] تتشكل كالتالي:

01. اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال:

تتشكل اللجنة الولائية للطعن من الأشخاص التالية[3]:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، رئيسا؛
- عضو (01) من المجلس الشعبي الولائي؛
- ممثل (01) عن المديرة المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير؛
- ممثل (01) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير؛
- ممثل (01) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ممثل (01) عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة الكائن مقرها بالولاية،
- ممثل (01) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية،
- المدير الولائي للضرائب، أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسة.

02 . لجنة الطعن الجهوية:

في إطار عصرنة و إصلاح هياكل الإدارة الجبائية التي تهدف إليها إدارة الضرائب، و بغرض تخفيف الضغط على المصالح القاعدية و الإدارة المركزية، و سرعة البت في الطعون تم لأول مرة استحداث لجان جهوية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال عددها تسعة (09)، و هذا بموجب المادة "27" من قانون المالية لسنة 2016، حيث تتشكل طبقا لأحكام المادة "81 مكرر فقرة02" من قانون الإجراءات الجبائية من[4]:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا؛
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير؛

1- للإطلاع على نموذجي(02) إعلام المكلف بالضريبة بالإختصاص الجديد للجان الطعن التي تبت في طعنه النزاعي ابتداء من 01 جانفي 2017، انظر الملحق" ه " و الملحق " و ".

2- المادة "28" من قانون المالية لسنة 2016 تنص: " ... تدخل الأحكام الجديدة للمادتين "81" و "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادتين "26" و "27" من قانون المالية الحالي، حيز التنفيذ ابتداء من أول يناير سنة 2017".

3- المنشور رقم: 01 / 2017، المؤرخ في: 02 جانفي 2017 حول موضوع المنازعات-تدابير متعلقة بلجان الطعن-، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، الجزائر، 2017، ص: 04.

4- المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية محدثة بموجب المادة "50" من قانون المالية لسنة 2007، ومعدلة بموجب المواد: "43" من قانون المالية لسنة 2009، "21" و "28" من قانون المالية لسنة 2016، "48" من قانون المالية لسنة 2017، و "51" من قانون المالية لسنة 2018.

- ممثل واحد(01) عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير؛
- ممثل واحد(01) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل واحد(01) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب، برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل واحد(01) عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب؛
- ممثل واحد(01) عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب؛
- ممثل واحد(01) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

نشير إلى أنه يمكن للجنة أن تضم، إذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري، أما عن مهام الأمانة تسند لأحد أعوان إدارة الضرائب برتبة مفتش رئيسي على الأقل يعينه المدير الجهوي للضرائب عن طريق مقرر تعيين؛ أما في حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة.

03. اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال:

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال، حيث تتشكل من الأشخاص التالية[1]:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا؛
- ممثل (01) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل (01) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل (01) عن وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل (01) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل (01) عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة؛
- ممثل (01) عن الغرفة الوطنية للفلاحة؛
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير[2]؛

بالنسبة لمهام مقرر اللجنة المركزية للطعن تسير من طرف المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، أما الأمانة تتكفل بها مصالح نفس المديرية و يعين أعضائها المدير العام للضرائب.

1- المادة "81 مكرر ف 03" من قانون الإجراءات الجبائية.

2- في البداية (سنة 2017) نصت المادة "81 مكرر ف 03" أنه من بين أعضاء اللجنة مدير كبريات المؤسسات شخصيا، لكن بموجب أحكام المادة "51" من قانون المالية لسنة 2018، أصبحت المادة لا تلزم ذلك بل يمكن حضور ممثله برتبة نائب مدير.

نشير إلى أنه يمكن لكل لجنة أن تطلب إذا اقتضت الضرورة رأي خبير موظف يمكنه تقديم توضيحات على الأسئلة التي لا يملك الأعضاء المؤهلات المطلوبة من أجل معالجة بعض نقاط النزاع، علما أن هذا الموظف يقدم استشارة، و لا يمكنه المشاركة في مداولات اللجنة[1].

من خلال تحليل المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية، نلاحظ أن المشرع الجزائري حسن ما فعل عندما جعل عضوية لجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال تضم محافظي حسابات و خبراء محاسبين، لما يملكونه من خبرة في المجال المحاسبي الذي يشكل في أغلب الحالات أساس منازعات الوعاء الضريبي، ذلك أنه قبل تاريخ 01 جانفي 2017 كانت ترفض أغلب الطلبات ذات الطابع المحاسبي المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي للمكلف، لاسيما قضايا اختصاص لجنة الطعن النزاعي للدائرة التي كانت تضم أعضاء غير مختصين في مجال التقنيات المحاسبية و الجبائية، حيث كانوا يكتفون أحيانا بإصدار آراء بالرفض غير مسببة و مؤسسة قانونا ضد المكلف بالضريبة، ليمنح لهذا الأخير حرية طرح النزاع أمام القضاء الإداري الذي له إمكانية طلب خبرة محاسبية عندما يتعلق الأمر بقضايا محاسبية تقنية، أما بالنسبة للجنة الولائية التي كان يترأسها قاض، يطرح التساؤل هنا عن طبيعة هذه اللجنة، هل هي لجنة قضائية أم إدارية، لاسيما و أن هذا النزاع سيطرح مستقبلا أمام القضاء في حالة رفض طلبات المكلف من قبل هذه اللجنة؛ كما نرى كذلك أن التشكيلة الجديدة للجان الطعن النزاعي التي أصبحت تضم ممثلين عن كل من الغرف الوطنية للتجارة و الصناعة، الفلاحة و المصف الوطني للخبراء المحاسبين،...، تشكل ضمانة للمكلف بالضريبة ضد أي تعسف إداري محتمل، هذا من جهة، لكن من جهة أخرى نرى أن هذه التشكيلة الجديدة أهملت طوائف أخرى من التمثيل مثل "الحرفيين"، "الأطباء بصفة عامة"، "المحامين"، "الموثقين و المحضرين القضائيين"، "المهندسين المعماريين و الخبراء العقاريين"،...، و هي فئات تشكل نسبة كبيرة من المكلفين بالضريبة و لا ينطوون تحت فئة التجار و الصناعيين و الفلاحين، بل يمارسون مهـن حرة و يحقق أغلبهم أرباح غير تجارية، و عليه يفترض على الأقل إضافة تمثيل خاص بالمهن الحرة.

كما نرى كذلك أنه لا يعقل أن يترأس خبير محاسبي أو محافظ حسابات لجنة تتضمن تشكيلتها إطارات الدولة و ذوي مناصب عليا مثل منصب مدير جهوي للضرائب، كما أن منح رئاسة اللجنة المركزية لوزير المالية نرى أنها فكرة غير ناجعة بالنظر للالتزامات الكبيرة و المستمرة لوزير المالية.

ثانيا. نطاق اختصاص لجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال:

إن اللجوء إلى لجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال محدد سواء على المستوى الموضوعي أو المكاني، حيث يلاحظ أن هناك تضييق لدائرة اللجوء لهذه اللجان، و هذا

1- المنشور رقم: 01/و.م/م.ع.ض/م.م/2017، المؤرخ في: 02 جانفي 2017، مصدر سابق، ص: 05.

لكون اختصاصها ينحصر في المسائل الواقعية أكثر من تلك القضايا أو المسائل القانونية[1]، و عليه سنتناول من خلال هذا الفرع كل من الاختصاص النوعي و الإقليمي لهذه اللجان.

01. الاختصاص "النوعي" للجان الطعن النزاعي:

في ظل التشريع الجزائري تتولى لجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال، دراسة الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ضد قرارات إدارة الضرائب المختصة، و القاضية بالرفض الكلي أو الجزئي لطلباتهم محل شكاويهم، حيث يتحدد نطاق اختصاص لجان الطعن الولائية، الجهوية و المركزية للنظر في مختلف الطعون الواردة إليها بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية[2]، و ذلك وفق معايير محددة[3].

أ . معيار الغرض من الطلبات محل الطعن:

تطبيقا لأحكام المادة "81 فقرة 01"[4] من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن للجان الطعن أن تبدي رأيا حول طلبات المكلفين المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و كذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، و الرامية إما إلى:

- **تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة:**

إن لجان الطعن في هذا المجال غير مختصة مثلا في إلغاء نظام إخضاع ضريبي مثل نظام الضريبة الجزافية الوحيدة للمكلف بالضريبة أو نظام الربح الحقيقي، كما لا يمكنها إعادة تقويم عقار لأنها مهمة مسندة لمصلحة أخرى مختصة في هذا المجال، و هو ما حدث فعلا في الكثير من الحالات، حيث تم إلغاء عدة قرارات غير مؤسسة على معطيات قانونية صادرة بناء على آراء هذه اللجان الإدارية[5].

- **الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي:**

يمكن للجان الطعن النزاعي أن تتداول من أجل منح امتياز جبائي أو إعفاء ضريبي نص عليه المشرع الجزائري، و لم يتم تفعيله من قبل مصالح الإدارة الجبائية، كإصدار قرارات مطابقة لآراء هذه اللجان تقر بمنح الإعفاء المقرر قانونا في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة لفئة الحرفيين التقليديين

1- نصير مكاوي، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية و الإقتصادية و الإجتماعية، سلا، المغرب، 2013، ص: 074.

2- المواد "80"، "81" و "81 مكرر " من قانون الإجراءات الجبائية.

3- Instruction Générale sur les Procédures contentieuses, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Algérie, 2010, p : 037.

4- المادة "81" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد "49" من قانون المالية لسنة 2007، و "19" من قانون المالية لسنة 2010، و "26" من قانون المالية لسنة 2016، و المادة "50" من قانون المالية لسنة 2018.

5- القرار رقم: 049509 الصادر بتاريخ: 13 ماي 2009، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، الجزائر (غير منشور).

- لقرار رقم: 054735 الصادر بتاريخ: 15 جويلية 2010، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، الجزائر (غير منشور).

الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا الذين اكتتبوا دفتر الشروط المحددة مواصفاته و بنوده عن طريق التنظيم[1]، و هو الإعفاء الذي لم يتمكن منه المكلف بعد البت في تظلمه الأولي أمام مدير الضرائب للولاية أو رئيس المركز الجواري للضرائب؛ و نفس الشيء بالنسبة لتلك الامتيازات الممنوحة لهذا القطاع في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار[2]، و كل التخفيضات في النسب و المعدلات الضريبية التي أقرها المشرع الجزائري.

و في هذا الإطار قضى مجلس الدولة في العديد من الحالات بتمكين مكلفين بالضريبة من حقهم في الاستفادة من أحكام تشريعية و تنظيمية غير مطبقة من قبل مصالح إدارة الضرائب، مثل قضية السيد (ح.ك) الممارس لنشاط نقل عمومي للبضائع الذي صدر بشأنه حكم رقم "2013/1314" عن المحكمة الإدارية بقسنطينة (الجزائر) بتاريخ: 27 نوفمبر 2013، الذي ألغى قرار لجنة الطعن الصادر بتاريخ 05 جوان 2013 بحكم عدم مشروعيته، حيث تم استئناف الحكم ليصدر قرار مجلس الدولة بتاريخ: 14 ماي 2015، و يتمكن المعني من حقه في حسم الرسم على القيمة المضافة لسنتي 2009 و 2010.

ب . طبيعة و قيم الضرائب و الرسوم كمعيار لتحديد الاختصاص النوعي للجان الطعن:

يحدد مقدار الاختصاص للجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال بحسب نوع الضريبة المفروضة محل الطعن، سواء كانت مقننة أو غير مقننة، و كذلك حسب القيم الضريبية، و ذلك دون احتساب قيمة الضرائب المخفضة بعد البت في الشكوى الضريبية من قبل الجهة المختصة.

- **طبيعة الضرائب و الرسوم المتنازع فيها كمعيار لتحديد اختصاص لجان الطعن النزاعي:**

لقد تغيرت التصنيفات المختلفة للضرائب و الرسوم بتغير المنظومة التشريعية الضريبية إلى أن استقرت على ما هي عليه في ظل قانون المالية الحالي (قانون المالية لسنة 2019)، حيث أصبحت هذه المنظومة تشتمل على خمسة(05) قوانين أساسية، و يشتمل كل قانون منها على ضرائب و رسوم معينة، بالإضافة إلى قانون إجرائي (قانون الإجراءات الجبائية) الصادر بموجب المادة "40" من قانون المالية لسنة 2002، و هو القانون الذي تناول إجراءات النزاع الضريبي أمام اللجان الإدارية، و التي توسع مجال اختصاصها و صلاحياتها باستمرار من خلال قوانين المالية الصادرة ابتداء من سنة

1- المرسوم التنفيذي رقم 09-428، المؤرخ في: 30 ديسمبر 2009، المتضمن تحديد الأحكام الخاصة باكتتاب دفتر الشروط من طرف الحرفيين التقليديين، و كذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا، المعفيين من الضريبة الجزافية الوحيدة، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2009/077، الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2009).

2- المواد من "12 إلى 18" من القانون رقم 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016، المتعلق بترقية الإستثمار، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2016/046، الصادرة بتاريخ: 03 أوت 2016).

1976، لاسيما قانون المالية لسنة 1998 الذي أدخل المشرع الجزائري بموجبها عدة تعديلات بخصوص هذه اللجان، و لعل أبرزها توسيع اختصاصاتها المحددة بموجب المواد من "300" إلى "302" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[1]، حيث أصبحت تختص بالنظر بالإضافة إلى الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مجال الرسم على القيمة المضافة.

استمر العمل على هذا النحو حتى بعد توحيد المادة الإجرائية للضريبة بموجب تأسيس قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2002، ليشملها كذلك توسيع مجال اختصاصها بموجب أحكام المادة "27" من قانون المالية لسنة 2016، لتنظر في جميع الرسوم على رقم الأعمال بعدما كانت تختص فقط في مجال الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة[2]، و بالتالي نلاحظ من خلال آخر تعديل معمول به أن المشرع الجزائري حذا تقريبا حذو المشرع الفرنسي من حيث نوع و طبيعة الضرائب المطعون في مجالها أمام هذه اللجان، إلا أن اختصاص هذه اللجان في ظل التشريع الضريبي الفرنسي، و بالإضافة إلى النظر في مثل هذه الضرائب و الرسوم، فهو يقوم بإشراك هذه اللجان حتى في تحديد وعاء الضريبة و حسابها[3]، و هو ما لا نجده في ظل التشريع الضريبي الجزائري.

و عليه يجب أن تكون الطعون المقدمة أمام لجان الطعن تتعلق بقيم ضريبية تكون طبيعتها من صنف الضرائب المباشرة أو الرسوم على رقم الأعمال، و هي الضرائب التي تسدد لصالح الخزينة العمومية من قبل المكلف بها قانونا[4]، أي أن العبء الضريبي يستقر على المكلف بها مثل " الضريبة على الدخل الإجمالي" أو " الضريبة على أرباح الشركات"، أما الرسم على القيمة المضافة التي خصها المشرع الجزائري بقانون خاص بها و ببعض الرسوم الأخرى[5]، تعد من الضرائب غير المباشرة، كما

1- المواد "300"، "301" و "302" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة على التوالي بموجب المواد: "17"، "18"و "19" من القانون رقم 97-02، المؤرخ في 31 ديسمبر 1997، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 89، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 1997)، وملغاة بموجب المادة "23" من قانون المالية لسنة 2007، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 2006/85، الصادرة بتاريخ: 27 ديسمبر 2006).

2- صادوق مهدي، مرجع سابق، ص: 0179.

3- Roland Torrel, contentieux fiscale, édition Maxima, France, 1996, p: 051.

4- المكلف القانوني (redevable légal) هو الشخص الطبيعي أو المعنوي المسؤول على عمليتي التصريح و دفع الحقوق الضريبية المستحقة لدى مصالح إدارة الضرائب المختصة، علما أن هناك صنف آخر يسمى بـ: " المكلف الحقيقي redevable réel ".

5- الأمر رقم 76-102، المؤرخ في 09 ديسمبر1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ،المعدل و المتمم.

نشير إلى أن الطعون المتعلقة بحقوق التسجيل و حقوق الطابع فهي لا تدخل ضمن مجال الاختصاص النوعي للجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال[1].

أما عن أهم الضرائب و الرسوم التي يحق للمكلف بالضريبة الطعن في مجالها أمام لجان الطعن النزاعي السالفة الذكر، فمنها من اشتملتها قوانين الضرائب، و أخرى نصت عليها قوانين المالية الصادرة، و عليه سنحاول باختصار حصر أهم الضرائب و الرسوم التي يعود الاختصاص للنظر فيها لهذه اللجان كالتالي:

- **اختصاص لجان الطعن النزاعي في مجال الضرائب و الرسوم المقننة:**

يتحدد مجال اختصاص لجان الطعن المجاني في مجال الضرائب و الرسوم المقننة في تلك الضرائب و الرسوم التي يحق للمكلف بالضريبة الطعن فيها، و التي نظمها المشرع الجزائري من خلال كل من " قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "[2]، " قانون الرسوم على رقم الأعمال"[3]، و " قانون الإجراءات الجبائية"[4].

بالنسبة للضرائب و الرسوم التي تناولها **قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،** و هي تلك الضرائب و الرسوم التي تورد للخزينة مباشرة من قبل المكلف بها قانونا، و هو نفسه من يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية، و تكون محلا لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف، و هي تمس الملكية، المهن و الدخل[5]، و يمكن حصر أهم الضرائب و الرسوم التي يعود الاختصاص للجان الطعن النزاعي في حالة الطعن في مجالها وفق الجدول أسفله.

1- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p: 093.

2- الأمر رقم 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم.

3- الأمر رقم 76-102، المؤرخ في 09 ديسمبر1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ،المعدل و المتمم.

4- قانون الجائية صادر بموجب المادة "40" من القانون رقم 01-21، المؤرخ في22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2001/079) .

5- محمد عباس محرزي، مدخل إلى الجباية و الضرائب، دار إتسايس للنشر، الجزائر، 2010، ص: 038.

- أهم الضرائب و الرسوم اختصاص لجان الطعن النزاعي -

تعيين الضرائب و الرسوم اختصاص لجان الطعن النزاعي	التخصيص
الضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G)[1] (كل الأصناف المشار إليها في المادة 02 ق.ض.م.ر.م)	ضرائب لحساب الدولة
الضريبة على أرباح الشركات (I.B.S) [2]	
الرسم على النشاط المهني (T.A.P)[3]	رسم يخصص لحساب الجماعات المحلية
الرسم العقاري (T.F)[4]	رسوم تخصص لميزانيات البلديات دون سواها
الرسم على رفع القمامة المنزلية و المهنية (.T.Ass)[5]	
الضريبة الجزافية الوحيدة (I.F.U)[6]	ضرائب و رسوم ذات تخصيص خاص
الضريبة على الأملاك (.I.Patrim)[7]	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على محتوى الأمر رقم 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).

بالنسبة **لقانون الإجراءات الجبائية** و منذ صدوره، نلاحظ أن المشرع الجزائري اعتمده كقانون إجرائي لا غير، لكن الملاحظ أنه ابتداء من صدور قانون المالية لسنة 2018 تناول في طياته على بعض الأحكام[8] المتعلقة بالأملاك التي هي متناولة كذلك ضمن المواد من "274" إلى "282" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛ كما يجب الإشارة إلى أن عدم احترام إجراءات التحقيق

1- المواد من: "01" إلى "134" من الأمر رقم 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم.

. المنشور رقم 01، المؤرخ في 08 فيفري 2018، المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي لفائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية (وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية التشريع و التنظيم الجبائيين)، الجزائر، 2018.

2- المواد من: "135" إلى "167" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

3- المواد من: "217" إلى "231" من نفس المصدر.

4- المواد من: "248" إلى "262" من نفس المصدر.

. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 ماي 1994، يتضمن تصنيف البلديات حسب المناطق و المناطق الفرعية لتحديد القيمة الإيجارية الجبائية في مجال الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية و غير المبنية و تقييم الأملاك العقارية في حالة وجود نقص في التصريح، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 1994/070 صادرة بتاريخ: 30 أكتوبر 1994).

5- المواد من: "263" إلى "266" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، علما أن مبلغ الرسم محدد ضمن أحكام المادة "263 مكرر2" من نفس القانون و المعدلة بموجب المواد "28" من قانون المالية لسنة 1997، و "15" من قانون المالية لسنة 2000، و "11" من قانون المالية لسنة 2002، و آخر تعديل كان بموجب المادة"21" من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

6- المواد من: "282 مكرر" إلى "282 مكرر6" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

7- المواد من: "274" إلى "282" من نفس المصدر.

8- المواد "33 مكرر" و "33 مكرر 1" من قانون الإجراءات الجبائية محدثة بموجب المادة "46" من القانون 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2017/76 ، صادرة بتاريخ: 28 ديسمبر 2017).

المحاسبي و إجراءات المراقبة بصفة عامة المنصوص عليها تحت طائلة البطلان ضمن قانون الإجراءات الجبائية من أهم أسباب و نقاط التنازع المثارة في هذا المجال، و من بين النقاط الإجرائية التي يمكن أن تشكل نزاع ضريبي نجد:

- انعدام الإشعار بالتحقيق أو عدم احتوائه البيانات المحددة على سبيل الحصر.
- عدم احترام إجراءات التحقيق من حيث تشكيلة الفرق المكلفة بذلك.
- تجاوز مدة التحقيق المحاسبي بعين المكان.
- التسوية الجبائية التلقائية قبل انتهاء المهلة القانونية (30 يوم) الممنوحة للمكلف للرد على التبليغ باقتراح التسوية المشار إليه ضمن أحكام المادة "19" من قانون الإجراءات الجبائية، و هنا نشير إلى أن الإدارة الضريبية ملزمة بعدم التسوية الجبائية إلى غاية انتهاء آجال ثلاثين (30) يوم، حتى و إن تم الرد كتابيا من طرف المعني أو حدث رجوع البريد للباعث لسبب ما قبل انتهاء هذه المهلة[1].
- عدم تبليغ نتائج التحقيق أو عدم تعليلها.
- عدم احترام إجراءات التصحيح أو الفرض التلقائي للضريبة.
- عدم تبليغ النتائج النهائية للتحقيق.

أما عن **قانون الرسوم على رقم الأعمال**، فقد تناول مجموعة من الرسوم التي يحق للمكلف بالضريبة الطعن فيها أمام لجان الطعن النزاعي لاسيما في مجال منازعات الوعاء الضريبي، و التي يمكن حصرها باختصار كالتالي:

- الرسم على القيمة المضافة[2].
- الرسم على المنتجات البترولية[3].

1- Note n° : 0175/2011, du : 14 mars 2011, « contentieux- procédure contradictoire de rectification des déclarations », Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Algérie, 2011, p: 01

2- يعتبر الرسم على القيمة المضافة كضريبة غير مباشرة حسب نص المادة "02" من الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، رغم أن أحكامه منظمة ضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، كما يشكل هذا الرسم أكثر عدد مقارنة ببقية الضرائب و الرسوم التي تكون محل طعن نزاعي، و هذا نظرا لمجاله الواسع من حيث المنتجات الخاضعة له، و ثقل عبئها (وعاء ضريبي واسع مقارنة ببقية الأوعية الضريبية).

3- المواد من "28 مكرر" إلى "28 مكرر6" من الأمر رقم 76-102، المؤرخ في 09 ديسمبر1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال محدثة بموجب المادة "82" من القانون رقم 95-24 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 1995/082 صادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 1995) .

- الرسم الداخلي على للاستهلاك[1].

- **اختصاص لجان الطعن النزاعي في مجال الضرائب و الرسوم غيرالمقننة[2]:**

توجد العديد من الضرائب و الرسوم غير المقننة التي يحق للمكلفين بها، الطعن في مجال وعائها، حيث يمكن ذكر أهمها و ليس على سبيل الحصر كالتالي:

- الرسم على السكن[3]؛
- رسم التوطين البنكي[4]؛
- الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة[5]؛
- الرسم على رقم أعمال متعاملي الهاتف النقال[6]؛
- رسم الفعالية الطاقوية على الأجهزة المشتعلة بالكهرباء و الغاز و المنتجات البترولية[7]؛

1- المواد من "25" إلى "28" من الأمر رقم 76-102، المؤرخ في 09 ديسمبر1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2- يقصد بالضرائب و الرسوم "غير المقننة" تلك الحقوق غير المدرجة لا في القوانين الضريبية الموضوعية، و لا في قانون الإجراءات الجبائية، و لم يخصص لها تقنين خاص، و إنما جاءت متناثرة في قوانين المالية السنوية و التكميلية الصادرة.

3- المادة "67" من القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2003 ، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2002/86 ، صادرة بتاريخ: 25 ديسمبر 2002) .

4- المادة "02" من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 15 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 ، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2002/052 ، صادرة بتاريخ: 26 جويلية 2005)، المعدلة بموجب المادة "62" من القانون رقم 11-16 المؤرخ في: 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2011/72 ، صادرة بتاريخ: 29 ديسمبر 2011).

5- المادة "117" من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992 ، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 1991/065 ، صادرة بتاريخ: 18 ديسمبر 1991)، المعدلة بموجب المادة "61" من القانون رقم 17-11 المؤرخ في: 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2017/76 ، صادرة بتاريخ: 28 ديسمبر 2017).

6- المادة "85" من الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 23 جويلية 2015 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015 ، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2015/40 ، صادرة بتاريخ: 23 جويلية 2015).

7- المادة "70" من القانون رقم 16-14 المؤرخ في: 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2016/077 ، صادرة بتاريخ: 29 ديسمبر 2016).

- الرسم على الأطر المطاطية[1]؛
- الرسم على تعبئة الدفع المسبق[2]؛
- الرسم على الإقامة[3] ؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف المداخيل المتأتية من كراء قاعات الحفلات و حفلات الأسواق و السيرك[4]، علما أن مشروع قانون المالية لسنة 2020 تضمن تعديلات مهمة في مجال النظام الجبائي لنشاط كراء قاعات الحفلات.
- **قيمة الضرائب و الرسوم المتنازع فيها كمعيار لتحديد اختصاص لجان الطعن النزاعي:**

إضافة إلى معيار طبيعة الضرائب و الرسوم محل النزاع الضريبي، يتحدد كذلك اختصاص لجان الطعن النزاعي في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال على أساس "القيم الضريبية" للطلبات المقدمة أمام هذه اللجان، حيث تتحدد هذه القيم بعد خصم التخفيضات التي يكون قد استفاد منها المكلف بالضريبة في مرحلة التظلم الإجباري المسبق، و بناء على أحكام المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن تحديد عتبة اختصاص كل لجنة من لجان الطعن النزاعي كما يلي:

1- المادة "60" من القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006 ، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2005/085 ، صادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2005)، المعدلة بموجب المادة "112" من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2016/077 ، صادرة بتاريخ: 29 ديسمبر 2016).

2- المادة "32" من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في: 22 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2009/44 ، صادرة بتاريخ: 26 جويلية 2009).

3 - المواد من "59" إلى "63" من القانون رقم 97-02 المتضمن قانون المالية لسنة 1998، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 1997/89 ، صادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 1997)، معدلة بموجب المادة "48" من القانون رقم 05-16 المؤرخ في: 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2005/85 ، صادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2005)، و معدلة إلى غاية إعداد هذا البحث بموجب المادة "26" من القانون رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2008/042، صادرة بتاريخ: 27 جويلية 2008).

4 - المادة"42" من القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2004/85 ، صادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2004).

- عتبات الاختصاص للجان الطعن النزاعي -

تعيين المكلفين بالضريبة	مقدار الإختصاص وفق القيمة المحددة (عتبات الإختصاص)	لجان الطعن المختصة	الأساس القانوني
المكلفين بالضريبة لكل من: – **مفتشيات الضرائب** – **مركز الضرائب** – **المركز الجواري للضرائب**	القيمة الضريبية المتنازع فيها **أقل أو يساوي:** 20.000.000دج	اللجنة الولائية (C.R.W)	المادة"81 مكرر1" ق.إ.ج
	أكبر من 20.000.000دج و **أقل من أو يساوي** 70.000.000 دج	اللجنة الجهوية (C.R.R)	المادة"81 مكرر2" ق.إ.ج
	القيم الضريبية المتنازع فيها **أكبر** من 70.000.000دج	اللجنة المركزية (C.C.R)	المادة"81 مكرر3" ق.إ.ج
مكلفي **مديرية كبريات المؤسسات**	**مهما** كان المبلغ المتنازع فيه		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على أحكام قانون الإجراءات الجبائية (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).

02. الاختصاص "الإقليمي" للجان الطعن النزاعي:

منذ إنشاء لجان الطعن النزاعي بموجب قانون المالية لسنة 1969، و رغم التعديلات التي طرأت على هيكلتها بموجب قوانين المالية لسنوات 1994[1]، 1998[2] و 2016[3] من أجل تحسين نوعية الآراء الصادرة عنها، نلاحظ أن الدولة كل مرة تعمل على انتهاج سياسة تقريب مصالح الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة، حيث تم توزيع لجان الطعن النزاعي عبر تراب الجمهورية الجزائرية بشكل يعزز ضمانات المكلفين بالضريبة، من خلال فرض تظلماتهم أمام هذه اللجان.

عملا بأحكام المادة "27" من قانون المالية لسنة 2016، تم ابتداء من 01 جانفي 2017 تنصيب على مستوى كل ولاية لجنة طعن نزاعي ولائية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال يترأسها محافظ حسابات، و كاستثناء بالنسبة للحالة الخاصة بولاية الجزائر، فإنه يتم تنصيب ثلاث لجان، و هذا حسب عدد مديريات الضرائب لهذه الولاية (لجنة الجزائر شرق، لجنة الجزائر وسط و لجنة الجزائر غرب)، و هو الحال نفسه بالنسبة لولاية "وهران"، أين تطلب الأمر إنشاء لجنتين (لجنة وهران شرق و لجنة وهران غرب)[4]، و حسن ما فعلته سلطات الإدارة الضريبية لكونه يخدم فعلا المكلف بالضريبة.

---

1 – المادة "29" من القانون رقم 93-18، المؤرخ في 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 88، الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 1993).

2 –المادة "19" من القانون رقم 97-02، المؤرخ في 31 ديسمبر 1997، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 89، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 1997).

3 – المادة"27" من القانون رقم 15-18 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد "72"، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2015).

4- المنشور رقم: 01/و.م/م.ع.ض/م.م/2017، المؤرخ في: 02 جانفي 2017، مصدر سابق، ص: 07.

كما تم بموجب نفس القانون استحداث لأول مرة تسعة (09) لجان جهوية للطعن النزاعي، يترأس كل لجنة منها خبير محاسبي يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين عملا بمعيار الاحترافية، و هذا كله في إطار مساعي الإصلاحات التي تقوم بها المديرية العامة للضرائب التي تهدف إلى تخفيف الضغط على مصالحها القاعدية و المركزية.

بالنسبة للجنة ذات الاختصاص الوطني (اللجنة المركزية للطعن)، و منذ إنشائها لم يطرأ عليها أي تغيير في مجال اختصاصها الإقليمي إلا ما تعلق ببعض التعديلات القليلة في مجال التركيبة العضوية و بعض التعديل في مجال الاختصاص النوعي.

تجدر الإشارة إلى أن كل المكلفين بالضريبة في الجزائر التابعين لمفتشيات الضرائب، مركز الضرائب، المركز الجواري للضرائب أو مديرية كبريات المؤسسات في حالة مباشرة إجراءات نزاعية ضريبية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال يطعنون أمام إحدى نفس لجان الطعن النزاعي المذكورة سابقا، و يتحدد الاختصاص الإقليمي لهذه الأخيرة حسب العنوان الرئيسي للنشاط بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المقر الاجتماعي بالنسبة للأشخاص المعنوية الذي تفرض فيه الضريبة، و يتواجد داخل حدود الإقليم المتواجدة فيه لجنة الطعن، مع مراعاة معايير الاختصاص النوعي التي سبق التطرق إليها من خلال هذا المطلب، و تم تلخيصه ضمن الجدول السابق.

إن اختصاص النظر في طعون المكلفين بالضريبة المسيرة ملفاتهم سواء من طرف مفتشية الضرائب، المركز الجواري للضرائب أو مركز الضرائب يؤول تحت طائلة الرفض لعدم الاختصاص[1] للجان الطعن النزاعي الولائية أو الجهوية التي يقع في دائرة اختصاصها، أو حتى اللجنة المركزية، و هذا حسب مقدار الاختصاص وفق القيمة المحددة (عتبة الاختصاص)[2]، أما بالنسبة لطعون مكلفي مديرية كبريات المؤسسات فإن كل من الاختصاص النوعي و الإقليمي يؤول للجنة الطعن المركزية[3].

نشير إلى أن أغلب الباحثين في هذا المجال لاحظوا بأن هناك تغيير حدث على إثر تقليص مجال اختصاص هذه اللجان، حيث تم إلغاء إمكانية الطعن التدرجي أمامها، و الذي يعتمده المشرع الفرنسي منذ إنشاء هذه اللجان، حيث أن اللجنة المركزية تختص بالنظر في الطعون التي كانت موضوع رفض من قبل لجنة الطعن للمحافظة[4]، و هو غير معمول به في ظل التشريع الجزائري،و أن الطعون التي

1- قرار مجلس الدولة – الغرفة الثانية-، رقم: 049899 الصادرة بتاريخ: 10 ديسمبر 2009 (غير منشور).

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

3- المادة "81 مكرر ف 3" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: " تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول ما يأتي: ....- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، و التي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي ..".

4- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص:052.

كانت محل رفض من قبل اللجنة الولائية لا يمكن الطعن بشأنها أمام اللجنة الجهوية، كما لا توجد إمكانية الطعن أمام اللجنة المركزية في الطعون التي كانت محل رفض كلي أو جزئي أمام اللجنة الجهوية، لاسيما و أن هذا الإجراء جوازي، كما لوحظ أن إمكانية إجراء هذه الطعون التدرجية و العمودية قد تشكل مسلكا إضافيا لإيجاد حلول ودية بين المكلف بالضريبة و مصالح الإدارة الجبائية قبل الطعن أمام الجهات القضائية المختصة[1].

المطلب الثاني:

الإجراءات القانونية للطعن أمام اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال

في إطار مسعى الدولة نحو عصرنة هياكل الإدارة الجبائية و تحسين الخدمة العمومية للمكلفين بالضريبة بصفة عامة، و تبسيط و تخفيف إجراءات المرحلة الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي، لاسيما أمام لجان الطعن النزاعي، أوجب المشرع الجبائي الجزائري مراعاة بعض الضوابط القانونية لقبول دراسة الطعون النزاعية أمام هذه اللجان، كما حدد الإجراءات الإدارية الجوهرية لسير عمل هذه اللجان.

الفرع الأول:

الضوابط القانونية للطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية المختصة

نتناول من خلال هذا الفرع كل من الشروط الشكلية و الموضوعية الواجب توفرها في الطعون النزاعية لقبول دراستها من طرف اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال، و كذالك الإجراءات الإدارية القبلية (الأولية) للطعن قبل تقديمه للمداولة أمام هذه اللجان.

أولا. شروط قبول الطعن النزاعي أمام اللجان الإدارية المختصة:

تشكل إمكانية اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن النزاعي إحدى أهم الضمانات التي منحها التشريع الضريبي الجزائري للمكلف بالضريبة الذي يدعي حقا في منازعات الوعاء الضريبي خلال مرحلتها الإدارية، و هذا بعد صدور قرار الرفض الكلي أو الجزئي بشأن طلباته المقدمة ضمن تظلمه الأولي، لكن هذا الحق المكفول للمكلف بالضريبة تقيده شروط شكلية و أخرى موضوعية كما هو الحال بالنسبة لتلك الشروط التي سبق وجوب احترامها عند تقديم الشكوى الضريبية.

1- صادوق مهدي، مرجع سابق، ص: 0187.

01. الشروط "الشكلية" لقبول الطعن النزاعي الضريبي أمام اللجان الإدارية:

لقبول الطعن المقدم أمام لجان الطعن النزاعي أوجب المشرع الجزائري من خلال أحكام المادة "80"[1] من قانون الإجراءات الجبائية تقديم هذا الطعن وفق جملة من الشروط تحت طائلة عدم القبول، و هي نفس الشروط المقررة للشكوى الضريبية طبقا لأحكام المادتين "73" و "75" من نفس القانون[2]، و التي سبق التطرق إليها من خلال الفصل الأول من هذا البحث، إضافة إلى شروط أخرى متعلقة بالطعن أمام هذه اللجان نوجزها فيما يلي:

– يجب أن يكون الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة فردي، أي يخص مكلف واحد فقط، باستثناء الحالات التي تفرض فيها الضريبة بصفة جماعية، و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة و يقدموا طعن جماعي[3].

– إرسال الطعن إلى اللجان الإدارية على شكل رسالة عادية، و ورق عادي دون الخضوع لحقوق الطابع، كما يجب أن يكون موقع عليه بيد صاحبه، و في المقابل الإدارة ملزمة بإعلام المعني كتابيا بأنه تم استلام ملف طعنه.

– يجب أن يكون كل شخص يقدم أو يساند طعن أمام اللجان الإدارية لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة رسمية تسلمها الإدارة الجبائية[4]، و غير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل، كما يجب على المكلف بالضريبة الذي عين ممثلا عنه بصفته موكلا، التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانونا لذلك[5]، و هذا طبقا لأحكام المادة "75" من قانون الإجراءات الجبائية[6]؛ و عملا بأحكام نفس المادة القانونية، فإنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين و لا على أجراء المؤسسة المعنية، كما يجب على كل صاحب طعن مقيم

1– المادة "80" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد "49" من قانون المالية لسنة 2007، و "42" من قانون المالية لسنة 2009، و المادة "40" من قانون المالية لسنة 2012.

2– المادة "80 ف 04" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: " ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون و تخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين "73 و 75" من هذا القانون.

3– المادة "80 ف 04" من قانون الإجراءات الجبائية تحيل إلى أحكام المادة "73 فقرة 01" من نفس القانون.

4– نموذج وكالة تمثيل أمام اللجان الإدارية للطعن النزاعي المشار إليها ضمن المادة "81 مكرر" من ق.إ.ج ، الملحق " ز ".

5– الجهات المؤهلة قانونا للتصديق على توقيع وكالة المكلف بالضريبة نجد: رئيس المجلس الشعبي البلدي، الموثق، المحضر القضائي،...،، و هم الأشخاص الذي يكتسبون صفة الضابط العمومي، و المحددين عن طريق القانون و التنظيم.

6– المادة "75" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادتين "24" من قانون المالية لسنة 2018 و "47" من قانون المالية لسنة 2018، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2017/76 ، صادرة بتاريخ: 28 ديسمبر 2017).

بالخارج أن يتخذ موطنا له بالجزائر، كما يجب أن تحرر الوكالة تحت طائلة البطلان على ورق مدموغ و مسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها[1].

- توقيع صاحب الطعن على طعنه المكتوب باليد.

- يرسل الطعن إلى اللجان المختصة بعد صدور القرار الإداري المشار إليه ضمن أحكام المادة "80 فقرة 01" من قانون الإجراءات الجبائية، كما يتعين إرفاق الطعن بنسخة من القرار الصادر عن الجهة المختصة المتضمن الرفض الكلي أو الجزئي للتظلم الأولي (الشكوى الضريبية).

- باعتبار أن الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن النزاعي في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال لا يعلق عملية دفع الحقوق المستحقة الأداء و لا يوقف إجراءات المتابعة و التحصيل من قبل مصالح إدارة الضرائب، فإن المكلف بالضريبة الذي رفع قضيته أمام هذه اللجان و رغب في الاستفادة من أحكام المادة "74" من قانون الإجراءات الجبائية[2]، فهنا نكون أمام حالتين:

الحالة الأولى: إذا سبق استفادة المكلف بالضريبة صاحب شكوى ضريبية من الإرجاء القانوني للدفع، و رغب في الاستفادة من هذا الإجراء أثناء مرحلة الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة، فهو ملزم كذلك بتسديد 30% من جديد من الحقوق و العقوبات محل النزاع، مع مراعاة قيمة المبالغ المخفضة و الأقساط المتبقية[3].

الحالة الثانية: في حالة عدم استفادة المكلف من الإرجاء القانوني للدفع خلال مرحلة التظلم الأولي، و رغب في الاستفادة من ذلك خلال مرحلة الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة، فهو ملزم بتسديد ما نسبته 60% من القيمة المتبقية للحقوق و العقوبات محل النزاع بعد التخفيض الجزئي للطلبات محل الشكوى الضريبية لنفس موضوع النزاع[4].

. يجب إرسال الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعن المختصة، و يتم ذلك بحسب الحصص الضريبية المفروضة و الاختصاص الإقليمي لكل لجنة وفقا لنص المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية.

1- المادة "80 ف04" من قانون الإجراءات الجبائية تحيل إلى المادة "75" من نفس القانون.

2- المادة "74" من قانون الإجراءات الجبائية تنص على إمكانية الإرجاء القانوني لدفع الدين الجبائي المتنازع فيه قبل صدور قرار البت في مضمون الشكوى الضريبية، أو حتى قبل صدور قرار بشأن رأي لجنة الطعن النزاعي، وهذا وفق شروط قانونية محددة ضمن أحكام هذه المادة، و بالنسبة لطلب إرجاع الدفع إذا توفرت الشروط القانونية اللازمة يتحصل صاحبه على قرار القبول و يرتب آثاره، و في حالة عدم توفر ذلك يتم إصدار قرار رفض، كما يمكن أن يلغى قرار الاستفادة من إرجاء الدفع في حالات معينة.

- انظر نماذج عن قرارات قبول، رفض و إلغاء الاستفادة من إرجاء الدفع، الملاحق (ي، ك، ل، م).

3- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 042.

4- Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, les procédures du contentieux fiscal, les éditions du Sahel, Alger, Algérie, 2019, p: 06.

. لا يمكن أن ترفع الطعون النزاعية أمام اللجان الإدارية المختصة بعد إخطار المحكمة الإدارية بشأن موضوع المنازعة[1].

يلاحظ من خلال التشريع الضريبي الجزائري بأن الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال يعتبر فرصة ممنوحة لأصحاب الصفة و المصلحة بهدف إعادة النظر في قرار إدارة الضرائب الذي يبت في الشكوى وفقا للشكليات و الإجراءات المعمول بها، كما تقتضي المصلحة العامة بأن لا تكون قرارات مصالح الإدارة الجبائية عرضة للطعن في أي وقت، خاصة و أنها تتعلق بأموال الخزينة العمومية، لذلك كان لابد من تحديد آجال لرفع الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة، حيث إذا لم يتم خلالها الطعن في القرار تحصن ضد أي شكل من أشكال الطعن الإداري[2].

إذا تم الفصل في شكوى المكلف بالضريبة ضمن الآجال المحددة قانونا، و لم يقتنع المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه من قبل الجهة الإدارية التي قدم أمامها (مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب)، يمكنه اللجوء إلى لجان الطعن النزاعي المختصة، أو التوجه مباشرة إلى رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، و قد حدد المشرع الجزائري الفترة الزمنية لرفع الطعن أمام اللجنة الإدارية المختصة في الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال بأربعة (04) أشهر ابتداء من يوم تاريخ استلام قرار الإدارة الصادر في الآجال المقررة قانونا، المتضمن الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات التي تضمنتها الشكوى الضريبية، و هو ما أكده فعلا مجلس الدولة ضمن قراره رقم: 24059، الصادر بتاريخ 15 فيفري 2006 الذي تضمن :"... تمنح للمكلف بالضريبة أجل أربعة (04) أشهر تحسب ابتداء من تبليغ المدير الولائي للضرائب ..."[3].

إذا لم يتم الرد على الشكوى الضريبية ضمن الآجال المقررة ضمن أحكام المادة "76 فقرة02" من قانون الإجراءات الجبائية[4]، و التزمت الإدارة الصمت، يستشف من خلال المادة "82 فقرة02" من

1- المادة "80 -03" من قانون الإجراءات الجبائية.

2- صادوق مهدي، مرجع سابق، ص: 0144.

3- القرار رقم 024059 الصادر بتاريخ 15 فيفري 2006، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، الجزائر، (غير منشور).

4- المادة "76" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد "59" من قانون المالية لسنة 2003، و "39" من قانون المالية لسنة 2005، و "46" من قانون المالية لسنة 2007، و "36" من قانون المالية لسنة 2012، و "16" من قانون المالية لسنة 2013.

نفس القانون[1] أن سكوت الإدارة تعبير ضمني بالرفض، و بالتالي يبدأ سريان أجل الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة أو القضاء الإداري بمجرد انتهاء الآجال القانونية الممنوحة للإدارة للبت في الشكوى الضريبية؛ و في حالة البت في طلبات الشكوى الضريبية من طرف الإدارة بعد انقضاء الآجال المنوحة لها قانونا، و تطبيقا لنص الفقرة الأولى من المادة "80" من قانون الإجراءات الجبائية، و لم يرضى المكلف بالضريبة المعني بالقرار الصادر في هذا الشأن له حق الطعن أمام اللجنة المختصة خلال آجال أربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغه القرار، سواء تبين التبليغ قبل أو بعد انقضاء الفترة المخصصة للرد على محتوى التظلم الأولي، و هذا متى كان ثابتا بصفة قطعية أن هناك قرارا مكتوبا بالرفض المبلغ للمكلف[2]، لكن من جهة أخرى نجد القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 12 جوان 2000 تحت رقم: 185670 قضى عكس ذلك تماما، حيث رفض إحدى الدعاوى القضائية المرفوعة ضد قرار صادر خارج الآجال المقررة قانونا للبت في الشكوى[3]، و ما يلاحظ من خلال هذا القرار أنه مخالف لمضمون المادة "82 فقرة 2" من قانون الإجراءات الجبائية[4].

تجدر الإشارة إلى أن آجال الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة عرفت تعديلات متكررة، فقد أوجب المشرع الجزائري منذ صدور قانون الإجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة بتقديم طعنه أمام هذه اللجان خلال أجل شهر واحد(01) ابتداء من صدور تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة بقرار الإدارة، و بصدور قانون المالية لسنة 2007 تم تمديد هذا الأجل إلى مدة شهرين (02) ابتداء من تبليغ قرار الإدارة[5]، و بصدور قانون المالية لسنة 2009 تم رفعه إلى مدة أربعة (04) أشهر[6]، ليستقر العمل وفق هذا التعديل الأخير إلى غاية إعداد هذا البحث.

1- المادة "82 " من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد "59" من قانون المالية لسنة 2003، و "51" من قانون المالية لسنة 2007، و "27" من قانون المالية لسنة 2008، و "47" من قانون المالية لسنة 2011، و "52" من قانون المالية لسنة 2018.

2- القرار رقم 001600 الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 23 أفريل 2001، عن أمزيان عزيز، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص لسنة 2003، مرجع سابق، ص: 024.

3- أمزيان عزيز، نفس المرجع السابق، ص: 028.

4- المادة "82 -2" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: " يمكن لكل مشتك لم يتسلم قرار المدير الولائي للضرائب في الآجال المنصوص عليها في المادة 76-2أعلاه، أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال الأربعة (04) أشهر التي تلي الأجل المذكور آنفا".

5- المادة "49" من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 2006/85، الصادرة بتاريخ: 27 ديسمبر 2006).

6- المادة "42" من القانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 2008/74، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2008).

02. الشروط "الموضوعية" لقبول الطعن النزاعي الضريبي أمام اللجان الإدارية:

عملا بأحكام المادة "80 فقرة 04" من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الطعون المرفوعة أمام اللجان الإدارية المختصة، يجب أن تقدم وفق نفس القواعد المشار إليها ضمن محتوى المادة "73" من قانون الإجراءات الجبائية، و على ضوء أحكام هذه المادة يمكن حصر الضوابط الموضوعية لقبول التظلم أمام هذه اللجان كما يلي:

– يجب ذكر طبيعة الضريبة المعترض عليها، و تحديد قيمتها، بالإضافة إلى رقم المادة للجدول الضريبي الذي فرضت من خلاله هذه الضريبة، و هذا بالإشارة إلى ذلك –فقط– إن تعذر إرفاق الطعن بنسخة من الإشعار بالدفع (الإنذار) للضريبة المعنية بالمنازعة، أما بالنسبة للحالات التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

– يجب على المكلف عرض الأسباب التي جعلته يرفض محتوى القرار الذي صدر بشأن مضمون شكواه الضريبية، و ذلك بالإشارة إلى أهم الأخطاء التي يدعي أن الإدارة وقعت فيها من خلال الفصل في تظلمه الأولي، و يقدم كل وسائل الإثبات اللازمة إذا كان يقع عليه ذلك، كما يمكن له من خلال عرض الدفوع أن يقدم استنتاجاته أمام اللجنة، حيث يبرز القاعدة الضريبية التي يراها صحيحة، و التخفيضات أو الإلغاءات التي يراها ملائمة، لتصدر اللجنة رأيها في مضمون طعن المكلف بالضريبة[1].

ثانيا . الإجراءات الأولية للطعن النزاعي قبل مداولات اللجان الإدارية المختصة:

إن المكلف بالضريبة الذي لم يرضى بقرار الفصل في شكواه الضريبية و فضل الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة بدل اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة، و طبقا لأحكام المادة "80 فقرة 04" من قانون الإجراءات الجبائية يمكنه توجيه طعنه وفق الشروط السالفة الذكر إلى رئيس إحدى اللجان الإدارية الثلاث اللجنة الولائية، اللجنة الجهوية أو اللجنة المركزية)، حيث يعرض الأسباب التي جعلته يرفض دفع الضريبة المفروضة عليه، ويبين مبلغ التخفيض الذي يرغب فيه و القاعدة الجبائية التي يراها مناسبة، و يرسل أو يودع الطعن لدى الجهة الإدارية (إدارة الضرائب) التي أصدرت قرار الرفض الكلي أو الجزئي بشأن شكواه الضريبية، و هذا استناد لمبدأ وحدة المخاطبة الجبائية[2]، ليتم

---

1 – يحي مبحوت، قانون الإجراءات الجبائية (أمثلة تطبيقية)، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2007، ص:053.

2 – يودع الطعن الموجه إلى رئيس أية لجنة إدارية مختصة عن طريق الهيئة الإدارية الضريبية التي أصدرت قرار الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى مهما كانت اللجنة التي يعود إليها الإختصاص، فمثلا إذا صدر قرار رفض لشكوى ضريبية عن طريق المدير الولائي للضرائب، و كانت اللجنة المختصة للفصل هي اللجنة الجهوية أو المركزية، فإن الطعن الموجه لرئيسها يودع لدى تلك المديرية الولائية للضرائب التي أصدرت القرار، و ليس المديرية الجهوية للضرائب أو المديرية العامة أو أي مصلحة أخرى.

استلام الطعن من قبل المكتب المكلف بالتنظيم، أين يوضع ختم البريد الوارد على الطعن، كما يحتفظ بالظرف البريدي في حال إرسال الطعن عن طريق البريد، لأن التاريخ المسجل على الظرف البريدي من قبل مصالح البريد هو التاريخ الذي يعتد به كتاريخ تقديم الطعن[1]، لتتم بعدها إجراءات التحضير لجلسات اللجان الإدارية للطعن.

تسجل الطعون الموجهة للجان الإدارية للطعن المختصة في سجل خاص يتضمن على الخصوص البيانات التالية[2]:

- تعيين المكلف بالضريبة، نشاطه أو مهنته، عنوان نشاطه أو مقره الاجتماعي؛ وتاريخ تقديم طعنه النزاعي؛
- مبلغ وطبيعة الضرائب المفروضة محل النزاع، والجهة المعنية بتأسيسها؛
- رقم و تاريخ إصدار الجدول الضريبي الفردي أو الجماعي؛
- تحديد اللجنة الإدارية للطعن النزاعي المختصة؛
- تسجيل طلب التأجيل القانوني للدفع إن وجد.

يمسك هذا السجل حسب الحالة من طرف[3]:

- **مكتب لجان الطعن** على مستوى المديرية الولائية للضرائب بالنسبة للجنة **الولائية** للطعن النزاعي؛
- **مكتب المنازعات** على مستوى المديرية الجهوية بالنسبة للجنة **الجهوية** للطعن النزاعي؛
- **مكتب أمانة لجنة الطعن المركزية** على مستوى المديرية **العامة** للضرائب؛

01. الفحص الأولي لشكل ومضمون الطعون النزاعية قبل برمجة جلسات اللجان الإدارية المختصة:

تجدر الإشارة إلى أن أحكام قانون الإجراءات الجبائية لم تتضمن كيفيات الفحص الأولي للطعن النزاعي الموجه إلى اللجان الإدارية المختصة بل أشارت المادة "80 فقرة 04" فقط إلى أن هذه الطعون تخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين "73" و "75" من نفس القانون، بمعنى أنه يمكن إتباع نفس الإجراءات التي طبقت قبل الفصل في الشكوى الضريبية، حيث تعهد مهمة التحقيق أو الفحص الأولي و إعداد تقرير شامل عن كل ملف إلى:

- مصلحة لجان الطعن التابعة للمديرية الفرعية للمنازعات، بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات[4].

1- Instruction n°085/2007, du : 15 janvier 2007, fonctionnement des commissions de recours des Impôts Directs, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Algérie, 2007, p : 06.

2- نموذج سجل خاص بالطعون المقدمة أمام الجان الإدارية للطعن، الملحق " ن ".

3 - Note n°69/2017, du : 02 février 2017, les procédures de gestion des commission de recours des impôts directs des Taxes assimilées et des Taxes sur le chiffre d'affaire, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Algérie, 2017, p : 02.

4 – المادة "16" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، مصدر سابق، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2009/20، الصادرة بتاريخ: 29 مارس 2009).

– مكتب لجان الطعن التابع للمديرية الفرعية للمنازعات، بالنسبة المديرية الولائية للضرائب[1].

– مصلحة لجان الطعن التابعة للمصلحة الرئيسية للمنازعات، بالنسبة للمركز الجواري للضرائب أو مركز الضرائب[2].

01.أ. التحقيق في "شكل" الطعن النزاعي:

إن المكاتب المكلفة باستقبال الطعون الموجهة إلى اللجان المختصة في الطعن النزاعي، تتحقق عن طريق أحد أعوانها المؤهلين من مدى احترام المكلف بالضريبة **لآجال** تقديم واستقبال الطعن المنصوص عليها في المادة "80" والمادة "173" من قانون الإجراءات الجبائية، أين يقبل الطعن أو يرفض[3]، كما يعتبر كذلك تاريخ الإيداع كأساس لحساب آجال النظر في مضمون الطعون المقدمة، كما تعمل ذات المكاتب على التأكد من مدى احتواء كل ملف على **الوثائق اللازمة** للتحقيق في مضمون طلباته و إعداد تقرير حول نتائج دراسته قبل برمجته للمداولة ضمن جلسات اللجان، و من أهم الوثائق الممكن إرفاقها بالطعون يمكن حصرها حسب مجال منازعة الوعاء الضريبي كما يلي[4]:

01.أ.1. حالة منازعة ناتجة عن تسوية جبائية من طرف مصالح الوعاء الضريبي:

من أهم الوثائق التي يمكن أن تكون وسيلة إثبات في حالة المنازعات الناتجة عن تسويات جبائية قامت بها مصالح الوعاء الضريبي نجد[5]:

- نسخة عن الشكوى الضريبية و الوثائق التبريرية التي سبق إرفاقها بها (تصريحات شهرية، تصريحات سنوية، ...).
- نسخة عن الجدول الفردي أو أية وثيقة أخرى تثبت الإخضاع الضريبي محل المنازعة.
- نسخة عن التبليغ الأولي بالتسوية الجبائية (série C.n°4)[6].
- نسخة عن التبليغ النهائي بالتسوية الجبائية (série C.n°4 Bis)[7].

---

1 – المادة "71" من نفس القرار الوزاري المشترك .

2 – المادتين "97" و "114" من نفس القرار الوزاري المشترك.

3- Instruction n°085/2007, du : 15 janvier 2007, Op. cit., p : 05.

4 - Note n°69/2017, du : 02 février 2017, Op.cit. , p : 03

جدير بالذكر أن الوثائق الإدارية المشار إليها غير مذكورة على سبيل الحصر، و المكلف بالضريبة صاحب الطعن النزاعي غير معني بإحضارها كليا، بل هو معني فقط بالوثائق الكافية لتبرير طلباته أمام لجنة الطعن المختصة.

5 – Note n°69/2017, du : 02 février 2017, Op.cit. , p : 03

6– ابتداء من سنة 2018 تم تعديل محتوى النموذج و أصبح يسمى " تبليغ مقترح تسوية" Notification de proposition de redressement .

7 – التبليغ النهائي بالتسوية يعتبر ضمانة قانونية أخرى للمكلف بالضريبة تم إحداثه بموجب المادة "36" من القانون رقم 08–21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2008/074 الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2008)؛ علما أنه ابتداء من سنة 2018.

- كل وثيقة تم على أساسها تقدير وعاء الضريبة وحسابها (محضر معاينة، كشف معلومات عن مقبوضات أو مشتريات، وثيقة ربط، كشف بنكي، ...).
- قرار الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية، و الذي هو محل طعن أمام اللجنة الإدارية المختصة[1]، مع نسخة من وصل استلامه.
- في حالة وجود تخفيض جزئي يجب توضيح كيفية حسابه.
- الطعن الموجه إلى اللجنة الإدارية المختصة.

- التقرير المعد بناء على التحقيق في ملف الطعن من طرف المديرية الولائية بالنسبة لاختصاص لجنة الطعن الولائية، و التقرير المعد من قبل المديرية الجهوية بالنسبة لاختصاص اللجنة الجهوية للطعن النزاعي، أما بالنسبة لاختصاص لجنة الطعن المركزية فإن مهمة التحقيق و إعداد التقرير للجنة تعود في كل الحالات إلى مدير المنازعات على مستوى المديرية العامة للضرائب[2].

01.أ.2. حالة منازعة ضريبية ناتجة عن تحقيق محاسبي (V.C) أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة(V.A.S.F.E)، أو التحقيق المصوب (V.P):

بالنسبة لحالات المنازعة الناتجة مختلف أشكال المراقبة المعمقة (تحقيق محاسبي (V.C)[3]، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة(V.A.S.F.E)[4]، و التحقيق المصوب في المحاسبة (V.P)[5])، و **بالإضافة** إلى الوثائق المذكورة في الحالة الأولى أعلاه، بخصوص حالة المنازعات

---

1 – نموذج قرار قبول كلي، قرار قبول جزئي، و قرار رفض كلي للشكوى الضريبية (Séries I. n° 24, I. n° 25, I. n° 26)، الملاحق (س، ع، ف).

– قرار رفض، قبول كلي أو جزئي في منازعات التحصيل (على سبيل الإفادة)، نموذج (Séries I. n° 72)، الملحق " ص ".

2 – المذكرة رقم: "859"، المؤرخة في: 15 نوفمبر 2006، بخصوص الطعن أمام اللجنة المركزية للطعون النزاعية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، الجزائر، 2006.

3– للتفصيل في إجراءات و مراحل عملية التحقيق المحاسبي(V.C)، أنظر:

– المادة "20" من قانون الإجراءات الجبائية؛

- Charte du contribuable vérifié, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction des Recherches et Vérification, Algérie, 2019 , p : 011-027.

4 – للتفصيل في إجراءات و مراحل عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E)، أنظر:

– المادة "21" من قانون الإجراءات الجبائية؛

– مروان الدزيري، التكلفة الجبائية لإنشاء و تسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر، 2011، ص: 092؛

- Charte du contribuable vérifié, Op.Cit., p.p : 030-035.

5 – للتفصيل في إجراءات عملية التحقيق المصوب في المحاسبة (V.P)، أنظر:

– المواد "20 مكرر، 20 مكرر2 و 20 مكرر3" من قانون الإجراءات الجبائية؛

- Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts n° 070/2013, la Vérification Ponctuelle, une nouvelle procédure de contrôle ciblé, Algérie, 2013 , p : 03.

الناتجة عن التسويات التي قامت بها مصالح الوعاء، **هناك وثائق أخرى** يجب أن ترفق مع ملف الطعن في المنازعات الناتجة عن هذه الأصناف من الرقابة المعمقة، تتمثل في:

- نسخة من الإشعار قبل بداية التحقيق المحاسبي[1]، و الذي يجب أن يتضمن مجموعة من المعلومات تحت طائلة البطلان[2].
- نسخة عن رد المكلف بالضريبة على هذا الإشعار.
- التبليغ الأولي بنتيجة التسوية الجبائية و رد المكلف بالضريبة المعني[3].
- التبليغ النهائي بنتيجة التسوية الجبائية .
- تقرير حول التحقيق في المحاسبة.

01.أ.3. حالة منازعة ضريبية متعلقة بطلبات استرجاع قروض في مادة الرسم على القيمة المضافة:

بمجرد صدور قانون المالية لسنة 2017 أصبحت طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة، تعتبر "إجراء تسييري" بدل " إجراء نزاعي"[4]، و في حالة الطعن في هذا المجال من مجالات منازعات الوعاء الضريبي أما اللجان الإدارية المختصة، و حتى يمكن التحقيق في مضمون مثل هذه الطعون، يتعين إرفاق الطلبات بالوثائق التالية[5]:

- نسخة عن الشكوى الضريبية مرفقة بنسخ من الوثائق التبريرية المودعة سابقا، (طلب استرجاع الرسم، التصريحات الشهرية لرقم الأعمال (سلسلة G.n°50) خاصة بالفصل–المدني– المعني بطلب استرجاع الرسم ،...)؛
- نسخ عن فواتير الشراء خاصة بالفصل–المدني– المعني بطلب استرجاع الرسم.
- نسخ عن شهادات الشراء بالإعفاء (في حالة وجود قروض الرسم على القيمة المضافة ناتجة عن البيوع المعفية لنفس الفترة).
- التصريحات بالتصدير، (في حالة وجود قروض الرسم على القيمة المضافة مصدرها عملية التصديرخاصة بالفصل–المدني– المعني بطلب استرجاع الرسم).
- الموازنة الجبائية المتعلقة بتوقيف النشاط (في حالة طلب استرجاع قروض الرسم على القيمة المضافة مصدرها التوقف عن النشاط)[6].

---

1 – المادة "20 – 04" من قانون الإجراءات الجبائية.

2 – عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص: 076.

3 – المادة "20– 06" من قانون الإجراءات الجبائية.

4 - Instruction n°02/2017, du : 13 mars 2017, Op.cit. , p: 014.

5- Note n°69/2017, du : 02 février 2017, Op.cit. , p : 03

6 – مصدر القروض في مادة الرسم على القيمة المضافة تتمثل في الحالات التالية:

- قرار الرفض الكلي أو الجزئي لطلب استرجاع القرض في مادة الرسم على القيمة المضافة.
- قرار الرفض الكلي أو الجزئي لطلبات مضمون الشكوى الضريبية.

غير أن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، و هذا لتكملة ملف الطعن و تقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه و قابلة لدعم نزاعه في أجل ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ الاستلام[1].

01.ب . التحقيق في "مضمون" الطعن النزاعي:

بعد الانتهاء من مهمة التحقيق في مدى احترام آجال إيداع الطعون النزاعية، و النظر في مدى توفر كافة الشروط الشكلية المشار إليها ضمن أحكام المواد "73"، "75"، "80" و "173" من قانون الإجراءات الجبائية، و على اعتبار أن عدم احترام هذه الشروط يؤدي إلى عدم قبول الطعن النزاعي، يتعين على العون المكلف بالتحقيق النظر في مضمون الطعن النزاعي، حيث يقوم العون المحقق بالتحقيق في بيان القضية من خلال حصر الوقائع والأحداث الأصلية، والأسباب المحيطة بالنزاع التي كانت محل وجود الشكوى، وبيان الأسس القانونية التي لها علاقة بين التقدير والتأسيس، ومدى مطابقتهما لمبدأ المشروعية الضريبية[2]، و من جهة أخرى كذلك يتحقق العون من النصوص القانونية و التنظيمية، التي يعتمد عليها المكلف بالضريبة في طلباته التي تضمنتها شكواه الضريبيةو طعنه النزاعي محل التحقيق.

=**أولا-** اختلاف معدل الرسم في الشراء عنه في البيع (بمعنى شراء المواد بالمعدل العادي 19% و بيع السلع أو تقديم خدمات بالمعدل المخفض (9%) .

ثانيا- البيع لقطاع معفى من الرسم على القيمة المضافة بما فيه عمليات بناء و صيانة الأملاك الوقفية عملا بـ:

- Note-circulaire n° 1138, du 20 juillet 2017, procédures de gestion des demandes de restitution de la TVA grevant des opérations de préservation et de construction de biens wakfs.
- Article « 37 » de la loi n° 01-21 portant loi de finances pour l'année 2002.
- القانون رقم 91-10 المؤرخ في: 27 أفريل 1991 المتعلق بالأملاك الوقفية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 1991/21، الصادرة بتاريخ: 08 ماي 1991).

ثالثا- حالات التوقف النهائي عن النشاط، أين تكيف حالة التغير من نظام الربح الحقيقي إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة كحالة توقف نهائي عن النشاط، باعتبار مكلفي هذا النظام الأخير ممنوعين من فوترة هذا الرسم طبقا لأحكام:

- المادة "64" من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

-Note n° 714/2018, du : 11 juillet 2018, A/S facturation de la TVA, MF/DGI/DLRF, Algérie, 2018.

رابعا: حالات الإستيراد.

1- المادة "80- 04" من قانون الإجراءات الجبائية.

2 - صادوق مهدي، مرجع سابق، ص : 0154.

بعد إتمام عملية التحقيق في مضمون الطعن من قبل العون المكلف بذالك، يقوم هذا الأخير بإعداد "**مشروع تقرير**" يتضمن حصر و ترتيب لأهم وقائع القضية محل التحقيق، ليقوم في نهاية مهمة التحقيق بتقديم اقتراحاته المتمثلة إما في "قبول كلي" لمضمون الطعن، "رفض كلي" أو "رفض جزئي"، ليحيل بعدها الملف إلى رئيس مصلحته الذي يحيله بدوره إلى المسؤول الأول (مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب) للتأشير عليه؛ بعد دراسة التحقيق وتحليله من قبل هذا الأخير يتم إعداد **تقريرنهائي** مفصل[1]، مع تبيان رأيه حول موضوع الطعن، وإرساله ضمن ملف الطعن النزاعي إلى أمانة اللجنة الإدارية للطعن النزاعي المختصة حسب الحالة.

إن إدارة الضرائب لمكان فرض الضريبة ألزمها المشرع الجزائري بإعداد هذا التقرير و تحويله إلى أمانة اللجنة الإدارية للطعن النزاعي المختصة خلال أجل شهرين (02)[2] من تاريخ استلام الطعن ، علما أن هذا الأجل يدخل **ضمن** آجال أربعة (04) أشهر[3] الممنوحة للجان الطعن النزاعي المختصة في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال للنظر في مثل هذه الطعون.

كنتيجة، و على اعتبار الاستقلالية التي تتمتع بها اللجان الإدارية للطعن النزاعي، و مبدأ الحيادية التي تتميز بها، لاسيما في ظل التشكيلة التقنية التي أصبحت تتسم بها هذه اللجان على ضوء أحكام المادة "27" من قانون المالية لسنة 2016، نرى أنه كان من الأجدر توجيه الطعون في قرارات الإدارة الضريبية الفاصلة في الشكاوى الضريبية مباشرة إلى رئاسة هذه اللجان، و إلا ما الفائدة من إعادة نظر الإدارة في قراراتها التي يفترض أنها مبنية على أسس قانونية صحيحة، و لا وجود لفرصة التصحيح أو إعادة النظر في حالة اكتشاف أخطاء ارتكبتها أثناء تأسيس الضريبة أو حتى خلال البت في الشكوى الضريبية، خاصة و أنه قبل صدور قراراتها تكون الشكاوى الضريبية قد مرت بالعديد من مراحل الفحص و التحقيق في شكلها و مضمونها، ناهيك على أن رأي الإدارة من خلال تقريرها الموجه إلى أمانة لجان الطعن غير ملزم لهذه الأخيرة.

02. برمجة جلسات اللجان الإدارية للطعن النزاعي:

بعد تسليم ملفات الطعون مرفقة بكل الوثائق الضرورية السالفة الذكر و التقارير المعدة من قبل مصالح إدارة الضرائب لأماكن فرض الضريبة إلى أمانة اللجان الإدارية المختصة (الولائية، الجهوية

---

1 – انظر نموذج من التقرير الذي تعده إدارة الضرائب المختصة لعرضه على لجنة الطعن النزاعي مع ملف الطعن ضمن الملحق "ق".

2 - Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 050.

3 – المادة "81 –2" من قانون الإجراءات الجبائية.

أو المركزية) حسب الحالة، يقوم كاتب كل لجنة[1] بالتأكد من مجموع البيانات الأساسية التي يجب أن يتضمنها ملف الطعن والتي سبق بيانها و الواردة من طرف إدارة الضرائب المختصة، و هنا نشير إلى أن هذه الحالة لا يمكن أن نتصورها في لجان الطعن الولائية، لأن مكتب لجان الطعن الذي يستقبل ملف الطعن هو نفسه الذي يتكفل بمهام أمانة اللجنة الولائية[2]، لأنه سبق له التأكد من البيانات الأساسية بكل ملف طعن في أول الأمر قبل إعداد التقرير بصفته ممثل إدارة الضرائب، و هذا عكس ما هو واقع بالنسبة للجنة الطعن الجهوية والمركزية، أين يقدم الطعن في بداية الأمر أمام إدارة الضرائب التي أسست الضريبة، ثم يتم إرسال ملف الطعن إلى أمانة اللجنة المختصة حسب الحالة، وهنا تقوم هذه الأخيرة بالتأكد من أن ملف الطعن يتضمن جميع الوثائق والبيانات الضرورية[3]؛ ليقوم كاتب اللجنة بعد ذلك بتسجيل الملفات حسب تواريخ ورودها، ثم إدراجها ضمن جدول أعمال الجلسات اللاحقة للجنة.

بمجرد إدراج كتابة اللجان الإدارية لجميع ملفات الطعون الكاملة الواردة إليها من قبل إدارة الضرائب المختصة ضمن جداول أعمال اللجان خلال جلساتهم الموالية، و بعد تحديد تاريخ انعقادها، يتم توجيه استدعاءات موقعة من طرف رئيس اللجنة لكل أعضاء اللجنة[4]، و كل المكلفين بالضريبة لسماع أقوالهم أو ممثليهم المعنيين بالطعون النزاعية المبرمجة للجلسة الموالية لكل لجنة[5]، حيث يتم تبليغهم الاستدعاء عن طريق إشعار بالاستلام قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ اجتماع اللجنة، كما أجاز المشرع الجزائري لكل لجنة أن تطلب، إذا اقتضت الضرورة رأي "خبير موظف"، يمكنه تقديم توضيحات على الأسئلة التي لا يملك أعضاء اللجنة المؤهلات المطلوبة من أجل معالجة بعض نقاط النزاع، علما أن هذا الخبير الموظف يقدم استشارة فقط و لا يمكنه المشاركة في مداولات اللجنة[6]، (مثل القضايا ذات الصلة بإدارة الجمارك، أو أملاك الدولة،...).

---

1 – تنص أحكام المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "... يتولى مهام الأمين للجنة الولائية للطعن النزاعي عون برتبة "مفتش رئيسي للضرائب" يعينه المدير الولائي للضرائب ...، وتوكل مهام الأمين للجنة الجهوية إلى عون برتبة "مفتش رئيسي للضرائب" يعينه المدير الجهوي للضرائب ...، وتتكفل بأمانة اللجنة المركزية للطعن مصالح المديرية العامة للضرائب...".

2 – المواد "17 ، 20 و26" من المرسوم التنفيذي رقم "06–327"، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، مصدر سابق.

3 - Note n°69/2017, du : 02 février 2017, Op.cit. , p : 03

4 – انظر نموذج الاستدعاء الموجه لأعضاء اللجنة الإدارية للطعن ضمن الملحق " ش".

5 – انظر نموذج الاستدعاء الموجه للمكلف بالضريبة المعني بالطعن أو ممثله ضمن الملحق" ر ".

6 – المنشور رقم 01 / 2017، المؤرخ في 02 جانفي 2017 ، مصدر سابق، ص: 05.

الفرع الثاني:

سير عمل اللجان الإدارية المختصة في الطعون النزاعية

حدد المشرع الجزائري طريقة تداول أعضاء اللجان حول الطعون الواردة إلى اللجان، و طبيعة الآراء التي تصدرها من خلال قانون الإجراءات الجبائية و النصوص التنظيمية المعمول به.

أولا . مداولات اللجان الإدارية للطعن النزاعي:

طبقا لأحكام المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه لا يمكن للجان الولائية، الجهوية و المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال أن تجتمع إلا بحضور أغلبية أعضائها، و يقصد بالأغلبية حضور على الأقل خمسة (05) أعضاء، على اعتبار أن هذه اللجان تتكون كل واحدة منها من ثمانية (08) أعضاء[1]، و إن لم يكتمل النصاب القانوني لانعقاد جلسات هذه اللجان، لا يمكن أن تحقق أهدافها و ترتب آثارها، حيث يحرر في هذه الحالة محضر عدم عقد جلسة، ليتم تأجيل اجتماع أعضاء اللجنة إلى تاريخ لاحق مع مراعاة آجال البت في الطعون المحددة قانونا[2]، علما أن اجتماعات هذه اللجان تنعقد بصفة دورية و مستمرة، حيث تجتمع كل لجنة من لجان الطعن النزاعي المختصة في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال مرتين (02) كل شهر، و هذا بناء على استدعاء من رئيسها[3].

لقد تبينفي الواقع من خلال إحصائيات رسمية لسنة 2017 صادرة عن مصالح المديرية العامة للضرائب، أن عدد اجتماعات كل لجنة و عدد الطعون المودعة، و تلك التي تم البت فيها محددة كالتالي[4]:

1- المنشور رقم: 01 / 2017، المؤرخ في: 02 جانفي 2017 ، مصدر سابق، ص ، ص: 06.

2- Note n°69/2017, du : 02 février 2017, Op.cit. , p: 05

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

4- Rapport annuel sur l'activité des Directions des Impôts de Wilaya en matière de contentieux fiscal « année 2017 », Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, 2018, p.p : 12-14.

لجان الطعن النزاعي	عدد الطعون المعالجة	عدد الاجتماعات خلال السنة	معدل عدد الاجتماعات في الشهر/السنة - [1] -
لجان الطعن الولائية	3533	406	بمعدل"08" إجتماعات سنويا لكل مديرية ولائية؛ أي: بمعدل **إجتماع واحد(01) كل شهر ونصف** بكل مديرية ولائية سنويا.
لجان الطعن الجهوية	0123	42	بمعدل"05" إجتماعات سنويا لكل مديرية جهوية؛ أي: ما يعادل تقريبا **إجتماع واحد**(01) كل **شهرين** بكل مديرية جهوية سنويا.
لجان الطعن المركزية	019	13	بمعدل **إجتماع واحد(01) كل شهر** .

المصدر: من إعداد الباحث بناء على محتوى التقرير السنوي (2017) للمديرية العامة للضرائب – مديرية المنازعات – بخصوص المنازعات الضريبية لاختصاص كل المديريات الولائية للضرائب و مديرية كبريات المؤسسات، الصادر شهر جوان 2018.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن معدل عدد اجتماعات لجان الطعن النزاعي خلال سنة 2017 هو كالتالي:

- بالنسبة للجان الطعن النزاعي **الولائية** معدل عدد الاجتماعات هو ثماني (08) اجتماعات كل سنة، أي ما يقارب اجتماع واحد (01) كل شهر ونصف بالنسبة لكل مديرية ولائية للضرائب.
- بالنسبة للجان الطعن النزاعي **الجهوية** معدل عدد الاجتماعات هو خمس (05) اجتماعات كل سنة، أي ما يقارب اجتماع واحد (01) كل شهرين (02) بالنسبة لكل مديرية جهوية للضرائب.
- بالنسبة للجان الطعن النزاعي **المركزية** معدل عدد الاجتماعات هو ثلاثة عشر (13) اجتماع كل سنة، أي ما يقارب اجتماع واحد (01) كل شهر.

و بالتالي نرى أنه كان على المشرع الجزائري من خلال المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية أن لا ينص على وتيرة انعقاد جلسات لجان الطعن، و لا يحدد عدد جلسات هذه اللجان بمرتين (02) كل شهر، لأن الواقع المعمول به خلال السنوات الأخيرة حسب ما هو مبين في الجدول السابقلا يؤكد ذلك، و بالتالي نرى أنه كان على المشرع الاكتفاء فقط بالتأكيد على مدة الفصل في الطعون المحددة بأربعة (04) أشهر.

نرى من جهة أخرى أن آجال أربعة (04) أشهر الممنوحة للإدارة طبقا لأحكام المادة "81 " من قانون الإجراءات الجبائية للبت في مضمون طعون المكلفين بالضريبة، بل و أن صمتها تعبير ضمني على رفض طلبات المكلف بالضريبة قد يضر بمصلحة هذا الأخير، و يطيل أمد النزاع الضريبي في مرحلته الإدارية، بحكم أن المعاملات التجارية تتطلب السرعة، و أن المكلف قد يكون مجبر على إحضار نسخة من جدول ضرائب مصفى للمشاركة في مختلف أنواع الصفقات العمومية، و بالتالي التأخر في البت في طلباته أمام اللجان الإدارية للطعن النزاعي قد يفوت عليه فرص استثمار مهمة.

1- عدد المديريات الولائية للضرائب هو "51"، و عدد المديريات الجهوية للضرائب هو تسعة (09) مديريات جهوية.

و بالتالي نرى أنه في إطار تعزيز ضمانات المكلف بالضريبة و تحسين علاقته بمصالح الإدارة الجبائية، كان من الأفضل تقليص المهلة الممنوحة للجان الطعن للبت في طلبات المكلفين بالضريبة، إضافة إلى فرض إلزامية الرد على هذه الطلبات دون منح السلطة التقديرية في ذلك، لاسيما و أن هذه اللجان تتميز بتركيبة تقنية و يفترض تأدية عملها بكل حيادية، و هذا تفاديا لعزوف المكلفين عن الطعن أمامها خاصة و أنها مرحلة نزاع جوازية بالنسبة للمكلف بالضريبة.

من زاوية أخرى، نرى أن المادة "81 مكرر فقرة 2" من قانون الإجراءات الجبائية، نصت على أن مهلة أربعة (04) أشهر الممنوحة للجان الطعن للبت في طلبات المكلفين بالضريبة، تحتسب ابتداء من "تقديم" الطعن إلى رئيس اللجنة، في حين أن الطعون "ترسل" إلى إدارة الضرائب التي فرضت الضريبة محل النزاع، لتحول إلى اللجنة المختصة بعد عملية التحقيق و إعداد تقرير بشأن كل طعن، و هو الأمر الذي يتطلب بعض الوقت، و لا تقدم الطعون كما جاء في مضمون المادة السالفة الذكر أمام رئيس لجنة الطعن المختصة، حتى و إن تم "إيداع" الطعن بدل الإرسال، فيكون بمكتب تنظيم البريد لدى إدارة الضرائب و ليس مباشرة أمام اللجنة.

بمجرد اكتمال النصاب القانوني تعقد لجنة الطعن اجتماعها ابتداء باقتراح الجلسة من طرف رئيسها و تقديمه لجدول أعمال هذه الجلسة، أين تتم مناقشة الطعون من حيث أصل الضريبة محل النزاع و أساس فرضها، و أثناء مرحلة النقاش يبدي كل عضو رأيه حول موضوع النزاع، و ذلك بعد إطلاعه على الحيثيات، و من ثم التحقيق من خلال تقارير إدارة الضرائب، و كذا أوجه الطعن التي أثارها المكلف بالضريبة، حيث يناقش أعضاء اللجنة كل الآراء، و يتم التعرض لكل جوانب القضايا المطروحة، و بعد هذه المداولة القانونية تصدر اللجنة رأيها بأغلبية الأصوات الحاضرة، و في حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس[1].

بعد عملية التصويت يحرر كاتب الجلسة "محضر إجتماع" يتضمن ما يلي:

- رقم المحضر و تاريخ الجلسة؛
- الأعضاء الحاضرين؛
- الأعضاء الغائبين؛
- جدول أعمال الجلسة؛
- المكلف بالضريبة صاحب الطعن أو ممثله إن وجد؛
- عدد ملفات الطعن خلال الجلسة؛
- عرض وقائع و حيثيات كل ملف طعن؛
- رأي اللجنة مع الأسس القانونية لكل ملف.

---

1 – المادة "81 مكرر ف 1،2 و 3" من قانون الإجراءات الجبائية.

- توقيع رئيس اللجنة و الأعضاء.

ما يلاحظ بخصوص محضر اجتماع لجان الطعن أن المشرع الجزائري لم ينص على إجراء التوقيع الذي يعد إجراء أساسي، لاسيما و أن المحاضر تستمد قوتها القانونية من توقيع رئيس الجلسة و الأعضاء[1].

ليتم بعد ذلك إعداد "بطاقة المداولات"لكل ملف طعن من قبل كاتب الجلسة، حيث تتضمن هذه البطاقة البيانات التالية:

- اسم و لقب المكلف بالضريبة صاحب الطعن؛
- الترقيم الجبائي للمكلف بالضريبة؛
- طبيعة النشاط و عنوانه؛
- رقم و تاريخ الجلسة؛
- رقم و تاريخ تسجيل الطعن؛
- طبيعة الضرائب و / أو الرسوم المعنية بالطعن؛
- المبلغ المتنازع فيه؛
- رأي اللجنة؛
- توقيع كل من رئيس اللجنة و أعضاء اللجنة؛

تجدر الإشارة إلى أن آراء لجان الطعن تصدر معللة و مسببة[2]، و تتضمن ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع، و الحيثيات و الاعتبارات التي بني عليها الرأي، و ذلك تحت طائلة تعليقها من قبل مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب، كما يجب أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح لصاحب الطعن، كما يجب أن تبلغ[3] التخفيضات أو الإعفاءات المقررة خلال يوم انعقاد اجتماع أعضاء اللجنة المختصة[4].

لمعرفة الأثر القانوني المحدث عن طريق آراء سليمة للجان الطعن النزاعي، يجب أن تصدر في إطار الشروط القانونية المحددة، و أن تتضمن مضمون رأي كل لجنة بخصوص كل طعن نزاعي، و الذي يمكن أن يتضمن إما:

1- عبد العزيز عبد الكريم، كمال الدين صدقي، لجان التقدير و التقاضي في الضرائب، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، مصر، ص: 0131.

2 – المادة "81- 03" من قانون الإجراءات الجبائية.

3 – انظر نموذج بطاقة مداولة لأعضاء اللجنة الإدارية للطعن النزاعي المختصة، الملحق " ت-1 ".

– انظر نموذج تبليغ رأي اللجنة الإدارية للطعن النزاعي المختصة، الملحق " ت-2 ".

4 – المادة "81- 03" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: "... و تبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس".

- قبول كلي لطلبات المكلف بالضريبة.
- رفض كلي لطلبات المكلف بالضريبة.
- رفض جزئي لطلبات المكلف بالضريبة.

و في هذا الإطار، نجد أنه من بين "3533 طعن" معالج سنة 2017 من طرف اللجان الولائية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال، نجد أن "2133" كان محل رفض، أي نسبة 59.62% من الآراء الصادرة، و نجد "452" طعن كان محل قبول كلي، أي بنسبة 12.75 % من مجموع الطعون المعالجة، أما الطعون التي كانت محل قبول جزئي عددها: "974" طعن، أي ما يقارب 27.48% من مجموع الطعون التي تم فحصها خلال سنة 2017.

و عليه، يمكن القول أن اللجان الإدارية للطعن النزاعي تلعب دور مهم في التخفيف من عدد القضايا المحتمل طرحها أمام القضاء الإداري، حيث يلاحظ أن نسبة 12.75% من الطعون المودعة أمامها سنة 2017 تم قبولها كليا، و ما يقارب نسبة 27% تم قبولها جزئيا، لكن في المقابل نلاحظ أن نسبة كبيرة من الملفات المعالجة خلال هذه السنة كانت محل رفض كلي.

ثانيا . آراء لجان الطعن النزاعي بين الإلزامية و تكريس مبدأ المشروعية:

لكي تحدث آراء لجان الطعن النزاعي (الولائية، الجهوية و المركزية) المختصة في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال آثارها القانونية، يجب أن تبلغ إلى كل المكلفين بالضريبة و إدارة الضرائب المختصة، و في هذا الصدد لنا أن نتساءل عن مدى إلزامية آراء هذه اللجان، بمعنى أنه إذا كان اللجوء إلى اللجنة اختياريا، فهل آرائها ملزمة بالنسبة لإدارة الضرائب؟

01. تبليغ آراء لجان الطعن النزاعي:

لكي تحدث الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي آثارها القانونية، ألزم المشرع الجزائري لجان الطعن النزاعي المختصة في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال أن تبلغ بها أطراف النزاع.

أ. تبليغ آراء لجان الطعن النزاعي للمكلف بالضريبة:

ألزم المشرع الجزائري لجان الطعن النزاعي الولائية، الجهوية و المركزية بعد تحديد نتائج مداولات كل جلسة حتى و إن لم يصادق على تقرير الإدارة بشأن أي طعن نزاعي، أن يبلغ رأيها للمكلف بالضريبة عن طريق رئيسها بمجرد انتهاء الاجتماع[1]، و في هذا الإطار نشير إلى أن المادة "81 مكرر فقرة 03" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: " ... و تبلغ التخفيضات و الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من قبل الرئيس"، حيث يلاحظ أن المشرع أشار فقط إلى حالتي "التخفيض" و "الإعفاء"، و لم يتطرق إلى حالة " الرفض الكلي للطلب" من قبل اللجنة، حيث نرى أن

1 - المادة "81 مكرر ف 3" من قانون الإجراءات الجبائية.

التبليغ يجب أن يتم في كل الحالات، كما يعتبر رأي لجان الطعن في هذه الحالة "ملزما للإدارة"، حيث يفترض إصدار قراراتها وفق ما جاء في آراء اللجان إلا في الحالات التي تعد فيها الآراء مخالفة صراحة لأحكام القانون و التنظيم الساري المفعول[1]، و بالتالي يمكن أن يكون قرار الإدارة مخالفا للرأي المبلغ للمكلف من قبل رئيس اللجنة.

ب. تبليغ آراء لجان الطعن النزاعي لإدارة الضرائب:

قضت المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية[2] على أن كاتب لجنة الطعن النزاعي سواء الولائية، الجهوية أو المركزية هو من يتولى مهمة تبليغ رأي اللجنة بخصوص أي طعن نزاعي إلى مدير الضرائب للولاية، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجواري للضرائب أو حتى مديرية كبريات المؤسسات.

بالنسبة لآراء اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال، تبليغ الآراء بواسطة الكاتب بحسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب، مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام من تاريخ اختتام انعقاد اجتماع اللجنة، أما عن آراء اللجنة المركزية فتبلغ آراءها حسب الحالة إلى مدير الضرائب للولاية أو مدير كبريات المؤسسات خلال أجل عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

02. الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن النزاعي:

يسعى المشرع الجزائري دوما من خلال السياسة الجبائية المنتهجة إلى تعزيز ضمانات المكلف بالضريبة، و بهدف حماية هذا الأخير من تعسف لجان الطعن النزاعي الضريبي، فقد استوجب تفعيل "مبدأ التعليل" في إصدار آرائها[3]، علما أن هذا المبدأ مجسد بشكل واسع في مختلف أوجه النشاط الإداري و على جميع مستوياته[4]، حيث يجب على كل لجنة مختصة أن تحدد بكل دقة و وضوح الأسس القانونية و مختلف النصوص المعتمدة و الأسباب التي أدت إلى قبول أو رفض طلبات المكلف بالضريبة قبل تبليغها إلى مصالح الإدارة الجبائية المختصة و المكلف المعني بها.

و في هذا الإطار قضى مجلس الدولة في نزاع ضريبي في قضية مديرية الضرائب لولاية تلمسان ضد السيد (ب.ر)، حيث قضى بإلغاء القرار المستأنف و القضاء من جديد بإلغاء قرار لجنة الدائرة للطعن

---

1 – المادة "81 مكرر ف 4" من نفس القانون.

2 – المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب القانون رقم 15–18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2015/072 الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2015).

3 – المادة "81 –03" من قانون الإجراءات الجبائية.

4 – رمضان محمد البطيخ، الاتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطة التقديرية و موقف مجلس الدولة المصري منها، دار النهضة، مصر، 1996، ص: 045.

الصادر بتاريخ 01 سبتمبر 2010 مع إعفاء مديرية الضرائب من المصاريف القضائية، حيث نص: " ... حيث بالفعل بالرجوع إلى قرار لجنة الدائرة للطعن الصادر في فاتح سبتمبر 2010 نجد أنه غير مسبب كما تنص عليه المادة "81" من قانون الإجراءات الجبائية، و لم يذكر الأسباب التي أدت بمنح إسقاط ضريبي للمستأنف عليه، مما يتعين إلغاء القرار و القضاء من جديد بإلغاء قرار لجنة الدائرة للطعن..."[1]؛ و هو ما قضى به مجلس الدولة في قرار آخر له صادر سنة 2015 في قضية مديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج ضد السيد (د.ع)، أين منحت لجنة الدائرة للطعن تخفيض نسبته 80% من مبلغ الحقوق الضريبية المقدرة بـ 116.200.00 دج (محل النزاع) بدون أي تعليل أو تسبيب كما تقتضيه المادة "81" أعلاه، و عليه تم إلغاء الحكم المستأنف و القضاء من جديد بإلغاء قرار لجنة الدائرة للطعن الصادر في 11 سبتمبر 2012.[2]

للتطرق لمدى إلزامية و حجية آراء اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة و الرسوم على رقم الأعمال بالنسبة لطرفي النزاع الضريبي، يجب معرفة مدى اعتبار الإجراءات القانونية أو آراء هذه اللجان قرارا إداريا، و هذا يتحقق من خلال النظر في مدى توافر عناصر القرار الإداري في آراء لجان الطعن النزاعي.

أ. مدى توافر آراء لجان الطعن النزاعي على عناصر القرار الإداري:

من العناصر الأساسية للقرار الإداري هو "**صدوره من سلطة مختصة**"، و بالرجوع إلى أحكام المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية، يتبين أن كل لجان الطعن النزاعي تم إحداثها بموجب نص قانوني[3]، كما يستشف من نص المادة "81 فقرة 02" من نفس القانون، أن هذه اللجان المحدثة مختصة في إصدار آرائها[4]، و بالتالي يلاحظ أن آراء لجان الطعن النزاعي تتوفر فيها خاصية "صدور القرار الإداري عن سلطة مختصة"، و هو ما قضى به مجلس الدولة الجزائري من خلال قراره رقم "7440" الصادر بتاريخ 15 أفريل 2003 الذي تضمن في حيثياته بأن المكلف بالضريبة ليس هو من أصدر "قرار" إبطال الزيادة المفروضة على الضريبة، و أن قرار الإبطال موضوع دعوى الإلغاء قد

---

1 – قرار رقم 075290 المؤرخ في 14 فيفري 2013، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة عدد 2013/11، ص: 0123.

2 – قرار رقم 092940 المؤرخ في 12 فيفري 2015، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة عدد 2015/13، ص: 0105..

3 – المادة "81 مكرر ف01" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: " ...تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن ...."؛

– المادة "81 مكرر ف2" من نفس القانون تنص: " ... تنشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة طعن ...."؛

– المادة "81 مكرر ف03" من نفس القانون تنص: " ...تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن ..."؛

4 – المادة "81 – 02" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: " تلزم لجان الطعن بإصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها ...."؛

– نلاحظ أن المشرع يستعمل في كثير من الحالات مصطلح "قرار" في حين هي عبارة عن "آراء".

أصدرته اللجنة الولائية، و ليس المكلف المستفيد من مضمون القرار، مما يجعل الدعوى الضريبية غير موجهة توجيها صحيحا، و حتى أن قضاة مجلس القضاء قد أخطأو عندما فصلوا فيها و هي موجهة ضد المكلف بالضريبة[1]؛ لكن مجلس الدولة تراجع عن ذلك و قرر في عدة قرارات لاحقة أن لجان الطعن النزاعي في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة و الرسوم على رقم الإعمال لا تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، ولا أهلية لها للتقاضي، و بالتالي على مديرية الضرائب أن ترافع ضد المكلف بالضريبة[2]، و ليس لجان الطعن رغم اختصاصها في مجال تسوية منازعات الوعاء الضريبي، لهذا وجب إخراجها من الخصام.

أما عن مدى توفر عنصر "**صدور الآراء بإرادة منفردة**"، للجان الطعن النزاعي في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة و الرسوم على رقم الإعمال، و إذا كانت مداولات اللجنة لا تصح إلا بحضور أغلبية الأعضاء، و الموافقة على آرائها تتم بأغلبية الأعضاء الحاضرين، فإن الرأي الصادر في النهاية هو رأي اللجنة باعتبارها هيئة منفردة تصدر آراءها دون مشاركة أطراف إدارية أخرى.

من ناحية أخرى، لتقدير مدى اعتبار آراء لجان الطعن النزاعي أعمال قانونية و "**تحدث آثارا قانونية**"، يمكن أن نتساءل عن مدى إلزامية آراء هذه اللجان بالنسبة لأطراف المنازعة الضريبية.

ب . مدى إلزامية آراء لجان الطعن النزاعي:

يجب الإشارة في البداية إلى أن الآراء الصادرة عن لجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة و الرسوم على رقم الإعمال، لا تتوفر على كل عناصر القرار الإداري، حيث أنها لا تتمتع بالشخصية المعنوية و ليس لها أهلية للتقاضي، و يمكن أنلا تحدث آثارا قانونية إلا إذا تكللت هذه الآراء بإصدار قرارات الإدارة الجبائية عن طريق منح تخفيض كلي أو جزئي بشأن طلبات للمكلفين بالضريبة[3]، و بالتالي فإن الآراء لا يمكن اعتبارها تصرف قانوني ذو طابع تنفيذي نهائي قابل لإحداث أثر قانوني، إضافة إلى أن ما تبديه هذه اللجان من آراء لا يسمو إلى مرتبة القرار وفق المفهوم الفني للقرار الإداري[4].

1- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص " المنازعات الضريبية"، الجزائر، 2003، ص: 089.

2- قرار رقم "049507" الصادر بتاريخ 13 ماي 2009، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، الجزائر، (غير منشور).

. قرار رقم "054733" الصادر بتاريخ 10 جوان 2010، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، الجزائر، 2010، (غير منشور).

3 – المادة "81– 04" من قانون الإجراءات الجبائية.

- LUIS TROTABAS et JEAN MARI COTTERET, Droit Fiscal, 4eme édition, Dalloz, Paris, 1980, p :0302.

4 – صادوق مهدي، مرجع سابق، ص: 0213.

قبل صدور قانون المالية لسنة 1997، كانت المادة "300 – 04" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تنص على أن الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي ملزمة لإدارة الضرائب، و غير ملزمة للمكلف بالضريبة[1]، لكن بمجرد صدور هذا القانون ادخل تعديلات على قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث استحدث المشرع الجزائري إجراء يمنح من خلاله فرصة لمدير الضرائب في **تأجيل تنفيذ** آراء لجان الطعن المخالفة صراحة لأحكام قوانين الضرائب المعمول بها[2]، و بالتالي أصبحت هذه الآراء غير ملزمة لكل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب[3]، فقد منحت إمكانية للمدير الولائي للضرائب للطعن في آراء لجنة الطعن للدائرة (سابقا) أمام اللجنة الولائية للطعن النزاعي خلال أجل شهر (01) من تاريخ صدور رأي اللجنة[4]، فأصبحت هذه اللجان تمارس اختصاصا استئنافيا[5]، أما عن الطعن في آراء اللجنة الولائية فيتم الطعن فيها أمام الغرفة الإدارية لمجلس القضاء (قبل تنصيب المحاكم الإدارية)، مع إبلاغ المكلف بالضريبة في كل حالة[6].

تجدر الإشارة إلى أن بعض الغرف الإدارية بالمجالس القضائية، نطقت بعدم قبول طعن المدير الولائي للضرائب في رأي اللجنة الولائية للطعن النزاعي، على أساس أن مدير الضرائب بالولاية عضو في هذه اللجنة و لا يحق له الطعن في رأيها، و قد ألغى مجلس الدولة (الغرفة الثالثة) في هذا المجال

1- المادة "300" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (قبل تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 1997، وإلغائها بموجب المادة "23" من قانون المالية لسنة 2007.

– كما نصت المادة "300" المشار إليها أعلاه قبل التعديل: "... يجب أن تكون قرارات ...مطابقة لرأي اللجنة ...".

2 – التعليمة العامة رقم "11" الصادرة بتاريخ: 02 ماي 1997 عرفت "المخالفة الصريحة" بأنها الحذف الصريح لنص قانوني، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 1997.

3 – المواد من "29 إلى 31" من الأمر رقم 96-11 المؤرخ في 31 ديسمبر 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997، عدلت المواد "300، 301، 302" (قبل إلغائها) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4 – المادة "29 فقرة 03" من قانون المالية لسنة 1997 تنص: " ... غير أنه يمكن للمدير الولائي للضرائب تأجيل تنفيذ رأي اللجنة المشار إليها في الفقرة 02 أعلاه، إذا كان يخالف صراحة حكما من أحكام قانون الجباية بشرط إبلاغ المعني بالأمر، و في هذه الحالة يطعن المدير الولائي للضرائب في هذا الرأي أمام اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة خلال أجل شهر (01) من تاريخ صدوره.

5 – ريم عبيد، مرجع سابق، ص: 0242.

6 – المادة "30– 04" من قانون المالية لسنة 1997 تنص: " ... غير أنه يمكن للمدير الولائي للضرائب تأجيل تنفيذ رأي اللجنة المشار إليها أعلاه، إذا كان يخالف صراحة حكما من أحكام قانون الجباية بشرط إبلاغ المعني بالأمر، و في هذه الحالة يطعن المدير الولائي للضرائب في هذا الرأي أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي خلال أجل شهر (01) من تاريخ صدوره.

قرارين صادرين عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء ولاية البليدة (الجزائر) لرفضهما طعن مدير الضرائب ضد قرارين بخصوص رأيين للجنة الطعن الولائية كونه عضوا فيها[1].

أما بعد صدور قانون المالية لسنة 2007، أصبحت المادة "81 فقرة 04" من قانون الإجراءات الجبائية[2] تنص: " ... عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب حسب الحالة، **يعلق تنفيذ** هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، و في هذه الحالة تقوم السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي، حيث يلاحظ أن المشرع استبدل عبارة "تأجيل تنفيذ" بعبارة "تعليق التنفيذ"، و التي نراها نحن أكثر ملاءمة باعتبار أن مصطلح "التأجيل" يفيد بتأكيد التنفيذ خلال أجل معين، أما "التعليق" ننتظر بعده إما التنفيذ أو عدم التنفيذ حسب منطوق الحكم الصادر لاحقا.

و بالتالي أصبح الأصل أن رأي لجان الطعن النزاعي إلزامي للإدارة، و الاستثناء هو حالة مخالفة الأحكام القانونية كما سبقت الإشارة إليه، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة، فآراء هذه اللجان لا تعد ملزمة له، بل يمكنه الطعن في مضمونها أمام القضاء الإداري، و هو ما أكده مجلس الدولة من خلال قراره رقم "4399" سنة 2002 في قضية ضد مدير الضرائب لولاية البيض[3].

بعد ملاحظة الكثير من النقائص بخصوص الآراء الصادرة عن هذه اللجان و طبيعتها القانونية، لاسيما تلك الآراء الصادرة عن لجنة الطعن للدائرة و بنسبة أقل اللجنة الولائية للطعن النزاعي، حيث ثبت أن هناك خلط بين لجان الطعن الولائي و مجال المنازعات، و ميول لجنة الطعن للدائرة في معالجتها بعض الملفات للجانب الاجتماعي و تجاهل قواعد القانون الجبائي، علما أن تشكيلة هذه اللجان تفسر جزئيا هذه النقائص[4]، على اعتبار أن أعضاء هذه اللجان غير مختصين في المجال الجبائي، التجاري أو المحاسبي، باستثناء ممثل مصالح الإدارة الجبائية، و حيث أنه عندما يكون رأي

---

1 – قرار مجلس الدولة رقم "1720" الصادر بتاريخ 19 فيفري 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص " المنازعات الضريبية"، 2005، ص: 029).

– مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، قرار رقم "1717" المؤرخ في 23 أفريل 2001، . غير منشور. (عن عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص " المنازعات الضريبية"، 2003، ص: 019).

2 – المادة "81" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "49" من القانون رقم 06–24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2006/085 الصادرة بتاريخ: 27 ديسمبر 2006).

3 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم "4399" الصادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص " المنازعات الضريبية"، الجزائر، 2003، ص: 098.

4 – المنشور رقم: 01 / 2017، المؤرخ في 02 جانفي 2017 ، مصدر سابق، ص: 02.

اللجنة غير مؤسس ترجئ إدارة الضرائب تنفيذه، و ترفع طعنا أمام المحكمة الإدارية، أصبح ثمة غموض يتعلق بالطبيعة القانونية لرأي اللجان الذي ليس له طابع القرار الإداري، باعتبار هذه اللجان لا تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، و ليس لها أهلية التقاضي، فإن السؤال المثار هو: ضد من يوجه طعن الإدارة الجبائية أمام المحكمة الإدارية؟.

و عليه، من أجل إزالة هذه النقائص تدارك المشرع الجزائري هذا الأمر من خلال أحكام المادة "27" من قانون المالية لسنة 2016، و عمد إلى إعادة هيكلة هذه اللجان بتشكيلة تقنية و صلاحيات مهمة كما تطرقنا إليه من خلال المبحث السابق، و باعتبار الآراء الصادرة عن هذه اللجان ملزمة التنفيذ باستثناء تلك المخالفة صراحة لأحكام القانون و التنظيم المعمول بهما[1]، أين يتم تبليغ قرار الرفض إلى المكلف بالضريبة من طرف الهيئة المختصة، مع إلزامية توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم تنفيذ رأي اللجنة، و بالتالي للمكلف كامل الحرية في تقديم طعنه أمام القضاء الإداري خلال آجال محددة قانونا، و إذا ثبت أن رأي اللجنة مؤسس جزئيا و مخالفا للنص القانوني أو التنظيمي في جزء آخر، فإن الإدارة ملزمة بالتنفيذ الجزئي لرأي اللجنة.

1 – المادة "80 –04" تنص كما يلي: "تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول".

خلاصة الباب الأول:

تطرقنا من خلال هذا الباب إلى دراسة المرحلة الإدارية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، حيث تعتبر هذه المرحلة مهمة و حاسمة منحها المشرع للمكلف بالضريبة للدفاع والمطالبة بحقوقه من جهة، و فرصة لإدارة الضرائب لاستدراك أخطائها التي وقعت فيها أثناء تقديرها للوعاء الضريبي أو في حساب الضرائب و الرسوم المستحقة الأداء، و بالتالي هي آلية من الآليات القانونية لإعادة النظر في قراراتها.

لقد أشرنا من خلال هذا الباب، أنه من بين الضمانات المكفولة قانونا للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه، هو إمكانية تقديمه لشكوى ضريبية أمام مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب، حسب اختصاص تسيير الملف الجبائي، و يعتبر هذا الإجراء إلزامي قبل الدخول في أي مرحلة موالية من مراحل المنازعة الضريبية.

تبين لنا من خلال هذا الباب أن "الشكوى الضريبية" تعتبر من أهم التظلمات الإدارية الوجوبية التي أقرها المشرع الجزائري بموجب نصوص خاصة بقانون الإجراءات الجبائية في مجال كل من الوعاء و التحصيل الضريبي، فهي عبارة عن تظلم إداري يهدف إلى تكريس مبدأ العدالة و الشفافية الضريبية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب من خلال تبادل وجهات نظر بين طرفي النزاع الضريبي، بهدف حل النزاع في بدايته دون رفع الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة أو القضاء الإداري.

في حالة توفر الشروط الشكلية و الموضوعية للشكوى الضريبية، و استنادا لمبدأ المخاطبة الجبائية، فقد حدد المشرع الجزائري صلاحيات كافية للجهات التي فرضت الضريبة، للتحقيق في مضمون الشكوى الضريبية، حيث مكنها من عدة وسائل و طرق لإثبات الحقيقة التي يبنى عليها قرار البت في الشكوى الضريبية، أين يجب أن يؤسس هذا الأخير على بيانات واضحة، يتضمن قبول أو رفض كلي أو جزئي للشكوى الضريبية، و مبني على مبدأ وجوبية التعليل.

في حالة إصدار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب لقرار لم يلق رضا المكلف بالضريبة صاحب الشكوى، يبقى لهذا الأخير سبيل آخر، حيث يمكنه أن يختار اللجوء إلى لجان الطعن المختصة أو يتنازل عن استعمال هذا الحق بتحريك دعوى لدى الجهات القضائية المختصة.

يشكل الطعن أمام لجان الطعن النزاعي آلية بديلة لتسوية منازعات الوعاء الضريبي، و صنف من أصناف الرقابة الخارجية على عمل إدارة الضرائب، و قد أحاط المشرع هذه اللجان بجملة من الضمانات القانونية جعلتها تتميز بمظاهر الحياد و الإستقلالية عن الإدارة، لاسيما من خلال قانون المالية لسنة 2016 و النصوص التنظيمية الصادرة بعده، أين تم إسناد رئاسة هذه اللجان وعضوياتها إلى أشخاص مهنيين أمثال محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، الأمر الذي يبعث حقيقة الثقة و الطمأنينة لدى المكلف بالضريبة.

على العموم كان للجان الطعن النزاعي دور مهم في الفصل النهائي للعديد من قضايا منازعات الوعاء الضريبي، و تخفيف العبء على هيئات القضاء الإداري، و هو ما تبين من خلال إحصائيات رسمية صادرة سنويا عن المديرية العامة للضرائب.

نرى من خلال آخر تعديل للمادة "81" من قانون الإجراءات الجبائية، و الذي من خلاله أصبحت آخر فقراتها تنص على أن آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، أصبحت الإدارة في أغلب الحالات ترفض تنفيذ آراء هذه اللجان، بحجة أنها مخالفة للقانون، و تتمسك بقراراتها المطعون فيها، الأمر الذي يجعل في كل الأحوال المكلف بالضريبة هو من يلجأ إلى المحكمة الإدارية و يحمل صفة المدعي أمامها، و هو ما نراه قصور في الضمانات القانونية الممنوحة لكل من لجان الطعن النزاعي و المكلف بالضريبة.

البـاب الثانـي

التسويـة القضائيـة لمنـازعات الوعـاء الضريبـي

الباب الثاني

التسوية القضائية لمنازعات الوعاء الضريبي

بعد أن منحت الفرصة للإدارة الجبائية لمراجعة نفسها و تدارك أخطائها خلال المرحلة الإدارية من منازعات الوعاء الضريبي و لم ترجع إلى الصواب و تعترف بخطئها، و هو الأمر الذي لا يشعر المكلف بالضريبة بالاطمئنان على حقوقه، و بعد استنفاذ الإجراءات الإدارية دون أن يتم التوصل إلى حل مرض للطرفين، و في إطار تجسيد مبدأ المشروعية المكرس دستورا، فقد أقر المشرع الجزائري طريق الطعن القضائي الذي يتم من خلاله إخضاع أعمال الإدارة لرقابة قضائية إلى جانب الرقابة الإدارية، و هو الإجراء الذي يشكل آلية هامة أخرى للمكلف بالضريبة الذي يرى أنه متضرر من تصرفات الإدارة الضريبية من خلال العلاقة التي تجمعهما، حيث يشعر بالضمانة الكافية و الاطمئنان اللازمين للحصول على حقوقه.

تجدر الإشارة إلى أن منازعات الوعاء الضريبي تندرج ضمن مجال المنازعات الإدارية التي تخضع لرقابة القضاء الإداري طبقا لأحكام المادة "800" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و التشريع الضريبي المعمول به و الذي يتصف ببعض المميزات النوعية و يتضمن بعض الإجراءات الخاصة، الأمر الذي يتطلب تجسيد مبدأ الخاص يقيد العام أثناء البت القضائي في منازعات الوعاء الضريبي.

و عليه، منح للمكلف بالضريبة الحق في اللجوء إلى القضاء الإداري لمخاصمة الإدارة المعنية بموجب دعوى قضائية، يطلب من خلالها إبطال قراراتها التي يرى أنها لا تتسم بالمشروعية و وقف تنفيذها، و هنا نشير إلى أن دور القاضي الإداري في هذه الحالة لا يشكل ضمانة للمكلف بالضريبة فحسب، بل ينسحب دوره أيضا على مصالح الإدارة الجبائية المدعوة في إطار صلاحياتها القانونية إلى الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية بواسطة الدفوعات القضائية خلال كل مراحل الخصومة الضريبية التي تثار ابتداء من وجود دعوى ضريبية إلى غاية البت في مضمونها.

لذلك، سنعالج هذا الباب المتعلق بالتسوية القضائية لمنازعات الوعاء الضريبي في فصلين (02):

الفصل الأول: الدعوى الضريبية في القضاء الإداري الجزائري.

الفصل الثاني: البت في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري.

الفصـل الثالث

الدعوى الضريبية في القضاء الإداري الجزائري

الفصـل الثالث:

الدعوى الضريبية في القضاء الإداري الجزائري

لتوفير الضمانات اللازمة التي تكفل حماية المكلف بالضريبة من خطأ أو تعسف الإدارة الضريبية، و على غرار باقي التشريعات الأجنبية، نص التشريع الجزائري على مجموعة من الإجراءات القضائية اللازمة لتسوية منازعات الوعاء الضريبي، و التي يتم تناولها من خلال هذا الفصل على نمط يبين وجه اختلافها على باقي المنازعات الإدارية الأخرى، سواء بخصوص الدعوى القضائية في حد ذاتها أو ما تعلق بسير إجراءاتها و الفصل في القضايا المتعلقة بها.

و عليه، في هذا الفصل المعنون بـ "الدعوى الضريبية في القضاء الإداري الجزائري" يتعين الخوض في الإطار القانوني العام للدعوى الضريبية كدعوى قضائية إدارية قبل التطرق إلى البت فيها من خلال إصدار الأحكام القضائية، و ذلك بتقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: التأصيل القانوني للدعوى القضائية في منازعات الوعاء الضريبي.

المبحث الثاني: سلطة القاضي الإداري في التحقيق في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي

المبحث الأول:

التأصيل القانوني للدعوى القضائية في منازعات الوعاء الضريبي

نتناول من خلال هذا المبحث كل من مفهوم الدعوى الضريبية (المطلب الأول)، و شروط قبول الدعوى في منازعات الوعاء الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول:

مفهوم الدعوى الضريبية

نتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم الدعوى الضريبية كدعوى قضائية إدارية تتصف بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من الدعاوى القضائية، كما سنحدد طرفا هذا النوع من الدعاوى، إضافة إلى طبيعتها القانونية.

الفرع الأول:

الدعوى الضريبية هي دعوى قضائية إدارية

إن الدعوى الضريبية هي عبارة عن دعوى قضائية بالمفهوم العام، و هي دعوى إدارية يكون موضوعها ضريبيا، تخضع لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية في شكلياتها الإجرائية أمام هيئات القضاء الإداري، و إلى قانون الإجراءات الجبائية في شكلياتها الفنية.

باعتبار الدعوى الضريبية دعوى قضائية إدارية فهي لا تشذ عن باقي الدعاوى باستثناء بعض الخصائص التي تتميز بها بالنظر لتميز منازعات الوعاء الضريبي عن غيرها من المنازعات الإدارية، و عليه ينبغي تعريف الدعوى القضائية الإدارية بوجه عام مع تحديد الخصائص التي تميز الدعوى الضريبية عن غيرها من الدعاوى القضائية.

نظرا لكون الدعوى الإدارية هي دعوى حديثة الظهور مقارنة بغيرها من الدعاوى، و بما أنها لا تزال غير مكتملة المبادئ و القواعد بشكل مستقل عن أحكام و مبادئ الدعوى القضائية عموما، و على اعتبار قلة البحوث و الدراسات في مجال الدعوى الإدارية نتيجة لحداثتها، نظرا لذلك يبقى يلاحظ وجود خلط و كثرة و تعدد في المصطلحات و المترادفات التي تتمحور كلها حول مضمون الدعوى الإدارية.

في ظل غياب تناول النصوص التشريعية و التنظيمية لتعريف الدعوى القضائية بصفة عامة و الدعوى الإدارية بشكل خاص، فقد وقع على عاتق المتخصصين من فقهاء و قضاة و أساتذة وضع تعريف للدعوى الإدارية يميزها عن ما قد يخلط بها من مواضيع متشابهة؛ لكن الملاحظ أن هناك من الفقهاء من حاول تعريف "الدعوى القضائية" بشكل عام واسع، و هناك من أعطى تعريفا "للدعوى القضائية الإدارية" و عرفها تعريفا خاصا ضيقا.

لقد عرفت الدعوى القضائية بأنها السلطة المخولة لكل شخص له حق يعترف به القانون يطلب حمايته عن طريق القضاء[1]، و هناك من اعتبر الدعوى القضائية "إدعاء قانوني معروض أمام القضاء"[2]، و هناك من قال بأنها السلطة التي يخولها النظام القانوني للشخص في الالتجاء للمحاكم من أجل حماية حقه، و في تعريف آخر للأستاذ "روني شابي René Chapus" فإن الدعوى القضائية هي فعل إجرائي بموجبه يخطر شخص في الأساس هيئة تقاضي الدرجة الأولى (أول و آخر درجة) أن يطلب معرفة الحق الموضوعي[3].

أما عن "الدعوى الإدارية"، فمن الفقهاء من اعتمد على المعيار الشكلي في تعريفه فربط الدعوى الإدارية بالجهة التي تنظرها في القضاء الإداري، و منهم من اعتمد على معيار طبيعة أطراف الدعوى حين يكون أحد الأطراف هو جهة الإدارة، و منهم من اعتمد معيار طبيعة الموضوع المتنازع عليه، و منهم من جمع بين كل هذه المعايير، و من هذه التعاريف للدعوى الإدارية نجد:

لقد عرفها الأستاذ "أحمد كمال موسى" بأنها الدعوى التي يكون أحد طرفيها على الدوام مدعيا كان أو مدعى عليه، جهة إدارية متمتعة بامتيازات السلطة العامة و ذات هيمنة على الطرف الآخر، سواء كان فردا أم شخصا من أشخاص القانون الخاص[4].

و هناك من يرى بأن الدعوى الإدارية تتمثل في حق الشخص سواء أكان طبيعيا أو معنويا في أن يلجأ إلى القضاء يطالبه في خصومة بينه و بين الإدارة، و ذلك بقصد كفالة حماية ما يدعيه من حق اعتدي عليه أو لإعادة الحال إلى ما كانت عليه أو التعويض عنه[5].

من جهة أخرى يرى الأستاذ "بعلي محمد الصغير" أن الدعوى الإدارية هي الوسيلة أو المكنة التي يخولها القانون للشخص في اللجوء إلى القضاء الإداري للمطالبة بحقوق مستها تصرفات و أعمال الإدارة و أضرت بها[6].

و في تعريف آخر للدعوى الإدارية نجد أنها حق الشخص و الوسيلة القانونية في تحريك و استعمال سلطة القضاء المختص، و في نطاق مجموعة القواعد القانونية الشكلية و الإجرائية و الموضوعية المقررة للمطالبة بالاعتراف بحق أو المطالبة بحماية حق أو مصلحة جوهرية نتيجة الاعتداء على هذا

---

1 – مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام . فرع الإدارة و المالية . كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 . بن يوسف بن خدة .، 2008–2009، ص: 014.

2 – راغب وجدي، مبادئ الخصومة المدنية، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 1987، ص: 077.

3 – مالك عليان، مرجع سابق، ص: 014.

4 – نقلا عن: أحمد محمد شوقي، الأحكام الإجرائية للدعوى الإدارية، (بدون دار نشر)، مصر، 1988، ص: 055.

5 – شاكر بن علي بن عبد الرحمان الشهري، الدعوى الإدارية (معناها– خصائصها– أنواعها)، مجلة العدل، عدد:047 ، المملكة العربية السعودية، 2011 ص: 05.

6 – محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص: 0127.

الحق أو هذه المصلحة بفعل الأعمال الإدارية غير المشروعة و الضارة و المطالبة بإزالتها و إصلاح الأضرار الناجمة عنها[1].

و في محاولة منهما لتعريف الدعوى الضريبية، يرى الأستاذان « Paul Marie Gaudenet et Joël Molinier »أن الدعوى الضريبية هي عبارة عن تلك الطرق التي نظمها القانون للفصل في المنازعات الناجمة عن تطبيق قانون الضرائب على المكلف من قبل الإدارة الضريبية[2]، و نرى بخصوص هذا التعريف أن تطبيق القانون لا يحدث منازعات ضريبية بل سوء تطبيقة أو عدم تطبيق القانون هو الذي يؤدي بالمكلف بالضريبة المعني إلى مباشرة إجراءات المنازعة.

من خلال محاولات التعريف بالدعوى السالفة الذكر، بل و من خلال أغلب الدراسات و البحوث السابقة التي تناولت موضوع الدعوى الضريبية في جزئياتها لم تتوصل إلى تعريف واضح و دقيق للدعوى الضريبية، و إنما اكتفت كلها إما بتقديم تعريفات للدعوى القضائية بوجه عام، و إما الدعوى الإدارية بصفة عامة، في حين أن الدعوى الضريبية تتميز ببعض الخصوصيات التي لا تتميز بها باقي الدعاوى، و يلاحظ من خلال هذه التعاريف المختلفة أن أغلبها أشارت إلى أن الدعوى القضائية الإدارية هي حق شخصي في الالتجاء إلى القضاء، و القضاء هنا جاء بصيغة عامة لم تحدد فيه الجهة القضائية المختصة للنظر في الدعوى الإدارية، هل يكون القضاء العادي أم الإداري، هذا من جهة، و من جهة أخرى تبين أن أغلب التعاريف الفقهية المشار إليها أعلاه، حصرت الدعوى الإدارية لكونها تؤسس بقصد كفالة حماية ما يدعيه المدعي من حق اعتدي عليه أو التعويض عنه، لكن لم تتطرق للجوانب الإجرائية و الشكلية الواجب توافرها لقبول الدعوى الإدارية.

من خلال هذه التعاريف المتعددة للدعوى القضائية الإدارية يمكن الخروج بتعريف شامل يجمع كل الجوانب الأساسية للدعوى، و هو أن الدعوى الإدارية" هي تلك الإمكانية الممنوحة قانونا للشخص الطبيعي أو المعنوي للجوء إلى جهات القضاء الإداري المختصة إقليميا للمنازعة كطرف مدعي ضد جهة إدارية معينة، بهدف المرافعة وفق إجراءات قانونية خاصة للاعتراف قضائيا بحق له، أو حمايته بإزالة ضرر الإدارة أو التعويض عنه"، هذا بالنسبة للدعوى الإدارية بصفة عامة، أما عن الدعوى الضريبية، و في ظل شبه غياب تعريف الفقه أو القضاء الجزائري للدعوى الضريبية، و من خلال النصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها في مجال المنازعة الضريبية، يمكن القول بأن هذا

---

1 – عمار عوابدي، النظرية العامة للدعوى الإدارية في النظام القضائي الجزائري، مرجع سابق، ص : 023.

2 - Paul Marie Gaudenet et Joël Molinier, Finances publiques, Tome 02, Dalloz, Paris, 1980, p: 0314.

النوع من الدعاوى يتمثل في طلب يقدمه أحد أطراف الدعوى ضد الآخر[1] (أي المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية) بغية تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء أو تحصيل الضريبة أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي، و هذا في ظل التشريع الضريبي و الإجراءات القانونية المعمول بها.

تختلف الدعوى الإدارية –الضريبية– عن الدعوى المدنية و باقي الدعاوى الإدارية لاسيما من حيث أن:

– المراكز القانونية محددة على الدوام لأطراف الدعوى الضريبة أمام المحكمة الإدارية، حيث عادة ما تكون الجهة العامة (الإدارة الضريبية) كطرف "مدعى عليه" في الدعوى، و المكلف بالضريبة هو " المدعي".

– الدعوى الضريبية تتميز عن غيرها في أن الأولى تختص بنظرها جهة القضاء الإداري و البت فيها بعد إجراءات تحقيق خاصة.

– قبول الدعوى الضريبية مرتبط بشروط خاصة متعلقة فقط بمجال منازعات الوعاء الضريبي.

– مواضيع الدعاوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري تختلف عن باقي الدعاوى الإدارية و القضائية، ففي كل الحالات مواضيع الدعوى الضريبية تتعلق إما بمجال الوعاء الضريبي أو التحصيل الضريبي دون غيرهما من المواضيع.

الفرع الثاني:

أطراف الدعوى الضريبية

بعدما تطرقنا في الفرع الأول إلى الدعوى الضريبية كدعوى قضائية إدارية، و قمنا بتعريفها، و على اعتبار أن أشخاص الخصومة القضائية بصفة عامة تتمثل دائما في المدعي و المدعى عليه اللذان يسميان بالأطراف الأصلية لنشأة الخصومة، إضافة إلى كل شخص يتم إدخاله أو يتدخل من تلقاء نفسه في سير الخصومة القضائية، فإننا سنتناول من خلال هذا الفرع أطراف الدعوى الضريبية.

لعل من البديهي بأن دعاوى منازعات الوعاء الضريبي كغيرها من الدعاوى القضائية تتوفر على طرفان أساسيان، طرف مدعي و هو عادة المكلف بالضريبة، و طرف مدعى عليه، و هو مصالح الإدارة الجبائية.

أولا. المكلف بالضريبة كطرف مدعي في الدعوى الضريبية:

بمجرد صدور قانون المالية لسنة 2016، أصبح المكلف بالضريبة الطرف الوحيد الذي يحمل صفة المدعي في الخصومة الضريبية أمام القضاء الإداري، فهو في كل الحالات البادئ عن طريق

---

1 – تجدر الإشارة إلى أنه بمجرد صدور قانون المالية لسنة 2016، و بالنظر لامتيازات السلطة العامة التي تتميز بها إدارة الضرائب لضمان حقوق الخزينة العمومية، لم تصبح على الإطلاق إدارة الضرائب "كطرف مدعى" أمام المحكمة الإدارية و إنما المكلف بالضريبة في كل الحالات هو المدعي.

الطعن القضائي في القرارات الصادرة عن مصالح الإدارة الجبائية بعد استنفاذ جميع إجراءات الطعن الإداري المتمثلة في التظلم الأولي و الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن المختصة، باستثناء حالة المنازعة في مجال حقوق التسجيل الناتجة عن عملية مراقبة التقييمات للعقارات المبنية و غير المبنية، و التي فشلت فيها مساعي المصالحة المشار إليها ضمن أحكام المادة "38مكرر2" من قانون الإجراءات الجبائية[1]، و هي الحالة غير المعنية بالطعن أمام اللجان الإدارية للطعن النزاعي المختصة.

ينصرف لفظ "المكلف بالضريبة" بوجه عام إلى الشخص المطالب بتسديد الضرائب المستحقة، أي الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقع عليه التزام دفع الضريبة نتيجة ممارسة نشاط تجاري، صناعي، حرفي أو مهني أو نتيجة عمله بصفة عامة[2]، و من خلال استقراء قوانين الضرائب المعمول بها في التشريع الجزائري نخلص إلى وجود نوعين من الأشخاص الخاضعين للضريبة هما " الأشخاص الطبيعيين" و "الأشخاص المعنويين".

01. المكلف "المدعي" في الدعوى الضريبية شخص طبيعي:

كل إنسان في القانون يعتبر شخصا طبيعيا، و هي صفة واقعية و قانونية تلحق بأي إنسان بغض النظر عن كونه كبيرا أو صغيرا، مميزا أو غير مميزا، عاقلا أم قاصرا أو مجنونا، ذكرا كان أم أنثى، و تعطي الشخصية الطبيعية لصاحبها القدرة على اكتساب الحقوق و ترتيب الالتزامات، و بعض الأشخاص تكون أهليتهم شاملة لمباشرة التصرفات القانونية و اكتساب الحقوق و ترتيب الالتزامات، و تبدأ الشخصية بالحياة وتنتهي بالوفاة، و في بعض الحالات تنتهي بقرار حكمي، و مجمل الاعتبارات المتقدمة عن الشخص الطبيعي هي في الحقيقة أبرز ما يعول عليه لاستجداء الأوضاع المتعلقة بالشخص الطبيعي في وجهة نظر المتخصصين في مجال الضرائب[3].

من خلال أحكام القانون المدني و قواعد القانون التجاري، تحدد الأهلية و يعتبر الشخص الطبيعي مكلفا بالضريبة إما بصفة مستقلة لكونه يدير مؤسسة خاصة[4]، أو يخضع للضريبة بوصفه تابعا للغير، كإن يكون عاملا لدى الغير و تقتطع الضريبة من المنبع مثل الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأجور و المرتبات.

هناك حالات ينشأ فيها الالتزام الضريبي في ذمة شخص طبيعي حتى في حالة نقص الأهلية أو انعدامها، حيث تتصرف مهمة التصريح الضريبي و مباشرة الإجراءات اللازمة أمام مصالح الإدارة

---

1 – المادة "38 مكرر2" من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2011.

2 – رابح رتيب بسطا، مرجع سابق، ص: 010.

3 – مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي، دار المعارف الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص: 0144.

4 – بالنسبة للمؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات مسؤولية محدودة المشار إليها ضمن أحكام المادة "564" من القانون التجاري، لا تعتبر شخص طبيعي و إنما شخص معنوي رغم أن قانونها الأساسي لا يتضمن شركاء.

الجبائية إلى من ينوب عن الشخص الطبيعي ناقص الأهلية كالولي أو الوصي أو القيم، و في هذه الحالة يجب أن يتم فرض الضريبة باسم من ينوب عنه قانونا، بل حتى حالة إشهار إفلاس المكلف بالضريبة، فإنه وفق القواعد العامة فإن فرض الضريبة المستحقة عليه من تاريخ إشهار الإفلاس يتم في مواجهة وكيل التفليسة "السنديك"[1]، أما في حالة وفاة المكلف بالضريبة فإن الضريبة المستحقة على المورث حتى تاريخ وفاته تفرض باسمه، و تتخذ الإجراءات من طرف مصالح الإدارة الجبائية بعد الوفاة في مواجهة الورثة مجتمعين أو كل واحد على حدى حسب كل ما تتطلبه كل حالة، و تعتبر الضريبة في هذه الحالة دينا على التركة وفق القاعدة الشهيرة "أنه لا تركة إلا بعد سداد الديون[2].

لقد تضمنت العديد من النصوص القانونية و التنظيمية في مجال الجباية منح الأشخاص الطبيعيين كمكلفين بالضريبة العديد من الإمتيازات و التسهيلات و التخفيضات الضريبية نذكر منها:

- تخفيضات للشخص الطبيعي المكلف بالضريبة في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي[3].
- تخفيضات و معدلات تمييزية في مجال الرسم على النشاط المهني[4].
- إعفاءات من الرسم العقاري للأشخاص الطبيعيين مالكي العقارات المبنية و غير المبنية[5].
- إعفاء بعض الأشخاص الطبيعيين في مجال الضريبة على الأملاك[6].
- إعفاء بعض الأشخاص الطبيعيين المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة[7].
- تسهيلات في مجال تسديد الديون الجبائية، مثل التخفيض المشروط، الدفع عن طريق الأقساط، إعادة جدولة الديون الجبائية، تطهير الديون الجبائية[8].

---

1 – مالك عليان، مرجع سابق، ص: 025.

2 – تجدر الإشارة إلى أنه بموجب أحكام المادة "08" من قانون المالية لسنة 2016 المعدلة للمادة "388" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، لم تصبح إدارة الضرائب دائن ممتاز في كل الحالات.

3 – المادة "21" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4 – المادة "21" من نفس القانون.

5 – المواد "250، 251، 252، 253، 261ه " من نفس القانون.

6 – المادة "281" من نفس القانون.

7 – المادة "282 مكرر6" من نفس القانون.

8 – المواد: "18 و 19" من قانون المالية لسنة 2013، المادة "51" من قانون المالية لسنة 2015، المادتين "60 و 90" من قانون المالية لسنة 2017.

– إعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأجور و المرتبات لبعض الفئات الهشة و ذوي الدخل المحدود من الأشخاص الطبيعيين، و هذا طبقا لأحكام المادة "68" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[1].

تجدر الإشارة إلى أن المديرية العامة تحدد رقم التعريف الجبائي للأشخاص الطبيعيين بمناسبة :

– الإحصاء السنوي للمكلفين بالضريبة و النشاطات و الأملاك العقارية المبنية و غير المبنية المشار إليها ضمن أحكام المادة "191 مكرر" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[2].

– التصريح بالوجود المقدم من قبل المكلف بالضريبة عند بداية النشاط و الوثائق الإدارية المرفقة به[3].

– التصريح بالميراث[4].

بالنسبة للأشخاص الطبيعيين المولودين بالجزائر يتم تعريفهم كمكلفين بالضريبة على أساس مستخرج من شهادة الميلاد مسلمة منذ أقل من ستة (06) أشهر من طرف بلدية الميلاد، أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين المولودين خارج الجزائر، الذين اكتسبوا أو استعادوا الجنسية الجزائرية على أساس العقد الذي يحل محل شهادة الميلاد المسلم منذ أقل من ستة (06) أشهر، و عند استحالة الحصول على مستخرج شهادة الميلاد للشخص، يثبت التعريف بنسخة مصادق على مطابقتها لأصل جواز السفر أو بطاقة التعريف أو بطاقة مقيم أجنبي[5].

نشير إلى أن المشرع الجزائري لا يزال في كثير من نصوص القوانين الجبائية يقر في تكوين بعض الملفات الإدارية بضرورة إدراج شهادة ميلاد مسلمة منذ أقل من ستة (06) أشهر من طرف بلدية الميلاد، في حين أن تعديلات كل من القانون رقم 14–08 و القانون رقم 17–03 التي طرأت على قانون الحالة المدنية[6]، و في إطار تبسيط الإجراءات و تقديم التسهيلات للمواطنين و مواكبة

---

1 – المادة "68" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المواد "08" من قانون المالية لسنة 1990، و "08" من قانون المالية لسنة 1998، و "06" من قانون المالية لسنة 2005، و "03" من قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

2 – المادة "191 مكرر" قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محدثة بموجب المادة "16" من قانون المالية لسنة 1996، و معدلة بموجب المادة "10" من قانون المالية لسنة 2006.

3 – المادة "183" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4 – المادة "171" من القانون المتعلق بالتسجيل.

5 – المادة "177" من قانون الإجراءات الجبائية.

6 – القانون رقم 14–08 المؤرخ في 09 أوت 2014 المعدل و المتمم للأمر رقم 70–20 المؤرخ في: 19 فيفري 1970 المتعلق بالحالة المدنية، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 049، الصادرة بتاريخ: 20 أوت 2014).

التطورات الدولية، أصبح لكل شخص إمكانية استصدار شهادة ميلاد من أي بلدية عبر الوطن، و حتى على مستوى السفارات الجزائرية خارج الوطن، و هو ما يعتبر بمثابة النقلة التي أخذت مجال الحالة المدنية في الجزائر من العهد التقليدي إلى عهد الإدارة الإلكترونية و رقمنة المرفق العام في مجال الحالة المدنية، و عليه كان على المشرع الجزائري إعادة النظر في العديد من مواد قوانين الضرائب، مثل المادتين "177" من قانون الإجراءات الجبائية، و "183" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و عليه، و باعتبار الشخص الطبيعي هو مكلف بالضريبة بمجرد ممارسة نشاط تجاري، مهني، حرفي أو فلاحي، أو حيازته لعقار مبني أو غير مبني بأي صيغة قانونية، فإنه يمكن أن يكون طرفا في نزاع ضريبي محتمل.

02. المكلف "المدعي" في الدعوى الضريبية شخص معنوي:

إن المبالغ المحصلة كضرائب و رسوم عن نشاطات الأشخاص المعنوية المقامة بالجزائر، سواء الوطنية أو الأجنبية تشكل أكبر نسبة من الحصيلة الضريبية في الجزائر[1]، رغم أن عدد الأشخاص المعنوية المكلفة بالضريبة أقل بكثير من عدد الأشخاص الطبيعيين المكلفين بالضريبة.

باعتبار ممارسة الأشخاص الاعتبارية للعديد من النشاطات التجارية و المهنية بالجزائر، فهي مكلفة بتسديد الضرائب و الرسوم المستحقة، و تخضع لمختلف النصوص القانونية و التنظيمية الجبائية المعمول بها التي يخضع لها الشخص الطبيعي كذلك، باستثناء الشركات الأجنبية العاملة بالجزائر و التي أبرمت بشأنها إتفاقيات في المجال الجبائي في إطار تجسيد مبدأ المعاملة بالمثل.

طبقا لأحكام المادة "177 فقرة 02" من قانون الإجراءات الجبائية[2]، يتم التعريف الجبائي للأشخاص المعنويين الذين يوجد مقرهم بالجزائر على أساس النسخة الأصلية أو الصورة المصادق على مطابقتها لأصل عقد التأسيس الخاضع لإجراءات التسجيل و كذا رقم التسجيل إذا كانت مقيدة في السجل المركزي التجاري، أما عن الأشخاص المعنويين الذين لا يوجد مقرهم بالجزائر يتم تعريفهم على أساس نفس الوثائق المصادق عليها من طرف العون الدبلوماسي أو القنصلي الذي يمثل الجزائر في مكان المقر.

=- القانون رقم 17-03 المؤرخ في 10 جانفي 2017 المعدل و المتمم للأمر رقم 70-20 المؤرخ في 19 فيفري 1970 المتعلق بالحالة المدنية، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 02، الصادرة بتاريخ: 11 جانفي 2017).

1 - Rapport Annuel sur la gestion de l'assiette fiscale et du recouvrement 2017, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des Operations Fiscales et du Recouvrement, Algérie, Mars 2018.

2 - المادة "177" من قانون الإجراءات الجبائية محدثة بموجب المادة "41" من قانون المالية لسنة 2006.

لقد حددت المادة "49" من الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني المعدل و المتمم[1]، حددت الأشخاص الاعتبارية، و هي:

- الدولة، الولاية و البلدية.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- الشركات المدنية و التجارية.
- الجمعيات و المؤسسات.
- الوقف.
- كل مجموعة من أشخاص و أموال يمنحها القانون شخصية قانونية.

بالنسبة للدولة لا تعتبر من بين الأشخاص الخاضعين للضريبة و لا يقع الإلتزام الضريبي على عاتقها، على اعتبار أنها الجهة التي فرضت الضريبة و ستؤدى إلى ميزانيتها، و بالرجوع إلى التشريع الجبائي الجزائري لا نجد أي نص يخضع الدولة للضريبة، بحكم أن هذه الفكرة لا تحتاج إلى نص قانوني يقرر عدم خضوع الدولة للضريبة، باعتبار أن ذلك أصل عام يتفق و فكرة الضريبة ذاتها من حيث أنها التزام بأداء مبلغ معين إلى الدولة[2].

بالنسبة للمؤسسات العامة تخضع لنصوص القوانين الجبائية المعمول بها سواء من حيث الإخضاع أو الإعفاء الضريبي، أما الهيئات العامة المشار إليها من خلال نص المادة "49" من القانون المدني المتمثلة في الولاية، البلدية و المؤسسات العمومية الإدارية الأخرى المستقلة و الجمعيات، الأصل أنها لا تخضع للضريبة غير أنه إذا أنجزت مشاريع لممارسة أنشطة تجارية مربحة فإنها تخضع للنصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها في مجال الإخضاع الضريبي.

بالنسبة للشركات يحدد طابعها التجاري بحسب شكلها أو موضوعها[3]، و بحكم أن هدفها في كل الحالات هو تحقيق الربح، فهي تعتبر من بين الأشخاص المعنويين المكلفين بالضريبة، أقر لهم المشرع الجزائري التزامات جبائية كما منحهم امتيازات و تسهيلات ضريبية، و بالتالي يمكن أن تكون طرفا في الدعوى الضريبية في حال وقوع منازعة ضريبية.

---

1 – المادة "49" من القانون المدني معدلة و متممة بموجب المادة "21" من القانون رقم 05-10 المؤرخ في 20 جوان 2005، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 44، الصادرة بتاريخ: 26 جوان 2005).

2 – مالك عليان، مرجع سابق، ص: 027، نقلا عن: حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1956، ص: 074.

3 – المادة"544" من الأمر رقم 75-59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم.

و من بين الحالات التي منحها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، تضمنتها المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية[1]، و هي:

- إن قرارات الرفض الكلي أو القبول الجزئي للشكاوى الضريبية الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب، التي لا ترضي المكلفين بالضريبة المعنيين بها، يمكنها أن تكون محل دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا.

- إن القرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب بناء على آراء اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن أن تكون محل دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا.

- يمكن لكل مكلف الضريبة مشتك لم يتسلم قرار صادر عن إدارة الضرائب في الآجال المنصوص عليها في المادة "76 فقرة 2" من قانون الإجراءات الجبائية أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال الأربعة (04) أشهر التي تلي الأجل المذكور آنفا، و هو ما سنتناوله من خلال المطلب اللاحق.

- يمكن للمكلف بالضريبة في حال غياب قرار صادر عن مصالح الإدارة الجبائية في الآجال المنصوص عليها في القانون بشأن اعتراضه على عملية التحصيل الجبري أو إجراءات المتابعة من أجل التحصيل، يمكنه أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا طبقا لأحكام المادتين "153 مكرر" و "153 مكرر1" من قانون الإجراءات الجبائية[2]، علما أن هذه الإمكانية في رفع الدعوى تدخل ضمن إجراءات منازعات التحصيل الضريبي و ليس منازعات الوعاء الضريبي موضوع هذا البحث.

- في حالة عدم استلام قرار إدارة الضرائب من قبل مديرية كبريات المؤسسات أو مديرية الضرائب للولاية بشأن طلبه المتعلق باسترداد الأشياء المحجوزة من أجل تسديد الديون الجبائية المستحقة في

---

1 – المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد "59" من قانون المالية لسنة 2003، و "51" من قانون المالية لسنة 2007، و "27" من قانون المالية لسنة 2008، و "47" من قانون المالية لسنة 2011، و "52" من قانون المالية لسنة 2018.

2 – المادة "153 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية محدثة بموجب المادة "50" من قانون المالية لسنة 2011، و معدلة بموجب المادتين "58" من قانون المالية لسنة 2017 و "20" من قانون المالية لسنة 2019.

– المادة "153 مكرر1" من قانون الإجراءات الجبائية محدثة بموجب المادة "51" من قانون المالية لسنة 2011، و معدلة بموجب المادتين "59" من قانون المالية لسنة 2017 و "21" من قانون المالية لسنة 2019.

الآجال المنصوص عليها قانونا، يمكن للمكلف بالضريبة المعني رفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية طبقا لأحكام المادة "154" من قانون الإجراءات الجبائية[1].

- طبقا لأحكام المادة "173" من قانون الإجراءات الجبائية[2]، فإن المكلفين بالضريبة المشار إليهم في المادة "160" من نفس القانون[3]، الذين لم يرضون بالقرار الصادر عن مدير كبريات المؤسسات بشأن شكاويهم الضريبية يمكنهم رفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية.

ثانيا. الإدارة الجبائية كطرف مدعى عليه في دعوى منازعات الوعاء الضريبي:

قبل صدور المادة "27" من قانون المالية لسنة 2016، و التي أحدثت تشكيلات تقنية جديدة للجان الطعن النزاعي في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال، و بالنظر للطبيعة القانونية للآراء التي أصبحت تصدرها هذه اللجان، و على اعتبار سلطة التنفيذ المباشر الذي تمتاز بها إدارة الضرائب، تبين أن هذه الأخيرة في كل الحالات تشكل طرفا "مدعى عليه" في حالة وجود دعوى في مجال منازعات الوعاء الضريبي.

الملاحظ من خلال صدور قانون المالية في الجريدة الرسمية أنه تم منح رخصة لإدارة الضرائب من أجل مواصلة تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الضرائب غير المباشرة و الضرائب المختلفة، و كذا كل المداخيل و الحواصل الأخرى لصالح الدولة طبقا للقوانين و النصوص التطبيقية الجاري العمل بها عند تاريخ صدور قانون المالية[4]، و باعتبار الدولة هي الشخص الدائن بالضريبة، و هي فرع من فروع الإدارة العامة، و تباشر نفس الوظائف الإدارية الرئيسية من تخطيط، تنظيم، توجيه و رقابة، و بمراعاة أسس الإدارة العلمية لتحقيق أهداف السياسة الضريبية، و وفقا للأسس القانونية و المالية يتم تنظيم الإدارة الضريبية، حيث يتم هذا التنظيم وفقا لمبدأ مركزية التوجيه و لا مركزية التنفيذ[5]، حيث تتولى مثلا المديرية العامة للضرائب وظائف التخطيط، التوجيه و المراقبة، بينما تتولى المصالح المحلية للإدارة الجبائية متمثلة المصالح الداخلية و الخارجية للمديرية الولائية للضرائب وظيفة تنفيذ وعاء و تحصيل الضريبة و كل عمليات المراقبة و المنازعة و المتابعة المتعلقة بها.

---

1 – المادة "154 " من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "52" من قانون المالية لسنة 2011

2 – المادة "173" من قانون الإجراءات الجبائية محدثة بموجب المادة "60" من قانون المالية لسنة 2003، و معدلة بموجب المواد "53" من قانون المالية لسنة 2007، و "38" من قانون المالية لسنة 2008، و "57" من قانون المالية لسنة 2011، و "19" من قانون المالية لسنة 2013، و "63" من قانون المالية لسنة 2017.

3 – المادة "160" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "55" من قانون المالية لسنة 2018.

4 – انظر المادة الأولى من كل قانون مالية سنوي صادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

5 – مالك عليان، مرجع سابق، ص: 032.

في إطار تقريب الإدارة من المكلف بالضريبة، و نتيجة تأثر مصالح الإدارة الجبائية بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر في السنوات الأخيرة، باعتبارها طرف هام في القطاع المالي، و حرصا منها على التكيف مع عالم يتطور بشكل مستمر، وجدت الإدارة نفسها مطالبة بوضع إستراتيجية لعصرنة هياكلها، ترمي هذه الإستراتيجية الجديدة للعصرنة الهادفة لكسب رضا المكلف بالضريبة و الإستجابة بشكل أفضل لتطلعات المكلفين بالضريبة لإقامة سياسة تطوعية و إسهامية من خلال إعادة تعريف طرق العمل و الإجراءات بغية تبسيطها و توحيدها[1].

لقد مرت الإدارة الجبائيةبعدة إصلاحات هيكلية كان آخرها القرار الوزاري المشترك الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية لهاته الأخيرة و صلاحياتها[2]، حيث شرع في إطار تحديث الإدارة الجبائية الانتقال من نمط إداري أفقي (الترقيم الجبائي، التحصيل، المراقبة، المنازعات، ...) نحو نمط إداري عمودي حسب أصناف المكلفين بالضريبة[3]، و ذلك بإنشاء كل من "مديرية كبريات المؤسسات" كهيئة ذات اختصاص وطني تابعة مباشرة للمديرية العامة للضرائب، و"مراكز الضرائب" و " المراكز الجوارية للضرائب" كهيئات ذات اختصاص محلي تحت وصاية المديريات الولائية للضرائب.

01. مديرية كبريات المؤسسات كطرف مدعى عليه في دعوى منازعات الوعاء الضريبي:

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي (02-303) المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي (05-494) المؤرخ في 26 ديسمبر 2005، و لها مجموعة صلاحيات على المستوى الوطني، لاسيما المتعلقة بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العاملة في القطاع البترولي، و كذا الشركات غير المقيمة و الخاضعة للقانون الجزائري، و مكلفة بتسيير كل المهام المتعلقة بالملف الجبائي (الوعاء، التحصيل، الرقابة و المنازعات).

تتشكل مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى قباضة و مصلحة للاستقبال و إعلام المكلفين بالضريبة من خمس (05) مديريات فرعية تتمثل في:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات[4]؛
- المديرية الفرعية للتسيير[5]؛

---

1 - A. RAOUYA- Directeur Général des Impôts-, Direction des Grandes Entreprises, Bulletin d'information n°075/2014, Ministère des Finances, D.G.I, D.R.P.C, Algérie, 2014, p: 01.

2 – القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 20 الصادرة بتاريخ: 29 مارس 2009).

3 – قاسمي مريم، إصلاح هياكل الإدارة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، فرع الدولة و المؤسسات، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2013-2014، ص: 043.

4 –المواد من "03 إلى 06" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، مرجع سابق.

5 – المواد من "07 إلى 10" من نفس القرار الوزاري المشترك.

- المديرية الفرعية للرقابة و البطاقيات[1]؛
- المديرية الفرعية للوسائل[2]؛
- المديرية الفرعية للمنازعات[3]؛

و باعتبار مديرية كبريات المؤسسات يمكن أن تكون طرفا في دعاوى الوعاء الضريبي أما القضاء الإداري في حالة حدوث منازعة مع أحد مكلفي اختصاص تسييرها، فقد كلفت "المديرية الفرعية للمنازعات" بمتابعة كل إجراءات المنازعة ابتداء من فحص الشكاوى و الطعون الخاضعة لاختصاصها و دراستها، كما أنها مكلفة كذلك بتحضير الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة، مع فحص هذه الملفات و متابعتها، مع تبليغ كل قرارات البت في المنازعة و الأمر بصرفها، و تتكون المديرية الفرعية للمنازعات من حسب المواد من "14 إلى 17" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 من ثلاثة (03) مكاتب:

أ. **مكتب الشكاوى:** و يكلف لاسيما بمعالجة الشكاوى التي تقدمها المؤسسات و المتعلقة بالوعاء و المراقبة و لتحصيل، و يضم هذا المكتب مصلحتين(02) هما:

- مصلحة منازعات الوعاء و التحصيل؛
- مصلحة منازعات مراجعات المحاسبة؛

ب. **مكتب لجان الطعن و المنازعات القضائية،** و يكلف لاسيما بما يلي:

- التكفل بالطلبات المقدمة للجان الطعن المركزية؛
- التكفل بطلبات القبول كعديمة القيمة لمبلغ الضرائب و الرسوم التي يرى أنه يستحيل تحصيلها، و تلك التي ينبغي قبول إعفاء المسؤولية عنها أو في إرجاء الدفع؛
- متابعة المنازعات أمام الجهات القضائية الإدارية و الجزائية؛

يضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما:

- مصلحة لجان الطعن؛
- مصلحة المنازعات القضائية؛

ج. **مكتب التبليغ و الأمر بالدفع:** و يكلف لاسيما بما يلي:

- إعداد و إرسال الإشعارات بتبليغ القرارات المتخذة في مجال الطعن النزاعي أو الإعفائي و القيام بإجراءات الأمر بالدفع لأحكام القرارات القضائية المتخذة و إعداد الإحصائيات عن كل ذلك، و يضم المكتب مصلحتين (02):

- مصلحة التبليغات؛

---

1 – المواد من "11 إلى 13" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، مرجع سابق.

2 – المواد من "18 إلى 21" من نفس القرار الوزاري المشترك.

3 – المواد من "14 إلى 17" من نفس القرار الوزاري المشترك.

– مصلحة الأمر بالدفع و الإحصائيات؛

02. المديرية الولائية للضرائب كطرف مدعى عليه في دعوى منازعات الوعاء الضريبي:

في إطار تقريب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة، و بالإضافة إلى مديرية كبريات المؤسسات تم إحداث ما يسمى بـ"مراكز الضرائب" و "المراكز الجوارية للضرائب"، و التي أعطيت لها عدة صلاحيات في مجال تسيير الملفات الجبائية كما كان معمول به سابقا فيما يسمى بمفتشيات الضرائب، و قد أصبحت هذه المراكز تختص بالبت في الشكاوى الضريبية الواردة إليها من خلال مصالحها الرئيسية المكلفة بالمنازعات[1].

من خلال المادة "82 فقرة1" من قانون الإجراءات الجبائية[2] نص المشرع على أن القرارات الصادرة عن المدير الولائي، رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب، و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع و التي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، و كذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص[3]، يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية، مما يتبادر إلى الذهن أنه إضافة إلى المدير الولائي للضرائب، يمكن أن يكون لكل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب حق التقاضي، و كل منهما يمكن أن يكون طرفا في الدعوى الضريبية، لكن في الواقع أن مهام هذه المراكز في مجال منازعات الوعاء الضريبي لا تتعدى المرحلة الإدارية، حيث لا يمنح لها حق التقاضي أو الصفة في مباشرة الإجراءات القضائية، ليبقى هذا الاختصاص معقود لمديرية الضرائب ممثلة في مديرها الولائي.

هذا ما نستشفه من خلال نفس المادة (المادة "82 فقرة1") من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن الدعوى الضريبية ترفع أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المشار إليها في المادة "76 فقرة2" من قانون الإجراءات الجبائية، مما يعني أن مدير الضرائب هو من يصدر باسمه القرار النهائي بشأن التظلم الإداري، و بالتالي هو المدعى عليه الوحيد في الدعوى الضريبية.

---

1 – القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، مرجع سابق.

2 – المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد "59" من قانون المالية لسنة 2003، و "51" من قانون المالية لسنة 2007، و "27" من قانون المالية لسنة 2008، و "47" من قانون المالية لسنة 2011، و "52" من قانون المالية لسنة 2018.

3 – المادة "95 –1" من قانون الإجراءات الجبائية.

و من استقراء المادة "91" من قانون الإجراءات الجبائية كذلك، نلاحظ أن المشرع الجزائري حصر حق الاستئناف أمام مجلس الدولة لمدير كبريات المؤسسات و المدير الولائي للضرائب فقط، و هو ما يعني أن لهؤلاء فقط الحق في مباشرة الدعوى أمام المحكمة الإدارية كدرجة أولى للتقاضي[1].

و في ظل تضارب آراء الباحثين بين إمكانية منح صفة التقاضي لكل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب، و من استقراء المادتين "143" و "145" من قانون الإجراءات الجبائية اللتان تقران بأن الوزير المكلف بالمالية، هو من يدخل الجداول الضريبة حيز التنفيذ عن طريق سندات تحصيل قانونية، كما يمكن أن يفوض هذه المهمة إلى ممثله، و هو المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، نرى أنه في كل الحالات يبقى هاذين الأخيرين (مدير كبريات المؤسسات و المدير الولائي للضرائب)، هما فقط ممثلا الإدارة الجبائية كل حسب اختصاصه أمام الجهات القضائية الإدارية، و الواقع العملي كذلك يفرض هذا المنطق القانوني رغم أننا لم نجد في كل الأحكام و القرارات القضائية المطلع عليها إلا "المدير الولائي للضرائب" في أغلب الحالات كطرف في الدعاوى الضريبية، حيث يتم إعداد و تكوين الملفات و متابعة القضايا الضريبية أمام كل من المحكمة الإدارية و مجلس الدولة من طرف "مكتب المنازعات القضائية" على مستوى المديرية الفرعية للمنازعات[2]، و في حالات قليلة أخرى نجد مدير كبريات المؤسسات كما سبق الإشارة إليه في بداية هذا الفرع، دون وجود قضايا فيها ممثلا آخر لمصالح الإدارة الجبائية كرئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب.

تجدر الإشارة إلى أنه باعتبار الوزير المكلف بالمالية يمثل سلطة الوصاية على مصالح الإدارة الجبائية في الجزائر، و على اعتبار أنه يمكن تطبيق القواعد العامة[3]، يمكن أن يكون هذا الوزير طرفا في الدعوى في أي قضية من قضايا منازعات الوعاء الضريبي[4] بالنظر لاختصاصه الأصيل، و هي الحالة التي لم نصادفها في فترة بحثنا.

---

1 – المادة "91" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: " يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية، في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على اختلاف أنواعها، و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب، ....".

2 – المادة "72" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، مرجع سابق.

3 – يقصد بالقواعد العامة "أحكام القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية"، أما القواعد الخاصة في هذه الحالة تتمثل في كل من قانون الإجراءات الجبائية و القوانين الضريبية الأخرى.

4 – مالك عليان، مرجع سابق، ص: 034.

الفرع الثالث:

الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية و مسألة الإختصاص

قبل التطرق لسير إجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام الجهات القضائية، يكون من الضروري مناقشة لمن يعود اختصاص الفصل فيها، ثم النظر في تكييف كل من الفقه و القضاء للدعوى الضريبية، و ذلك كما يلي:

أولا: اختصاص الفصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر.

01. الاختصاص النوعي للفصل في الدعاوى الضريبية.
02. الاختصاص الإقليمي للفصل في الدعاوى الضريبية.

ثانيا: تكييف الدعوى الضريبية.

01. تكييف الفقه للدعوى الضريبية.
02. تكييف القضاء للدعوى الضريبية في الجزائر.

أولا: اختصاص الفصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر.

تستمد طبيعة المنازعة الضريبية من طبيعة القانون الجبائي و ما تتميز به نصوصه من ذاتية خاصة تميزه بها عن القوانين الأخرى، ففي مثل هذه المنازعات الكل يأخذ و يستمد صلاحياته من القانون الجبائي المعمول به، و ليس من القانون العام مثل المنازعات الأخرى، فحصر الوعاء الضريبي و فرض مختلف الضرائب و الرسوم من قبل مصالح الإدارة الجبائية المختصة مقيد بنصوص القانون الضريبي و الإجراءات المحددة قانونا، و القاضي عند نظره في الدعوى الضريبية مصدر سلطاته نصوص القانون الجبائي، بل حتى المكلف بالضريبة يعرف حقوقه و التزاماته الجبائية من خلال هذا القانون، و يسترشد به لتقديم تظلماته الأولية، طعنه أمام اللجان الإدارية المختصة، و رفع دعواه أمام الجهات القضائية.

و عليه، فإن العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية هي علاقة قانونية تنظيمية تستند إلى نصوص و أحكام القانون الجبائي، و ليست علاقة دائن و مدين كما هو في الحقوق الشخصية[1]، كما تشكل الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار هذه النصوص أحد مقومات النظام الضريبي، إضافة إلى الإدارة التنفيذية التي تتولى تنفيذ و إصدار التعليمات لتنفيذه، و جهاز قضائي يتولى الفصل في النزاعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين و الإدارة الضريبية.

بالنسبة لتحديد القضاء المختص للفصل في دعاوى الوعاء الضريبي فقد اختلفت الآراء الفقهية و اتجاهات القوانين المقارنة، فهناك من أسند ولاية الفصل في ذلك إلى القضاء العادي على أساس أن

---

1 – رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الإتفاقيات الدولية –دراسة مقارنة –، دار النهضة العربية للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 2006، ص: 0124.

القضاء العادي يحقق ضمانات للمكلفين بأداء الضريبة لا يوفرها لهم القضاء الإداري الذي يسعى دوما إلى الدفاع عن مصالح الخزينة العمومية، بينما أسندت بعض القوانين الأخرى ولاية الفصل في منازعات الوعاء الضريبي إلى القضاء الإداري، على اعتبار أن الضريبة يتم تحديدها بموجب قرارات إدارية تتخذها الجهة الحكومية المختصة بتقدير و تحصيل الضريبة[1]، بينما يرى بعض الفقهاء أنه يجب أن تختص بهذا النوع من المنازعات محاكم ضريبية مستقلة عن كل من القضاء العادي و القضاء الإداري، على أساس أن الطبيعة الفنية التي يتميز بها القانون الجبائي تتطلب إسناد هذا النوع من النزاع إلى قضاة متخصصون و مؤهلون لتوحيد المبادئ القانونية المتعلقة بتفسير و تطبيق نصوص التشريع الضريبي الذي يقوم على قواعد تختلف عن تلك التي يقوم عليها كل من القانون الخاص و القانون العام[2].

وعليه، فإن تحديد الجهة القضائية المختصة بالفصل في منازعات الوعاء الضريبي أمر بالغ الأهمية نظرا لكون هذه المنازعات تمس حقوق الخزينة العمومية من جهة، و مصالح المكلفين بتسديد الضريبة من جهة أخرى، و على أساس اعتبار المنازعة الضريبية فرع من فروع المنازعات الإدارية بصفة عامة، هناك من التشريعات في العالم من أرجعت الاختصاص بالفصل فيها للقضاء الإداري، و من بينها التشريع الجزائري كما سنرى لاحقا، و من التشريعات من وزع هذا الاختصاص بين القضاء الإداري و القضاء العادي مثل المشرع الفرنسي و حتى المشرع الجزائري سابقا، و من التشريعات من أحال الاختصاص في ذلك إلى جهات قضائية متخصصة يرأسها قضاة متخصصون يقومون بالفصل في هذا النوع من النزاعات مثل محاكم استئناف قضايا الدخل بالأردن[3].

بالنسبة للمشرع الجبائي الفرنسي، يرى بأن المنازعة الجبائية ذات طبيعة خاصة، حيث اعتبر أن القرارات المنفصلة الصادرة عن مصالح الإدارة الجبائية تخضع لرقابة القاضي الإداري، أما تلك القرارات الصادرة عنها بخصوص وعاء الضريبة و تحصيلها، و بالنظر لإتباع المشرع الفرنسي منذ سنة 1970 مبدأ ثنائية القضاء الضريبي، فإن المشرع الفرنسي خص المنازعات المتعلقة بها بإجراءات خاصة، حيث تؤول المنازعات المرتبطة بالضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال إلى رقابة القضاء الإداري، بينما عهد إلى محاكم القضاء العادي بالفصل في دعاوى الضرائب غير المباشرة باعتبارها ترتبط في معظم الحالات بجرائم تهرب[4]، كما كانت تختص هذه المحاكم الأخيرة خلال الفترة

---

1 – بدايرية يحي، مرجع سابق، ص: 022.

2 – محمد زكريا، المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، بدون سنة نشر، ص:0219.

3 – المحاميد موفق سمور علي، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، الدار العلمية الدولية و مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان، الأردن، دون سنة نشر، ص: 037.

4- Charles DEBBACH, Jean Claude RICCI, Op. cit, p : 0905.

من 1872 إلى سنة 1953 بالفصل كذلك في دعاوى الضريبة على إيرادات و رؤوس الأموال المنقولة باعتبار أنها كانت تحصل من قبل إدارة الضرائب غير المباشرة، لأن دعاوى ضرائب التسجيل و الدمغة ترتبط بصفة أساسية بعقود و تصرفات و مراكز قانونية يتعين تفسيرها وفقا لأحكام القانون الخاص، كما أن دعاوى الضرائب غير المباشرة بصفة عامة ترتبط في أغلب الحالات بجرائم التهرب الضريبي[1].

جدير بالذكر أنه للفصل في قضايا منازعات الوعاء الضريبي المعروضة على القضاء في أقصر مدة ممكنة، و لتجسيد مبدأ العدالة الضريبية و الوفرة المالية، فإن العديد من التشريعات الجبائية للدول تجعل اختصاص النظر في الدعاوى الضريبية إلى محاكم متخصصة و قضاة متخصصين مع النص على صفة الاستعجال لهذه القضايا، و هو ما سار عليه كل من التشريع الألماني، المكسيك، الأرجنتين، البرتغال، فنزويلا و الأردن، أما في انجلترا ذات النظام القضائي الموحد، فإن المحاكم العادية هي صاحبة الاختصاص للنظر في منازعات الوعاء الضريبي[2].

أما عن النزاع الضريبي أمام القضاء الجزائري عموما، نجد أن هناك نزاع ذو طابع جزائي –قمعي– من اختصاص الجهات القضائية العادية، يحركه مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي حسب الحالة، حسب نص المادة "104" من قانون الإجراءات الجبائية[3]، و هذا حفاظا على حقوق الخزينة العمومية في حالة حدوث بعض الممارسات التدليسية[4] أو حالات الغش الضريبي التي يمارسها المكلفين بالضريبة، و في الوجه المقابل نجد نزاع ذو طابع إداري من اختصاص الجهات القضائية الإدارية، و هذه الحالة الأخيرة عكس الحالة الأولى، حيث يحرك الدعوى المكلف بالضريبة في كل الحالات، سعيا منه لانتزاع حقوقه من الإدارة الجبائية عبر المسلك القضائي، كما تم التطرق إليه من خلال الفرع السابق من هذا المطلب، الأمر الذي يشكل ضمانة من الضمانات المقررة قانونا للمكلف بالضريبة، و باعتبار دراستنا تنصب على الشق الإداري، سنتناول المسائل المتعلقة بالاختصاص ضمن الوجه الثاني من النزاع الضريبي، أي النزاع ذو طابع إداري، سواء تعلق منها بالاختصاص النوعي أو الاختصاص الإقليمي.

---

1 – محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص: 0853.

2 – زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب، مكتبة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي، مصر، ص: 015.

3 – المادة "104" من قانون الإجراءات الجبائية ملغاة بموجب المادة "36" من قانون المالية لسنة 2008، و معاد إحداثها بموجب المادة "44" من قانون المالية لسنة 2012، و معدلة بموجب المادة "54" من قانون المالية لسنة 2018.

4 – حالات الأعمال التدليسية محصورة ضمن المادة "193 فقرة02" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و مشار إليها ضمن المواد: "303، 326، 327، و 407" من نفس القانون.

01. الاختصاص النوعي للفصل في الدعاوى الضريبية:

إن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية، و أهم ما يميز هذه الأخيرة هو اختلاف القوى المتقابلة فيها، فالإدارة تعتبر الطرف القوي مقارنة بالأفراد، و ذلك بالنظر للامتيازات التي خولها القانون إياها، لاسيما امتيازات السلطة العامة و التنفيذ الفوري لقراراتها التي تعتبر سندا قانونيا تنفيذيا في أغلب الأحوال يخول للإدارة اللجوء إلى كل الآليات و الوسائل الجبرية لتنفيذه.

و نظرا لاعتماد المشرع الجزائري على المعيار العضوي في تحديد المنازعة الإدارية، فكلما وجدت الإدارة طرفا في المنازعة بمفهوم المادة "800" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، كنا أمام منازعة إدارية، و عليه فإن منازعة الوعاء الضريبي تعتبر منازعة إدارية بطبيعتها، لأن طرفيها كما سبق الإشارة إليه في الفرع السابق من هذا المطلب هو المكلف بالضريبة من جهة و إدارة الضرائب ممثلة في مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي من جهة أخرى، و هي الحالة التي ينطبق عليها المعيار العضوي السالف الذكر.

بالنظر لخضوع منازعات الوعاء الضريبي إلى قواعد قانون الضرائب باعتباره فرع من فروع القانون العام، الذي يرتبط ارتباطا وثيقا بالقانون الإداري والذي ينظم بدوره العلاقة بين الدولة و الأفراد[1]، و بالتالي تخضع الدعوى الضريبية لرقابة القاضي الإداري، و هو ما تؤكده العديد من الأحكام القانونية الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و كذا النصوص الخاصة المتمثلة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون الإجراءات الجبائية.

طبقا لنص المادة "800" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، و باعتبار الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل كما سنتطرق إليه لاحقا، ينعقد الاختصاص للمحاكم الإدارية للفصل في هذه الدعاوى.

تجدر الإشارة إلى أنه بصدور قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2]، و الذي نتج عنه إلغاء الغرف الإدارية الجهوية، و بداية التنصيب التدريجي للمحاكم الإدارية بالولايات، و كذلك النص صراحة أنه من بين اختصاصات المحاكم الإدارية هو جميع دعاوى القضاء الكامل[3]، و بالتالي عدم الاقتصار على المنازعات المتعلقة بالمسؤولية المدنية للدولة، الولاية و البلدية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تهدف إلى طلب التعويض فقط مثلما كان سابقا، و عليه لم يعد هناك إشكال يطرح بخصوص الجهات القضائية المختصة للنظر في منازعات الوعاء الضريبي.

---

1 – خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2004، ص:0106.

2 – القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 21 الصادر بتاريخ: 23 أفريل 2008).

3 – المادة "801" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

جدير بالذكر أن من أهم الإصلاحات القضائية التي تضمنها القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، أنه خول من خلال أحكام المادة "801" منه للمحاكم الإدارية اختصاص النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة غير الممركزة على مستوى الولاية، و هذا بعدما اختلفت بشأنها الرؤى، حيث اعتبرها البعض هيئات مستقلة عن الولاية، و هناك من اعتبرها جزء من التنظيم الإداري للولاية[1]، كما تضمن نفس القانون على أن المحاكم الإدارية تختص بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة[2]، و هو ما تأكد كذلك من خلال قانون الإجراءات الجبائية[3]، و قد اعتبر الاختصاص النوعي و الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية من النظام العام[4]، بحيث يجوز إثارة الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أية مرحلة كانت عليها الدعوى، كما يجب إثارته تلقائيا من طرف القاضي[5].

إن المشرع الجزائري أسند اختصاص الفصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي إلى جهات القضاء الإداري ابتداء من المحكمة الإدارية كدرجة أولى للتقاضي، و هذا مهما كانت طبيعة الضرائب و الرسوم موضوع المنازعة تجسيدا لمبدأ وحدة الاختصاص بشأن الدعاوى الضريبية، في حين نرى خلاف ذلك على ضوء بعض التشريعات الأجنبية، حيث تم توزيع الاختصاص بشأن دعاوى منازعات الوعاء الضريبي بين جهات القضاء الإداري و القضاء العادي، على أساس ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة، و هو ما أخذ به التشريع الفرنسي[6]، و التشريع المصري و حتى التشريع البلجيكي[7].

02. الاختصاص الإقليمي للفصل في الدعاوى الضريبية:

وفقا لأحكام المادة "803" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[8]، فإن فكرة الاختصاص الإقليمي تتحدد وفقا لمضمون المادتين "37" و "38" من نفس القانون، حيث يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه، و إن لم يكن له موطن معروف، فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، و في حالة اختيار موطن يؤول

---

1 – عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة)، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص: 0116.

2 – المادة "801 – 03" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 – المادتين "82 و 173" من قانون الإجراءات الجبائية.

4 – المادة "807" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

5 – المادة "36" من نفس القانون.

6 - Jean Pierre casimir, Op.cit, p : 0345.

7 – محمد الخلاف، الأساليب البديلة لحل النزاعات الضريبية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، العدد: 01، سوريا، 2006، ص:012.

8 – المادة "803" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمادتين 37 و 38 من هذا القانون".

الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار[1]، كما نصت المادة "38" من نفس القانون على أنه في حالة تعدد المدعى عليهم، يؤول الإختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم.

خلافا للقاعدة العامة مضمون المادة "803" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإن الدعاوى في مادة الضرائب و الرسوم ترفع وجوبا أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم[2].

إن مكان فرض الضرائب أو الرسوم المشار إليه ضمن أحكام المادة "804" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية هو موقع مصالح الوعاء الضريبي في الجزائر، و المتمثل حصرا في "مديرية كبريات المؤسسات"، " مراكز الضرائب"، " المراكز الجوارية للضرائب"[3] أو "مفتشيات الضرائب"[4] بالنسبة للولايات التي لم تنصب فيها هذه المراكز، بالإضافة إلى مفتشيات التسجيل و الطابع و البطاقية و المواريث[5]، التي منحها التشريع الضريبي مهمة متابعة الوعاء الضريبي في مادتي التسجيل و الطابع.

بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية و على اعتبار قواعده خاصة في مجال المادة الضريبية، اكتفى المشرع بالنسبة للاختصاص الإقليمي للنظر في الدعاوى الضريبية بالإشارة فقط إلى المحكمة الإدارية[6]، و لم يحدد بدقة من هي المحكمة الإدارية المختصة، هل المحكمة الإدارية اختصاص موقع إدارة الضرائب مكان فرض الضريبة، اختصاص عنوان نشاط المكلف بالضريبة أو عنوان إقامته، و عليه يتطلب الرجوع إلى القواعد العامة التي تضمنها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

---

1 – المادة "37" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 – المادة "804 – 01" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 – مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب، محدثة بموجب المادة "02" من المرسوم التنفيذي رقم 06–327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2006/059 الصادرة بتاريخ: 24 سبتمبر 2006).

4 – مفتشيات الضرائب محدثة بموجب المادة "02" من المرسوم التنفيذي رقم 91–60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 1991/09 الصادرة بتاريخ: 12 شعبان 1411هـ)، ص: 0353.

5 – مفتشيات التسجيل و الطابع و البطاقية و المواريث محدثة بموجب:

القرار المؤرخ في 14 جويلية 1999، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 1999/54 الصادرة بتاريخ: 01 ربيع الثاني 1420هـ)، ص: 016.

6 – المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية.

تجدر الإشارة إلى أنه طبقا لأحكام المادتين "801 و 804 فقرة01" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و عملا بنص المادتين "82 و 173" من قانون الإجراءات الجبائية، و بالنظر للاختصاص الوطني الممنوح لمصالح مديرية كبريات المؤسسات المبني على معيار مالي بحت في تسيير الملفات الجبائية، بالإضافة إلى موقع مقرها[1]، فإن الاختصاص الإقليمي للنظر في دعاوى المكلفين بالضريبة ضد مصالح هذه الأخيرة (مديرية كبريات المؤسسات)، يؤول إلى المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة، باعتبارها المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة طبقا لأحكام المادة "804" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و هذا مهما كانت عناوين نشاطات المكلفين بالضريبة أو إقاماتهم عبر الوطن، و هو ما نراه إرهاق للمكلفين بالضريبة المعنيين بالدعاوى الضريبة من مختلف الولايات باستثناء العاصمة من جهة، الأمر الذي يتنافى كذلك مع فكرة تسهيل عمليات التقاضي و عصرنة العدالة، وتقريب جهاز القضاء من المتقاضين أو تحسين و تقريب الإدارة من المواطن بصفة عامة[2]، لاسيما في ظل عدم وجود إمكانية التقاضي عن بعد في القضاء الإداري حاليا[3]، و من جهة أخرى نرى أن هذه الحالة تشكل توزيع غير عادل للقضايا الجبائية بين المحاكم الإدارية، حيث يلاحظ أن كل الدعاوى الضريبية لمكلفي مديرية كبريات المؤسسات عبر الوطن هي من اختصاص المحكمة الإدارية بالعاصمة تطبيقا لنص المادة "804" السالفة الذكر، لاسيما و أن هذه المحكمة شأنها شأن كل المحاكم الإدارية عبر الوطن من حيث الهيكلة، التشكيلة و النصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها، لاسيما القانون المتعلق بالمحاكم الإدارية[4].

ثانيا. تكييف الدعوى الضريبية:

إن تصنيف منازعات الوعاء الضريبي من بين أهم دعاوى القضاء الإداري يحيلنا إلى ضرورة التعرف على نوع الدعاوى القضائية الذي تنتمي إليه الدعوى الضريبية، و عليه سنتطرق إلى كل من تكييف الفقه الأجنبي و الجزائري و نظرة القضاء للدعوى الضريبية.

---

1 – تقع مديرية كبريات المؤسسات بإقليم بلدية بن عكنون بالجزائر العاصمة.

2. غزلان سليمة، علاقة الإدارة بالمواطن في القانون الجزائري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص: 0206.

3 – أقر المشرع الجزائري أسلوب المحادثة المرئية أثناء الإجراءات القضائية في بعض حالات القضاء العادي، و هذا بقا لأحكام المواد "14، 15، و 16" من القانون رقم 15–03 المؤرخ في 01 فيفري 2015 المتعلق بعصرنة العدالة، (ج.ر عدد: 06 الصادرة بتاريخ: 10 فيفري 2015).

4 – القانون رقم 98–02، المؤرخ في 30 ماي 1998، المتعلق بالمحاكم الإدارية، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 1998/037 الصادرة بتاريخ: 01 جوان 1998)، ص: 08.

01. تكييف الفقه للدعوى الضريبية:

باعتبار الدعوى الضريبية دعوى إدارية، و بالنظر لاختلاف الأسس العلمية المعتمدة لتقسيم الدعوى الإدارية من قبل الفقهاء، و المتمثلة في التقسيم التقليدي الذي ظهر في أواخر القرن التاسع عشر، و الذي لاقى تأييدا كبيرا لعدد من مشاهير القانون العام القدامى و المحدثين، و الذي ركز على السلطات المقررة للقاضي الفاصل في الدعوى الإدارية، و قسم اختصاصات القضاء الإداري إلى أربعة أنواع رئيسية هي "قضاء الإلغاء"، "القضاء الكامل"، "قضاء التفسير" و "قضاء العقاب" المتعلق بالدعاوى الجزائية[1]، و نجد من بين معتنقي هذا التقسيم الفقيه « Laférière »؛ إضافة إلى تقسيم فقهي آخر أكثر حداثة و الذي قسم الدعوى الإدارية إلى قضاء موضوعي و قضاء شخصي، و يقوم على أساس طبيعة المنازعة المطروحة أمام القضاء، فهي منازعة تدخل في القضاء الموضوعي إذا كان طعن المدعي يرتكز على مخالفة قاعدة قانونية أو حدوث أضرار بحقوق نابعة من مركز قانوني عام و غير شخصي، بينما تندرج المنازعة داخل القضاء الشخصي إذا تعلقت بحقوق شخصية تكون مركز قانوني فردي و شخص للمدعي، و لقد تبنى هذا التقسيم غالبية أعلام الفقه الحديث أمثال: ديجي، هوريو Hauriou، جيز Jeze، بونار Bonard، فالين waline، إضافة إلى أوبي Auby و دراجو Drago.[2]

و هذا على اعتبار أنه يوجد في النظام القانوني و القضائي الجزائري الدعاوى القضائية الإدارية التالية[3]:

- دعوى تفسير القرارات الإدارية.
- دعاوى العقود الإدارية.
- دعوى الإلغاء.
- دعوى التعويض أو دعوى المسؤولية الإدارية.
- الدعاوى الانتخابية.
- الدعاوى الضريبية.

غير أن الأستاذ "أحمد محيو" يرى أنه سواء أخذنا بهذا التصنيف أو ذاك، هناك نوعان هامان من الدعاوى القضائية و هما "دعوى تجاوز السلطة"، و "دعوى القضاء الكامل"، تتميز كل منهما عن الأخرى من حيث الموضوع و من حيث سلطات القاضي[4].

---

1 – مصطفى أبو زيد فهمي، ماجد راغب الحلو، الدعاوى الإدارية، الدار الجامعة الجديدة، مصر، 2008، ص: 08.

2 – مالك عليان، مرجع سابق، ص: 081.

3 – عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القانوني الجزائري، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص: 0308.

4 – أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ترجمة فائز أنجق و بيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 152-153.

بالنظر لهذا الاختلاف الواضح بين الفقهاء في تقسيم الدعاوى الإدارية، و على اعتبار أن الدعاوى الضريبية تعتبر من أهم الدعاوى الإدارية، فقد لوحظ تباين بين الفقهاء في تكييفها.

في هذا الصدد نجد "الأستاذ عبد العزيز نويري" مستشار بمجلس الدولة الجزائري، يرى بأن القواعد المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي تنتمي إلى القضاء الكامل، فيحكمها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و كذا التشريع الضريبي الذي له طابع خاص و أولوية في التطبيق[1]، كما يرى " الأستاذ شيهوب مسعود" أن كل منازعات العقود و العمران و الضرائب تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل[2]، أما عن الفقه المغربي فقد زكى في معظمه هذا الاتجاه، و نذكر منهم "أمينة جبران"، "محمد السماحي" و "عبد القادر التعلاتي" و غيرهم.

في فرنسا أقر مجلس الدولة صراحة أن النزاع الضريبي ينتمي إلى القضاء الكامل، مؤكدا أن كل الدعاوى المرفوعة في المادة الضريبية تنتمي إلى دعاوى القضاء الكامل و هو ما تجسد كذالك في التشريع المصري.

02. تكييف القضاء للدعوى الضريبية:

إن اتصال الدعوى الضريبية بالقضاء الكامل يشكل ثابتا من ثوابت الاجتهاد القضائي بكثير من الدول، كما أن تكييف المنازعة الضريبية ضمن دعاوى القضاء الكامل يجد مبرره بالنظر إلى السلطات و الصلاحيات الواسعة للقاضي الإداري، فهو يفحص شرعية القرار الإداري كما يفعل قاضي الإلغاء، لكن يمكن أن يذهب أبعد من ذلك بالحكم بتعويضات مالية.

فعلى خلاف قاضي الإلغاء الذي ينحصر دوره في إلغاء القرار الإداري الفاصل في الشكوى الضريبية (التظلم المسبق)، أو الصادر بناء على رأي لجان الطعن الإدارية الملزم للإدارة، يمكن لقاضي القضاء الكامل أن يحكم لصالح المكلف بالضريبة، حيث يمكن النطق بالإلغاء الكلي أو الجزئي للمبالغ الضريبية المتنازع حولها، و أن يحدد في النهاية مقدار الالتزام الجبائي للمكلف بالضريبة، و بالتالي نلاحظ أن سلطة القاضي الفاصل في الدعوى الضريبية تتعدى مجرد إلغاء القرارات الصادرة عن مختلف هيئات الإدارة الجبائية المحلية المتمثلة في المديريات الولائية للضرائب، مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب، و مديرية كبريات المؤسسات ذات الاختصاص الوطني، حيث تمنح له سلطة تعديل قرار تحديد الوعاء الضريبي الذي أصدرته الإدارة، أو اتخاذ قرار آخر محل القرار الأول، مع إمكانية الحكم بالتعويض، و نشير هنا إلى أن سلطة القاضي ليست مطلقة، حيث لا يمكنه أن يحل محل الإدارة و يفصل في المنازعة الضريبية من تلقاء نفسه، بل أن الفصل في المنازعة

---

1 – نويري عبد العزيز، المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها و خصائصها، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد:08، 2006، ص:03.

2 – شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية، نظرية الاختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 0380.

مرتبط بضرورة رفع دعوى من أحد أطراف الخصومة، كما يجب على القاضي عند فصله في منازعات الوعاء الضريبي التقيد بطلبات الأطراف، و لا يمكن له الخروج عنها[1]، و لا يمكن له توجيه أوامر للإدارة لاتخاذ بعض القرارات أو القيام بعمل ما، و هو ما يتجلى من خلال أحد قرارات مجلس الدولة الجزائري الصادر بتاريخ 15 جويلية 2002[2].

بالنسبة للقضاء المغربي، استقر كذلك في تكييفه للطبيعة القانونية لمنازعات الوعاء الضريبي على أنه نزاع ذاتي و أن القضاء الكامل هو مجاله، و هو ما أكدت عليه عدة محاكم مغربية في هذا الشأن، كما تجلى صراحة من خلال الفصل الثامن من قانون المحاكم الإدارية المغربي[3]، و تجسد في العديد من الأحكام القضائية الصادرة[4]؛

تجدر الإشارة إلى أنه من نتائج الفصل في منازعات الوعاء الضريبي عن طريق دعوى القضاء الكامل، أنه يعزز من المركز القانوني للمكلف بالضريبة، و ذلك بصفته مدعيا لا مجرد طاعن فقط، فإضافة إلى إلغاء القرار الإداري غير المشروع، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من مراجعة الأسس الضريبية و المبالغ المستحقة، كما يمكنه الاستفادة من التعويض عن أي ضرر محتمل جراء القرار الملغى، و هو ما نراه يشكل إحدى الضمانات التي منحها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة في إطار دعاوى القضاء الكامل، كما يلاحظ من جهة أخرى أن المشرع الجزائري منح سلطة تقديرية كافية للقاضي الإداري للفصل في منازعات الوعاء الضريبي.

المطلب الثاني:

شروط قبول الدعوى الضريبية

بعد أن أصبح المكلف بالضريبة ينفرد وحده باللجوء إلى المحكمة الإدارية ابتداء من أول جانفي 2017 في حالة عدم رضاه بالقرار المتخذ من قبل الإدارة الجبائية بشأن شكواه الضريبية[5]، أو القرار المتخذ بعد الأخذ بالرأي المطابق للجنة الطعن الإدارية المختصة، أو عدم حصوله على إشعار الإدارة الجبائية في الآجال الممنوحة لها من أجل الفصل في الشكوى الضريبية[6]، أو حالة الاعتراض على

---

1 – أمال يعيش تمام، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص قانون عام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص: 020.

2 – نقلا عن: خرشي أمال، مرجع سابق، ص: 0102.

3 – القانون رقم 90–41 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، الصادر بتنفيذه الظهير شريف رقم 1.191.225 الصادر في: 10 سبتمبر 1993، الجريدة الرسمية عدد: 4227 الصادرة بتاريخ: 03 نوفمبر 1993)، المغرب، 1993.

4 – أمينة جبران البخاري، القضاء الإداري–دعوى القضاء الشامل–، المنشورات الجامعية المغربية بالدار البيضاء، المغرب، 1994، ص : 0211.

5 – المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية.

6 – المادة " 82 – 02" من قانون الإجراءات الجبائية.

الضرائب غير المباشرة و مبالغ التسجيل المستحقة[1]، فعند توافر هذه الحالات يستطيع المكلف بالضريبة مباشرة دعواه أمام القاضي الإداري، و ذلك وفق شروط و إجراءات قانونية محددة.

تختلف شروط قبول الدعوى الضريبية، فهناك شروط هدفها التصريح بوجود الحق في التقاضي، و شروط أخرى تخص صحة انعقاد الخصومة، و هي الشروط المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى الضريبية، و هناك شروط أخرى ترمي إلى التصريح بصحة المطالبة القضائية، و منها ما هو مرتبط بأطراف الدعوى، حيث يثير تخلفها عدم قبول الدعوى الضريبية[2].

إضافة إلى الشروط العامة المشار إليها أعلاه و التي تطرق إليها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإن منازعات الوعاء الضريبي تخضع لشكليات خاصة تضمنها قانون الإجراءات الجبائية؛ و عليه تناولت في الفرع الأول من هذا المطلب الشروط العامة لقبول دعوى المكلف بالضريبة، أما الفرع الثاني فخصص للشروط الخاصة لرفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة، ثم تطرقت إلى شروط قبول الدعوى الإستعجالية في منازعات الوعاء الوعاء الضريبي في الفرع الثالث و الأخير.

الفرع الأول:

الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية

إن اللجوء إلى القضاء بصفة عامة هو حق لكل المواطنين، و هم متساوين في ذلك[3]، لكن المشرع الجزائري يشترط توفر عنصري الصفة و المصلحة في رافع الدعوى، و هذا ما ينطبق على الدعوى الضريبية باعتبارها دعوى إدارية، و ذلك تطبيقا للقاعدة العامة المستقرة، و التي تنص : "حيث لا مصلحة فلا دعوى"[4].

و إضافة إلى الشروط المتعلقة بالعريضة الإفتتاحية، فقد أكد المشرع الجزائري على هذه المسألة من خلال المادة "13" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، حيث تنص: " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه"، و بذلك يكون المشرع الجزائري قد حصر الشروط المتعلقة

---

1 – الطعن بشأن الضرائب غير المباشرة و حقوق التسجيل أمام اللجان الإدارية للطعن غير مقبول، و هذا نظرا لكونها تنظر فقط في الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال.

2 – بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص: 031.

3 – المادة "140" من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 08 ديسمبر 1996 المعدل، تنص: " أساس القضاء مبادئ الشرعية و المساواةالكل سواسية أمام القضاء، و هو في متناول الجميع و يجسده احترام القانون ".

4 – الطماوي محمد سليمان، القضاء الإداري– قضاء الإلغاء –الكتاب الأول، الطبعة السادسة، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1986، ص: 0483.

بالمكلف بالضريبة في الصفة و المصلحة، و تخلى عن الأهلية[1]، معتبرا إياها شرطا من إجراءات الخصومة، و ليس شرطا في الدعوى[2].

و بالتالي إذا تخلفت هذه الشروط العامة المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حكم بعدم قبول الدعوى، حيث لا ينتقل القاضي الإداري إلى دراسة الدعوى من حيث الموضوع إلا إذا تأكد من توافر هذه الشروط، و الحكم بعدم قبول الدعوى في هذه الحالة ليس حكما في الموضوع، حيث يجوز للمدعي إعادة نشر الدعوى من جديد إذا ما توفرت شروطها دون أن يكون ذلك إخلالا بمبدأ حجية الشيء المقضي فيه[3].

و عليه سيتم بيان كل الشروط المتعلقة بالمكلف بالضريبة كمدعي في الدعوى الضريبية و الشروط المتعلقة بالعريضة الافتتاحية كما يلي:

أولا . شروط متعلقة بالمكلف بالضريبة:

تنحصر الشروط المتعلقة بالمكلف بالضريبة في شرطي "الصفة" و"المصلحة".

01.صفة التقاضي للمكلف بالضريبة:

إن منازعات الوعاء الضريبي تسمح للمعني بالحصول على الحقوق الممنوحة له بموجب القانون، و ذلك بصفته المكلف المعني بالنزاع، و هذه الصفة تسمح له كذلك بالتصرف و الدخول في النزاع، سواء كان شخص طبيعي أو معنوي من دون أي شكليات استثنائية[4]، و بموجب هذا الشرط يتعين أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق الذي تم الاعتداء عليه، أما بالنسبة للمدعى عليه فيجب أن يكون هو الشخص الذي يوجد الحق في مواجهته، و بصفة عامة تثبت الصفة بمجرد إثبات الحق و حصول الاعتداء عليه، فيكون لصاحب الحق المعتدى عليه صفة في مقاضاة المعتدي[5].

إن وجوب توفر المدعي و المدعى عليه على "صفة التقاضي" يعتبر من النظام العام، حيث أجاز المشرع للقاضي إثارته من تلقاء نفسه، في أي مرحلة كانت عليها الدعوى حسب ما دلت عليه أحكام المادة "68" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[6]. كما يمكن أن تتوفر صفة التقاضي في الوكيل

---

1 –المادة "459" من قانون الإجراءات المدنية –الملغى– نصت على شرط الأهلية إلى جانب الصفة و المصلحة.

2 – مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية،الجزء الثاني، مرجع سابق، ص: 0304.

– أحمد محيو، مرجع سابق، ص: 0155.

3 – ريم عبيد، مرجع سابق، ص: 0314.

4 – قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011–2012، ص: 0179.

5 – محمد شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص: 0272.

6 – المادة "68" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: يمكن للخصوم تقديم الدفع بعدم القبول في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، و لو بعدم تقديم دفوع في الموضوع".

أو الممثل القانوني للإدارات و الأشخاص المعنوية على اعتبار أنه هو المخول قانونا للتعبير عن الإدارة أو الشخص المعنوي سواء أكان مدعي أو مدعى عليه[1].

يجوز تقديم الدعوى الضريبية من طرف وكيل كما هو الحال بالنسبة للتظلم الأولي (الشكاية)، على أن تكون الوكالة مصادق عليها من مصالح البلدية المختصة باستثناء المحامين فهم معفيين من تقديم ذلك، مع إعفاء الأشخاص الذين يستمدون هذه الصفة من مهامهم و صفتهم في التقاضي باسم المكلف وفقا لأحكام المادتين "75" و "83 فقرة01" من قانون الإجراءات الجبائية[2].

بمعنى أن الوكيل في هذه الحالة لا يستطيع مباشرة الإجراءات أمام المحكمة الإدارية إلا بواسطة محامي، و هذا ما نصت عليه المادة "826" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، على أن تمثيل الخصومة بمحامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة[3].

للإشارة فإن المدعي يكتسب صفة التقاضي إما بموجب نص قانوني صريح يمنحه الصلاحية، أو يكتسبها تلقائيا في جميع الدعاوى المقدمة لكل من له مصلحة، أي المدعي يثير أن له مصلحة في رفع الدعوى، لذلك يصعب الفصل بين شرطي الصفة و المصلحة، حيث تتوفر الصفة كلما وجدت مصلحة شخصية و مباشرة لدى المكلف بالضريبة، إذ أنهما تندمجان عندما نكون بصدد منازعة إدارية[4]، و هو ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 24 ديسمبر 2001 بخصوص منازعة إدارية بين مواطن و بلدية سكيكدة[5].

بالنسبة للمدعى عليه، و هو في كل الحالات المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، فإن كل منهما لديه الصفة باعتباره ممثل الإدارة المركزية (وزارة المالية) على المستوى المحلي، و يمكن لكل منهما تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته وفق شروط محددة عن طريق مقرر صادر عن المدير العام للضرائب، و هذا استنادا لنص المادة "78" من قانون

---

1 – شاص جازية، قواعد الإختصاص القضائي بالدعوى الإدارية في النظام القضائي الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، الجزائر، 1994/1993، ص: 0197.

2 – تنص المادة "83 فقرة 01" من قانون الإجراءات الجبائية: "يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل و تطبق في هذه الحالة أحكام المادة "75" أعلاه."

3 – المادة "826" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " تمثيل الخصوم بمحام وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة".

4 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر –بن يوسف بن خدة– الجزائر، 2010/2009، ص: 022.

5 – مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، القرار رقم: 002764 الصادر بتاريخ: 24 ديسمبر 2001، (قرار غير منشور). نقلا عن: كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 022.

الإجراءات الجبائية[1]، و عليه يمكن للمفوض قانونا تمثيل الإدارة الضريبية أمام القاضي الإداري طبقا لأحكام المادة "828" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2]، و هو ما تأكد فعلا من خلال قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بتاريخ 08 مارس 1993 [3]، في قضية السيد (خ.م) ضد مدير ولائي للضرائب الذي يعتبر ممثل الدولة بولاية وظيفته.

02.شرط المصلحة في التقاضي:

إن رفع الدعوى من ذي صفة غير كاف، بل يجب كذلك أن تعود عليه منفعة من جراء ذلك، حيث تتفاوت هذه المنفعة و تختلف من مكلف بالضريبة إلى آخر، فلكل مدعي مصلحة من وراء رفع الدعوى، علما أن المصلحة تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي، فقد أقر المشرع الجزائري بأنه "لا دعوى بدون مصلحة"، و هو الأمر الذي يعبر عن الجانب الواقعي للدعوى القضائية، استلزم المشرع توافر المصلحة في التقاضي حتى لا يساء إلى حق الالتجاء للقضاء، و يكثر عدد الدعاوى القضائية، و بالتالي يتأخر الفصل في الدعاوى الضريبية[4]،

إن المصلحة هي الضابط لضمان جدية الدعوى الضريبية، لكي لا تخرج عن الغاية التي رسمها القانون الوضعي لها، كما أنها وسيلة لحماية الحق المتنازع فيه[5]، و يكون شرط توافر المصلحة في الدعوى الضريبية شرطا خاصا بالمدعي، و هو المكلف بالضريبة باعتباره الخصم الذي يقيمها[6]، أما المدعي عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده[1].

---

1 – المادة "78" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد: "38" من قانون المالية لسنة 2006، "47" من قانون المالية لسنة 2007، "39" من قانون المالية لسنة 2012، "47" من قانون المالية لسنة 2015، و "49" من قانون المالية لسنة 2018.

2 – المادة "828" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " مع مراعاة النصوص الخاصة عندما تكون الدولة أو البلدية أو المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا في الدعوى بصفة مدعى أو مدعى عليه تمثل بواسطة الوزير المعني، الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي، و الممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة ذات الصبغة الإدارية".

3 – المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، قرار رقم: 81869 الصادر بتاريخ 08 مارس 1993. (قرار غير منشور).

4 – أمينة مصطفى النمر، قانون المرافعات، المكتبة القانونية، الإسكندرية، 1992، ص: 0219.

5 – التحيوي محمود السيد، إجراءات رفع الدعوى القضائية –الأصل و الإستثناء– ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص:064.

6 – لحسن بن الشيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، الجزء الأول، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص:08.

– الغوثي بن ملحة، القانون القضائي الجزائري، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الطبعة الثانية ، الجزائر، 2000، ص:0232.

– محمد الصغير بعلي، المحاكم الإدارية (الغرف الإدارية)، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص: 055.

و عليه، فالمصلحة تستند إلى حق يحميه القانون، و هو تلك العملية المشروعة المرجو تحقيقها و حمايتها باللجوء إلى الجهة القضائية المختصة، و للمصلحة شروط يجب توفرها، و يمكن إيجازها فيما يلي:

أ. أن تكون المصلحة في التقاضي مشروعة: حيث لا يمكن تأسيس عريضة الدعوى من على مصلحة غير مشروعة أو مخالفة للنظام العام و الآداب العامة.

ب. أن تكون المصلحة في التقاضي شخصية أو جماعية محتملة: حيث لا يمكن أن تقبل دعوى ضريبية من قبل شخص ليست له مصلحة شخصية، كما يمكن أن تكون هذه المصلحة جماعية، كإن ترفع النقابات التي يمكن لها رفع دعوى قضائية ضد قرار إداري من أجل الدفاع عن حقوق مشتركة لأعضائها[2]، فتتحقق المصلحة عندما يؤثر القرار الإداري المطعون فيه تأثيرا مباشرا في حالة قانونية لرافع الدعوى، كما يتحقق كذلك عندما يصيب الضرر المركز القانوني الذاتي أو الحق الشخصي المكتسب بصفة مباشرة[3].

ج. المصلحة في التقاضي مادية أو معنوية: يمكن أن تكون مصلحة المكلف بالضريبة في التقاضي مادية كإن يكون الهدف منها استرجاع أو إلغاء أو تخفيض مبالغ مالية مدفوعة كضرائب ورسوم، كما يمكن أن تكون هذه المصلحة ذات طابع معنوي و لا تقوم على مبالغ مالية[4].

د. أن تكون المصلحة في التقاضي قائمة و حالة أو محتملة: يقصد بالمصلحة القائمة أن المصلحة تستمر طوال فترة رفع الدعوى القضائية إلى غاية صدور الحكم فيها[5]، فالمصلحة تكون محققة كلما كان من المؤكد مسبقا أن المكلف بالضريبة كمدعي لا محالة سيحقق بعد الطعن في القرار الإداري المصلحة المرجوة من رفع الدعوى الضريبية،كما تصح الدعوى الضريبية إذا رفعت بموجب مصلحة محتملة، على أن تكون هذه الأخيرة مقررة قانونا، لأن الأصل في المصلحة المحتملة أنها لا تصلح أن

=- بوضرسة عبد الوهاب، الشروط العامة و الخاصة لقبول الدعوى بين النظري و التطبيق، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص: 0254.

1 - كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص:023.

2 - أحمد محيو، مرجع سابق، ص: 0158.

3 - ملوك صالح، النظام القانوني للمحاكم الإدارية، مذكرة ماجستير في القانون، فرع قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، الجزائر، 2011/2010، ص: 0241.

4 - شاص جازية، مرجع سابق، ص:0196.

5 - حسين مصطفى حسين، القضاء الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 1987، ص: 052.

تكون سببا لرفع الدعوى إلا إذا قررها القانون، و هي الحالة المتعلقة بالدعاوى الإستعجالية وفقا لمضمون المادة "77" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1].

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى حالة تخلف شرط المصلحة في الدعاوى القضائية بما فيها الدعاوى الضريبية، حيث لا يثير القاضي هذا الدافع لأنه لا يتعلق بالنظام كما هو الشأن بالنسبة للصفة، أي على عكس شرط الصفة في التقاضي الذي تضمنته أحكام المادة "13" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، أين يثير القاضي الإداري تلقائيا انعدام الصفة، كما يتضح ذلك من خلال العديد من قرارات مجلس الدولة التي تستوجب أن تكون الدعوى مرفوعة من ذي صفة[2]، و أن تسبق بشكوى تطرح أمام المدير الولائي للضرائب مع احترام جملة من الشروط الشكلية و الموضوعية التي سبق التطرق إليها في الفصل الأول من هذا البحث.

03. شرط الأهلية في التقاضي:

يقصد بالأهلية في التقاضي أهلية الأداء، أي أهلية التصرف أمام القضاء، و هي تلك الشخصية المعترف بها للأشخاص الطبيعيين و المعنويين، و التي تسمح لهم بممارسة حقهم في رفع دعاوى قضائية و الدفاع عن حقوقهم و مصالحهم.

بالنسبة للتشريع الجزائري يرجع تنظيم أحكام الأهلية إلى قواعد القانون المدني، حيث نصت المادة "40" منه على أهلية الشخص الطبيعي[3]، و التي تتحقق ببلوغ الشخص سن الرشد تسعة عشر (19) سنة كاملة، و أن يكون متمتعا بقواه العقلية و لم يحجر عليه، و جهة أخرى حددت كل من المادتين "49 و 50" من نفس القانون أهلية الشخص المعنوي.

غير أن الأهلية لدى أغلب الفقهاء ليست شرطا لقبول الدعوى، و إنما هي شرط لصحة إجراءاتها[4]، و هو نفس الإتجاه الذي ذهب إليه المشرع الجزائري، حيث استبعد الأهلية كشرط من شروط قبول الدعوى وفقا لأحكام المادة "13" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و اعتبرها كما سبق القول شرطا من شروط صحة الإجراءات، و هو ما يتضح من خلال العديد من قرارات مجلس الدولة منها

---

1 – المادة "77" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "يمكن للقاضي، و لسبب مشروع و قبل مباشرة الدعوى، أن يأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق، بناء على طلب كل ذي مصلحة، قصد إقامة الدليل و الإحتفاظ بت لإثبات الوقائع التي قد تحدد مآل النزاع.

يأمر القاضي بالإجراء المطلوب بأمر على عريضة أو عن طريق الإستعجال".

2 – قرار مجلس الدولة رقم: 021762 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 2005، غير منشور.

3 – المادة "40" من القانون المدني تنص: " كل شخص بلغ سن الرشد متمتعا بقواه العقلية، و لم يحجر عليه يكون كامل الأهلية لمباشرة حقوقه المدنية، و سن الرشد تسعة عشر (19) سنة كاملة".

4 – مسعود شيهوب، مرجع سابق، ص: 0282.

القرار رقم: 006306 الصادر بتاريخ 11 جانفي2003 [1]، و هذا عكس ما تضمنته المادة "459" من قانون الإجراءات المدنية (الملغى) التي أشارت آنذاك إلى الأهلية كشرط من شروط قبول الدعوى القضائية.

إن عدم إدراج الأهلية كشرط من شروط قبول الدعوى المشار إليها ضمن أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يقابله إمكانية إثارة فكرة الأهلية من طرف القاضي، فعدم توفر شرط الأهلية في المكلف بالضريبة كمدعي يترتب عليه عدم صحة الإجراءات وفقا لأحكام المادة "65" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2]، و بالتالي التصريح بعدم قبول الدعوى الضريبية، علما أن مسألة تمثيل الأشخاص المعنوية الخاصة تخضع إلى نفس القواعد التي تطبق على الشخص الطبيعي المكلف بالضريبة.

ثانيا . شروط متعلقة بالعريضة الإفتتاحية:

ترفع الدعوى الضريبية كسائر الدعاوى الإدارية وفقا للأوضاع المعتادة بمقتضى عريضة، إلا أن هذه الأخيرة لا تكون مقبولة إلا إذا توافرت فيها مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية، سواء تلك الشروط المحددة بموجب قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أو تلك المحددة بموجب قانون الإجراءات الجبائية.

01. شروط شكلية متعلقة بالعريضة الإفتتاحية:

من بين الشروط الشكلية الواجب توافرها في العريضة المتعلقة بالدعوى الضريبية نجد:

أ. تحرير العريضة على ورق عادي:

قبل تعديل المادتين "83 و 87" من قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2008[3]، كان يشترط تحرير عريضة على ورق مدموغ ، علما أن تسمية "الورق المدموغ" كانت تعني في السابق ورقا معينا يتم الحصول عليه من إدارة الضرائب بمقابل مالي، و هو الأمر الذي كان

---

1 – قرار مجلس الدولة رقم" 006306 المؤرخ في 21 جانفي 2003 الصادر عن الغرفة الثانية، قضى كما يلي: ...لكن حيث أن الدعوى رفعت ضد مديرية المجاهدين لولاية جيجل.

حيث أن المديرية ليست لها شخصية اعتبارية و ما هي إلا فرع من الإدارة العمومية التابعة لها، و بالتلي ليست لها الأهلية و لا الصفة للتقاضي وفق نص المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية و التي يثيرها المجلس الموقر تلقائيا لأنها من النظام العام، و عليه يتعين إلغاء القرار المستأنف و الفصل من جديد بعدم صحة توجيه الدعوى".

2 – المادة "65" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "يثير القاضي تلقائيا انعدام الأهلية و يجوز له أن يثير تلقائيا انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي".

3 – المادتين "83 و 87" من قانون الإجراءات الجبائية معدلتين بموجب المادة "28" من القانون رقم 07–12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 082، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2007).

معمولا به بخصوص منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر طيلة فترة الإستعمار[1]، أما في الوقت الحاضر، فيقصد بالورق المدموغ الورق العادي و عليه الطابع الجبائي، أي طابع الدمغة الخاضع لقانون الطابع[2]، و الورقة المدموغة لا قيمة لها قانونا ما لم يحرر عليها الضابط العمومي عقدا رسميا، و الرسمية هنا مستمدة من صفة القائم بتحرير العقد على هذه الورقة، لكن بمجرد صدور قانون المالية لسنة 2008 أصبح يشترط في العريضة أن تكون "مكتوبة" و محررة على ورق عادي عليها "دمغة المحاماة" بقيمة 400دج أمام المحكمة الإدارية و 500 دج أمام مجلس الدولة[3]، حيث تودع العريضة مكتوبة لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، و لا يمكن أن تقدم في شكل تصريحات شفوية والتي يمكن أن تفتح المجال للتأويلات و العديد من المشاكل، و أن تحرر باللغة العربية تحت طائلة عدم القبول طبقا لنص المادة "08" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[4]، و هذا ما يعتبر قاعدة عامة في الإجراءات أمام القضاء الفرنسي الذي يشترط استعمال اللغة الفرنسية في كل العرائض و المستندات المودعة لدى الجهات القضائية الفرنسية[5].

ب.أن تكون العريضة موقع عليها:

طبقا لأحكام المادة "14" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإن الدعوى ترفع أمام المحكمة بعريضة مكتوبة، موقع عليها و مؤرخة، تودع بأمانة الضبط من قبل المدعي أو وكيله أو محاميه، كما يجب أن توقع العريضة من طرف محام[6]، باستثناء الدعاوى المرفوعة من قبل الدولة و الأشخاص المعنوية المذكورة حصرا بالمادة "800"، حيث تعفى هذه الأشخاص من التمثيل الوجوبي بمحام[7]، أين يمكن لمدير الضرائب شخصيا أو عن طريق أحد أعوانه المؤهلين بموجب تفويض رسمي يمنحه له للقيام بمهمة الإدعاء أو الدفاع أو التدخل و يمثله أمام المحكمة الإدارية.

---

1 – وفاء الشيعاوي، مرجع سابق، ص: 072.

2 – علاوة بوتغرار، سر الورق المدموغ و تجاوزات الكتاب العموميين، مجلة الموثق، العدد: 02، جويلية–أوت 2001، الغرفة الوطنية للموثقين، الجزائر، ص: 039. و يمكن الإطلاع على أعداد "مجلة الموثق" من خلال الموقع الإلكتروني: www.cn–notaires.dz

3 – تحدد قيمة دمغة المحاماة حسب الجهة القضائية المعنية وفقا لأحكام المادة"10" من المرسوم التنفيذي رقم 18–185 المؤرخ في: 10 يوليو 2018 الذي يحدد قيمة دمغة المحاماة و كيفيات تحصيلها. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 042، الصادرة بتاريخ: 15 يوليو 2018).

4 – المادة "08" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " ... يجب أن تتم الإجراءات و العقود القضائية من عرائض و مذكرات باللغة العربية تحت طائلة عدم القبول...".

5 - Martine Lombard, Droit administratif, 3eme édition- Dalloz, France, 1999, p: 0375.

6 – المادة "815" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "مع مراعاة أحكام المادة "827" أدناه، ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محام".

7 – المادة "827" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

من جهة أخرى نلاحظ أن المشرع الجزائري أشار من خلال المادة "83 فقرة 01" من قانون الإجراءات الجبائية، إلى أنه يجب توقيع عريضة الدعوى من طرف صاحبها عند تقديم عريضة من قبل وكيل، و تطبق في هذه الحالة أحكام المادة "75" من نفس القانون[1].

نشير إلى أن خلو العريضة من التوقيع يؤدي إلى عدم قبولها شكلا من طرف المحكمة الإدارية، و لا يعد من النظام العام، و يمكن تصحيحه، حيث نجد أن مجلس الدولة الفرنسي قضى بإمكانية تصحيح عريضة المكلف غير الموقعة حتى بعد فوات أجل الطعن القضائي[2].

ج. إيداع العريضة بأمانة ضبط المحكمة الإدارية، مقابل **دفع** "**رسم تسجيل قضائي**" تحدد قيمته وفق أحكام نص المادة "213" من قانون التسجيل[3]، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك[4].

د. التمثيل الوجوبي بمحام:

طبقا لأحكام المادة "815" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإن الدعوى ترفع أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محام، كما أقر المشرع الجزائري كذلك هذا من خلال المادة "826" من نفس القانون بوجوبية تمثيل الخصوم بمحام أمام المحكمة الإدارية، و هذا تحت طائلة عدم قبول العريضة باستثناء الأشخاص المذكورين بالمادة "800" من نفس القانون.

إن شرط التمثيل بمحام لا يثير خلاف إذا كان النزاع معروضا أمام مجلس الدولة، لكن اشتراط محام في المادة الإدارية على سبيل الوجوب في كل الدعاوى الإدارية يفتح باب من الخلاف حول هذا الشرط، سيما و أنه يثير إشكالا يتمثل في إلقاء المزيد من الثقل على المتقاضي و إرهاقه بتحمل أعباء مالية نتيجة الاستعانة بمحام[5]، خاصة و أن الأمر يتعلق بجهة قضائية ابتدائية و جهة وقائع كما يرى الأستاذ "عمار بوضياف" أمام جهة عليا و جهة قانون فقط[6].

بالنظر لما يتميز به القضاء الإداري عن القضاء العادي بنوع من الخصومة كونه يقوم على الاجتهاد، و أن دور القاضي هو تأسيسي و إنشائي أكثر منه تطبيقي، فإن المشرع الجزائري فرض

---

1 – المادة "75" من قانون الإجراءات الجبائية تتضمن شروط قبول الوكالة في حالة منازعة ضريبية..

2- GILARD (D.), Tribunal Administratif, forme et contenue de requête jurisclasseur fiscal, volume n°11, édition technique, Paris, 1991, p : 05.

3 – المادة "213" من قانون التسجيل معدلة بموجب: المادة"72" من قانون المالية لسنة 1988، المادة "63" من قانون المالية لسنة 1990، المادة "18" من قانون المالية لسنة 2005، المادة "20" من قانون المالية لسنة 2015، و المادة "26" من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

4 – المادة "821" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

5 – بغني الشريف، الضريبة العقارية في التشريع الجزائري، رسم التسجيل نموذجا، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه (ل.م.د) في الحقوق، تخصص المالية العامة و التشريع الضريبي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة البليدة 2 لونيسي علي، البليدة، الجزائر، 2019/2018، ص.ص: 257–258.

6 – عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر، (دراسة وصفية تحليلية مقارنة)، مرجع سابق، ص: 0125.

شرط وجوبية المحامي في المادة الإدارية بغرض تمكين مؤسسة الدفاع من أن تلعب دورها المهم في تأسيس و تطوير أحكام القانون الإداري.

يرى الباحث أنه بالرغم من اعتبار عملية التمثيل بمحام تشكل ضمانة من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه أمام القضاء الإداري، إلا أن أغلب المحامين لا يفقهون مبادئ النزاع الضريبي بصفة عامة، و على الخصوص تلك المسائل المتعلقة بالتشريع في مجال الوعاء الضريبي، و هذا لما يتميز به هذا المجال من تقنيات خاصة، و هذا ما يؤثر لا محال على مصالح و حقوق المكلفين بالضريبة أثناء النزاع أمام الجهات القضائية الإدارية، و عليه نرى أنه من الضروري برمجة تخصص التقنيات الجبائية المعمول بها في التشريع الجزائري إضافة إلى إجراءات المنازعة المتعلقة بها في مرحلة تكوين المحامين، كما يمكن برمجة ذلك حتى أثناء مسارهم المهني بالنظر للتعديلات المستمرة التي تطرأ على أحكام القوانين الضريبية المعمول بها.

02. شروط موضوعية متعلقة بالعريضة الافتتاحية:

إضافة إلى الشروط الشكلية لقبول العريضة الإفتتاحية التي سبق التطرق إليها، هناك شروط أخرى تتعلق بمضمونها، و تتمثل على الخصوص في:

أ.عرض البيانات العامة:

وفقا لأحكام المادة "15" و "816" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1] فإنه يجب أن تتضمن عريضة افتتاح تحت طائلة عدم قبولها شكلا مجموعة من البيانات تتمثل في:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى؛
- اسم و لقب المدعي و موطنه؛
- اسم و لقب و موطن المدعى عليه، فإن لم يكن له معلوم، فآخر موطن له؛
- الإشارة إلى تسمية و طبيعة الشخص المعنوي و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي؛
- عرضا موجزا للوقائع و الطلبات و الوسائل التي تؤسس عليها الدعوى؛
- الإشارة عند الاقتضاء، إلى المستندات و الوثائق المؤيدة للدعوى.

يلاحظ من خلال المادة "15" المشار إليها أعلاه، أنها أشارت إلى البيانات التي يجب أن تتضمنها كل من الدعاوى المدنية و الإدارية بما فيها الدعوى الضريبية، و عندما تتضمن العريضة بيانات خاطئة أو بيانات تم اغفالها، كإن يتعلق الأمر بذكر موطن المدعي عليه مثلا، أو عدم تحديد المحكمة الإدارية المختصة بالنظر في الدعوى، يمكن تصحيحها[2]، و لا يمكن اعتبار ذلك من النظام

1- المادة "816" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة "15" من هذا القانون".

2 – مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص: 0294.

العام[1]، لأن البيانات المذكورة بالعريضة لا تتعلق بالنظام القضائي أو المصلحة العامة، بل وضعت لمصلحة الخصوم فقط.

ب.عرض صريح للوسائل و الأسباب:

وفقا لأحكام المادة "83 فقرة 2" من قانون الإجراءات الجبائية[2]، فإن العريضة مثلها مثل الشكوى الضريبية، يجب أن تتضمن عرضا صريحا لطلبات المدعي و وسائله لتثبيت صحة ادعائه، حيث تتضمن العريضة شرطا وافيا و موجزا لموضوع الدعوى مؤيدا بالمستندات التي ينطوي عليها الملف الذي يرفق بالعريضة، و تكون مؤسسة على نصوص قانونية أو تنظيمية أو أحكام الاجتهاد القضائي، و بالتالي لا يكف اقتصار المكلف على إبداء رغبته في الطعن أمام المحكمة الإدارية ، أو أنه لا يقبل قرار صادر بشأن شكواه الضريبية، و لا يكتفي المكلف بالإحالة إلى ما ورد في تظلمه الأولي[3]، و هو ما يؤكده مجلس الدولة بالجزائر من خلال أحد قراراته الذي تضمن "حيث أنها تتضمن العريضة عرضا واضحا و موجزا للوقائع، و أن يكون مرفقا بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، و سند التمثيل المعروض على المكلف بالضريبة عملا بأحكام المادة "83 فقرة 02" من قانون الإجراءات الجبائية"[4].

إن المدعى عليه لا يمكن له تقديم وسائل دفاعه و مناقشة طلب المعني، و القاضي الإداري لا يتمكن هو الآخر من الإحاطة بعناصر النزاع و الفصل فيه في حالة عدم تقديم الوسائل و الاعتراضات و الطلبات الكافية و القانونية في العريضة المقدمة أمام المحكمة الإدارية، و عليه فهذه الحالة لا تعد من النظام العام، يمكن تصحيحها أو تعديلها خلال ميعاد الدعوى، و ذلك بإيداع مذكرة إضافية، وفقا لأحكام المادة "817" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[5]، و هو ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 22 جويلية 2003 تحت رقم: 2001/045 من خلال نصه "حيث أن المستأنفين طعنوا في القرار المؤرخ في 19 ماي 2001 بواسطة عريضة تم إيداعها بتاريخ 29 أكتوبر 2001، ....، حيث أن عريضتهم تتضمن موجز لوقائع الدعوى و طلب في الشكل يتعلق

---

1 – ريم عبيد، مرجع سابق، ص: 0338.

2 – المادة "83 – 2" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: " يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، ...".

3 – ريم عبيد، مرجع سابق، ص: 0338.

4 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم: 010801 الصادر بتاريخ 22 جويلية 2003، غير منشور.

نقلا عن: فضيل كوسة الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص: 060.

5 – المادة "817" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يجوز للمدعي تصحيح العريضة التي لا تثير أي وجه، بإيداع مذكرة إضافية خلال أجل رفع الدعوى المشار إليها في المادتين "829" و "830" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

برفع الطعن في الأجل القانوني مع الإشهاد بتقديم مذكرة إضافية مستقبلا تتمة للعريضة، ...، حيث أنه يجوز للطاعن تقديم مذكرة إضافية لشرح أوجه طعنه شريطة إيداعها خلال شهر من تاريخ إيداع عريضته وفقا لأحكام المادة "243" من قانون الإجراءات المدنية من جهة أخرى".

كما يجب على المكلف بالضريبة أن يسبب كل اعتراضاته و طلباته تسبيبا كافيا و قانونيا في العريضة المقدمة إلى القاضي الإداري، و أن يحدد بدقة كل الطلبات و الدفوع التي وردت في الشكوى المطروحة أما المدير الولائي للضرائب، و هو ما أكده مجلس الدولة ضمن قراره المؤرخ في: 22 جويلية 2007 المذكور أعلاه، حيث تضمن : "... حيث أنه دون التطرق إلى الدفوع المثارة في الموضوع يتعين القول أن عريضة الاستئناف الحالي غير مقبولة شكلا لعدم استيفائها الشروط الشكلية".

ج. تضمن العريضة نفس الطلبات و الدفوع المقدمة في الشكوى الضريبية:

طبقا لأحكام المادة "83 فقرة03" من قانون الإجراءات الجبائية، فإن المكلف بالضريبة كمدعي ملزم أن يقدم في عريضته الافتتاحية نفس الطلبات و الدفوع المثارة من خلال شكواه الضريبية المودعة أمام المدير الولائي للضرائب، حيث لا يمكن له الاعتراض أمام القضاء الإداري سوى على الحصص الضريبية الواردة في شكواه، غير أنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت، لكن في حدود التخفيض الملتمس في البداية، و أن يعبر عن ذلك صراحة في العريضة التي يفتتح بها الدعوى[1]، و هو ما يؤكده مجلس الدولة في أحد قراراته الصادرة سنة 2000، الذي فصل بعدم قبول دعوى لاختلاف محتواها عن محتوى الشكوى[2]، و بالتالي فالمكلف بالضريبة مقيد بحدود السبب القانوني الذي أسس عليه شكواه، و إلا يترتب عليه عدم قبول الدعوى لاختلاف فحواها عن فحوى الشكوى الضريبية[3].

أما عن إدارة الضرائب، تستطيع إثارة ما تشاء من الأوجه الجديدة من منطلق أنها ملزمة دوما بالاحتجاج بالمقتضيات الضريبية المقررة في النصوص القانونية، و هذا حفاظا على حقوق الخزينة العمومية[4].

يرى الباحث أن المشرع الجزائري يود توحيد محتوى الشكوى المقدمة لإدارة الضرائب من طرف المكلف بالضريبة مع الطلبات التي تطرح في الدعوى الضريبية أمام القاضي الإداري، حتى يتفادى

---

1 – المادة "83 – 03" من قانون الإجراءات الجبائية.

– المادة "25" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 – مجلس الدولة، الغرفة الأولى، قرار رقم 190171 الصادر بتاريخ 14 فيفري 2000، (قرار غير منشور).

3 – عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، ص: مرجع سابق، ص: 035.

4 – نفس المرجع، ص: 036.

إثارة طلبات جديدة و غير متطابقة مع الشكوى، و بالتالي تكون الدعوى غير مقبولة، لكن نحن نرى أنه ليس هناك ما يمنع من إدراج وسائل قانونية أخرى لم يتم التطرق إليها ضمن الشكوى الضريبية، و ذلك بهدف تسهيل البت في المنازعة الضريبية، و عليه إضافة إلى الاستثناء الذي تضمنته المادة "83 فقرة 03" من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يمكن للمكلف بالضريبة تقديم وسائل قانونية جديدة لتبرير حقه الذي ينازع من أجله، غير تلك الوسائل التي تضمنتها شكواه الضريبية، هذا من جهة، و من جهة ثانية نتساءل من خلال نص المادة السابقة (المادة 83 فقرة 03)، لماذا المشرع الجزائري أشار إلى الطلبات المقدمة ضمن الشكاوى المقدمة للمدير الولائي للضرائب، و لم يشير إلى الشكاوى المقدمة لدى كل من مدير كبريات المؤسسات، رئيس مركز الضرائب، و رئيس المركز الجواري للضرائب؛ و من جهة أخرى نتساءل عن سبب إدراج فكرة الطلبات و الدفوع الواجب تقديمها من قبل المكلف بالضريبة كمدعي ضمن "الشروط الشكلية" للدعوى، في حين أن الأمر يتعلق بشروط موضوعية للدعوى الضريبية، و بالتالي يقترح إعادة النظر في مضمون هذه المادة القانونية.

الفرع الثاني:

الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية من قبل المكلف بالضريبة

تتميز الدعوى الضريبية في موضوعها عن باقي الدعاوى الإدارية، بخضوعها لبعض الشروط الخاصة، و التي يقصد بها تلك الشروط التي خصها المشرع الضريبي بأحكام خاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية، نظرا لخصوصية المادة الضريبية، و تتمثل هذه الشروط في كل من شرط التظلم المسبق (الشكوى الضريبية) أمام مصالح الإدارة الجبائية المختصة، إلزامية إرفاق العريضة بالقرار الذي يبت في هذه الشكوى، إضافة إلى مواعيد خاصة برفع الدعوى الضريبية.

أولا. الشكوى كشرط لرفع الدعوى الضريبية:

تشكل الشكوى الضريبية كما سبق ذكره في الفصل الأول من هذا البحث مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة و حماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية[1]، حيث ترفع الشكوى من طرف المكلف بالضريبة أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب لأسباب عديدة، منها إذا شعر بتعسف في تقدير المادة الخاضعة للضريبة من أجل تصحيح حساب وعاء الضريبة المفروضة عليه، أو الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي، و نجد أساس قاعدة التظلم الإداري المسبق في المادة الضريبية ضمن المواد: 70، 71، 72، 73 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية، و يهدف هذا الشرط إلى استصدار قرار صريح أو ضمني بشأن موضوع الشكوى الضريبية، و هذا قبل اللجوء إلى كل من اللجان الإدارية للطعن أو المحكمة الإدارية، و اعتماده كأساس لرفع الدعوى الضريبية، علما أن هذا الإجراء يخص جميع

1 - Gilles noël, Op. cit, p: 0203.

أنواع الضرائب و الرسوم التي تفرضها مصالح الوعاء الضريبي بالجزائر، كما يهدف شرط التظلم المسبق أمام مصالح إدارة الضرائب إلى إيجاد حلول لها ضمن القواعد الصارمة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية لضمان أفضل لحقوق المكلفين بالضريبة[1].

وفقا لأحكام المادة "830" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة "829" من نفس القانون[2].

إن عبارة "يجوز" في بداية المادة "830" التي سبق ذكرها تؤكد أن التظلم ليس إجراء شكلي وجوبي لتحريك الدعاوى الإدارية أمام المحاكم الإدارية في النظام القضائي الجزائري، و هو ما كرسه كذلك قانون الإجراءات المدنية سابقا، حيث أعطى حرية الاختيار للمعني بالقرار بين التظلم الإداري المسبق قبل اللجوء إلى القضاء، و بين رفع الدعوى مباشرة أمام الجهات القضائية المختصة دون إجراء التظلم الإداري[3].

نلاحظ من خلال الإطلاع على مختلف النصوص القانونية، التنظيمية و القرارات القضائية أن قانون الضرائب غير المباشرة كان ينص على عدم وجوب إجراء التظلم الإداري المسبق في هذا النوع من الضرائب[4]، و ذلك بإحالته إلى قانون الإجراءات المدنية آنذاك، لكن بمجرد صدور قانون المالية لسنة 2009، و الذي نصت أحكامه صراحة على أن يخضع النزاع في مادة الضرائب غير المباشرة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية[5].

بالنسبة للمنازعة في مجال حقوق التسجيل، و من خلال الإطلاع على بعض القرارات القضائية نجد أن مجلس الدولة اختلف في قراراته بين وجوب القيام بإجراء التظلم الإداري المسبق من خلال القرار رقم "6509" الصادر بتاريخ: 25 فيفري 2003 الذي ينص[6]: "...و حيث أن التظلم في مادة

1- A. RAOUYA- Directeur Général des Impôts-, Assouplissement des procédures contentieuses, Bulletin d'information n°051/2011, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, D.R.P.C, Algérie, 2011, p : 01.

2 – المادة "829" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يحدد اجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة (04) أشهر، يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي، أو من تاريخ نشر القرار الإداري الجماعي أو التنظيمي".

3 – يفهم من عبارة "يجوز" الواردة في نص المادة "830" ق.إ.م.إ ، عدم وجوب تقديم تظلم إداري مسبق.

4 – المادة "498" من الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجزائر (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).

5 – المادة "34" من قانون المالية لسنة 2009 تنص: " تسوى النزاعات التي يمكن رفعها فيما يخص مضمون الحقوق وفقا للأحكام المنصوص عليها في المواد من "70" إلى "79": و من "82" إلى "91" من قانون الإجراءات الجبائية.

6 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم: 6509 الصادر بتاريخ 2003/02/25، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الجبائية، 2003، ص: 75-76.

الضرائب من الإجراءات الجوهرية، و هي من النظام العام طبقا للمادتين "334" و "337" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و حيث أن رفع المدعي المستأنف دعواه خرقا لهذا الإجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا".

و هو ما أكده مجلس الدولة من جهة أخرى في قراره رقم "006325" الصادر بتاريخ 25 فيفري 2003، حيث جاء فيه: "...و حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة "337" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و حيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام، إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا".

من خلال هذين القرارين يتضح لنا أن إجراء التظلم المسبق (الشكوى الضريبية) من النظام العام، يتعين على القاضي إثارته تلقائيا، وعدم إجراء ذلك يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام الجهات القضائية الإدارية.

لكن من خلال قرار مجلس الدولة رقم: 033940 الصادر بتاريخ: 11 جويلية 2007، نجد أنه قرر عدم وجوب إجراء التظلم المسبق في حقوق التسجيل، و ذلك حتى بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية، و هنا نلاحظ أن قضاء مجلس الدولة قد أسس قراره بناء على نص المادة "158" من قانون الإجراءات الجبائية[1]، حيث أن المنازعات المنصبة على سند تحصيل لا تتطلب تقديم تظلم مسبق، بل تباشر الدعوى التي تخصها خلال أربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغ المعني بسند التحصيل، حيث أنه لا مجال إذن لتطبيق أحكام المواد "72، 73، و 74" من قانون الإجراءات الجبائية.

و في هذا الشأن ذهب الأستاذ عزيز أمزيان إلى اعتبار أن اللجوء الإجباري للمكلف بالضريبة في مادة حقوق التسجيل أمام لجنة المصالحة يعتبر بمثابة التظلم الإداري المسبق، مما يعفيه من التظلم أمام إدارة الضرائب.

إن التظلم الإداري المسبق (الشكوى) في مجال منازعات الوعاء الضريبي يضعنا أمام الحالات التالية:

الحالة الأولى: الرد الصريح من طرف الإدارة على الشكوى الضريبية للمعني بالقرار، و الذي تعلن فيه سحب القرار المتظلم منه، أو تعديله، و هنا ينتهي النزاع الضريبي.

الحالة الثانية: سكوت الجهة الإدارية على التظلم أو الشكوى الضريبية المودعة أمامها بعد انقضاء آجال الرد المنصوص عليها ضمن أحكام المادة "76 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يعتبر هذا السكوت بمثابة رفض ضمني لهذه الشكوى، و في هذه الحالة يستفيد المعني بالقرار الإداري

---

1 – المادة "158" من قانون الإجراءات الجبائية ملغاة بموجب المادة "46" من قانون المالية لسنة 2012.

غير الصادر أو غير المبلغ له، من أجل أربعة (04) أشهر لرفع دعواه، حيث تسري هذه المدة من تاريخ انتهاء آجال رد الإدارة على مضمون الشكوى الضريبية[1].

الحالة الثالثة: الرد الصريح من طرف إدارة الضرائب برفض الشكوى الضريبية قبل أو بعد انتهاء المدة الممنوحة لها، المشار إليها ضمن المادة "76 فقرة 02" السابق ذكرها، و في هذه الحالة للمتظلم أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية خلال أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغ قرار الرفض الكلي أو الجزئي المتخذ بشأن شكواه[2].

في تقديري أنه بالرغم من منطقية طرح الأستاذ عزيز أمزيان أعلاه، إلا أننا نرى بأن التظلم الإداري في المادة الضريبية هو بمثابة إجراء نزاعي، لهذا تنظر في طلباته "مصلحة المنازعات" بإدارة الضرائب، في حين أن لجنة المصالحة (اللجنة التوفيقية) تنظر في مدى صحة كل من تصريحات المكلف بالضريبة حول قيمة العقار، وعملية إعادة التقييم التي قامت بها فرقة التقييمات التابعة لمكتب مراقبة التقييمات على مستوى المديرية الفرعية "للمراقبة الجبائية" التي لا علاقة لها بالشكاوى الضريبية المقدمة في باب المنازعات؛ و في ظل غياب نص قانوني واضح يؤيد الإعفاء من إجراء التظلم المسبق في مادة حقوق التسجيل و الضرائب غير المباشرة، و بالرجوع إلى الأحكام العامة التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية، باعتباره قانون إجرائي عام بالنسبة لمختلف الضرائب و الرسوم، و نظرا لعدم وجود نص خاص يقيده، فإنه يجب القيام بإجراء التظلم الإداري المسبق في جميع أنواع الضرائب والرسوم، كما يجب إتباع التعليمات[3] و باقي النصوص التطبيقية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بهذا الخصوص، باعتبارها هيئة تشارك في إعداد مشاريع قوانين المالية في شقها الجبائي.

ثانيا. وجوب إرفاق عريضة افتتاح الدعوى بالقرار الإداري المطعون فيه:

تناولت المادة "83 فقرة 02" من قانون الإجراءات الجبائية شرط إرفاق عريضة افتتاح الدعوى بنسخة من القرار المطعون فيه، حيث نصت : "يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل، و إذا جاء على إثر قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب، فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه"، و هو ما تضمنته كذلك كقاعدة عامة المادة "819 فقرة 01" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[4].

---

1 – المادة "82 –02" من قانون الإجراءات الجبائية.

2 – المادة "82 – 01" من نفس القانون.

3- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 062.

4 – المادة "819 – 01" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يجب أن يرفق مع العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري، تحت طائلة عدم القبول القرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرر،..."

لكن قد يطرح التساؤل حول ماهية القرار لإداري الواجب إرفاقه مع عريضة الدعوى[1]، هل المقصود به القرار الأصلي المتمثل في الإشعار بدفع الضريبة أو الإشعارات المتعلقة بعملية المتابعة، أم أنه ذلك القرار السابق الناتج عن رد الإدارة على تظلم المكلف بالضريبة؟، هنا نلاحظ أن الإجابة على هذا التساؤل من خلال المادة "82 فقرة 01" من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على أنه: "يمكن رفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب، المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، و التي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، و كذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقا لأحكام المادة "75" أدناه، أمام المحكمة الإدارية، ..."[2]؛ و هو ما تأكد من خلال قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ: 07 أفريل 1990، و الذي جاء فيه[3]: "من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض الوسائل، و عندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية، يجب أن يكون مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، و من ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون.
و لما كان من الثابت –في قضية الحال– أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطاعن ضده، رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير، خرقوا القانون.
و متى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه".

يمكن أن تكون القرارات الصادرة بشأن الشكاوى الضريبية الواجب إرفاقها بالعرائض الافتتاحية لدعاوى الوعاء الضريبي إما قرارات رفض كلي أو جزئي، حيث يرفق القرار بالعريضة ليستدل به بأن التظلم أو اللجوء إلى الإدارة قد تم بالفعل، و يستدل به على الآجال المقررة للطعن القضائي، و بالتالي يكون وجوبا تقديم نسخة من الشكوى، لأن التحقيق الجبائي قد تم بناء على المعلومات الجبائية التي وضحها المكلف بالضريبة أو من ينوب عنه ضمنها، و تم البت بموجبه في شرعية و تبرير طلباته، فلو تغيرت هذه الطلبات و تغيرت المعلومات التي يضعها المكلف المدعي في عريضة افتتاح الدعوى لاعتبر نزاع ضريبي جديد، و يكون لا محالة غير مقبول إطلاقا للفصل فيه لعدم احترام القواعد الإجرائية الجبائية[4].

---

1 – نلاحظ أن المادة "82 – 02" من قانون الإجراءات الجبائية لم تحدد القرار الواجب إرفاقه بعريضة الدعوى، في حين أن نص المادة "82 – 01" من نفس القانون كان واضحا بخصوص القرار الواجب إرفاقه بعريضة الدعوى.

2 – المادة "82 – 01" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "28" من قانون المالية لسنة 2008.

3 – المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، قرار رقم 64255 الصادر بتاريخ 07 أفريل 1990، المجلة القضائية، العدد: 04، الجزائر، 1991، ص: 0232.

4 – بوزكري سليمان، مقال حول "منازعات حقوق التسجيل و طرق تسويتها في التشريع الجزائري"، مجلة الفكر القانوني و السياسي، العدد الثالث (03)، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2018، ص: 088

تجدر الإشارة إلى أن المادة "819" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نصت على أنه إذا ثبت هناك مانع مبرر لإرفاق القرار المطعون فيه بالعريضة يعود إلى امتناع الإدارة من تمكين المدعي من هذا القرار، أمر القاضي المقرر الإدارة بتقديم هذا القرار في أول جلسة، و يستخلص بذلك النتائج القانونية المترتبة على هذا الامتناع[1]، علما أن هذه الخاصية مقررة في كل الحالات لمصلحة المدعي في مواجهة الأشخاص العامة (الإدارة)، إذ أن هذه الأخيرة و بسبب الوظيفة الإدارية التي تضطلع بها، هي التي تحوز في الغالب الوثائق الضرورية[2].

نشير كذلك إلى أن أصل قاعدة القرار الإداري الواجب إرفاقه بالعريضة يعود إلى النظام الفرنسي، حيث يتعلق الأمر بنظرية الوزير القاضي التي كانت سائدة في فرنسا، و كرسها اجتهاد مجلس الدولة الفرنسي، حيث نصت المادة "40 من قانون 31 جويلية 1945 المتعلق بمجلس الدولة الفرنسي بأن عريضة الدعوى يجب أن تكون مصحوبة بنسخة من القرار المطعون فيه[3]، باستثناء بعض حالات منازعات الأشغال العامة و قضايا الاستعجال، مع إبداء نوع من المرونة بخصوص بعض الحالات التي تكون فيها الإدارة سببا لعدم تمكين المعني من القرار الإداري، سواء بعدم النشر أو التبليغ أو رفض التسليم في بعض الحالات[4].

لقد تأثر المشرع الجزائري بقاعدة القرار الإداري الفرنسية الأصل، و تبناها بعد الاستقلال، حيث فرض المشرع الجزائري من خلال المادتين "169 و 169 مكرر" من قانون الإجراءات المدنية السابق، إجبارية القرار الإداري رفقة العريضة[5].

إلا أن الملاحظ هو إن إلزامية إرفاق العريضة بالقرار الإداري كان شرطا يقتصر فقط على الأفراد دون غيرهم، على عكس الدعاوى المرفوعة من غير الأفراد، التي لا يشترط فيها وجود القرار الإداري، إذ كان محل الدعوى لا ينصب على إلغاء قرار إداري، أي إذا كان الأمر يتعلق بعمل مادي ضار أو بعمل قانوني ضار ليس له وصف القرار الإداري، حيث يخلق هذا الوضع نوع من التفرقة و عدم

---

1 – بدايرية يحي، مرجع سابق ص: 0145.

2 – عدو عبد القادر، المنازعات الإدارية –التحقيق في المنازعة الإدارية–، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص: 0188.

3 - Charles Debbash, Op. cit, p : 0328.

4 – شاص جازية، مرجع سابق، ص: 0186.

5–المادة "169" من قانون الإجراءات المدنية (السابق) تنص: " ... و تسري على العريضة القواعد المنصوص عليها في المواد "13، 14، 15 و 111 من هذا القانون، و يجب أن تكون مصحوبة بالقرار المطعون فيه أو بالمستند المثبت تاريخ إيداع الشكوى و ذلك في الحالة المشار إليها في المادة "169" مكرر".

–المادة "169" مكرر من نفس القانون تنص: " لا يجوز رفع الدعوى إلى المجلس القضائي من أحد الأفراد إلا بتطبيق الطعن في قرار إداري".

المساواة بين أطراف الدعوى الإدارية، و هو ما جعل البعض يرى هذا التمييز لا مبرر له[1]، لكن بمجرد صدور قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد، و من خلال نص المادة "819"منه، تدارك المشرع الأمر، و لم يعد ذلك التفريق قائم بين الأفراد و غير الأفراد فيما يخص شرط القرار الإداري السابق، حيث جاء النص عاما، يشمل كل من يرغب في تحريك دعوى إدارية أمام الجهات القضائية المختصة، و بالتالي تم القضاء على التفرقة التي كرستها المادتين "169 و 169 مكرر" من قانون الإجراءات المدنية السابق، و أصبح المشرع الجزائري يؤكد حاليا على إلزام القاضي الإدارة مصدرة القرار المراد الطعن فيه، بتمكين المدعي من القرار في أول جلسة موالية إذا ثبت أن المانع يعود إلى امتناعها عن تمكينه من هذا القرار.

ثالثا. شرط الميعاد في الدعوى الضريبية:

بالنظر لطبيعة العمل الإداري و إمكانية تنفيذه الفوري من جهة، و نظرا لضرورة الحرص على استقرار الأوضاع و العمل على ضمان السير المستمر للمرافق العامة للدولة من جهة أخرى و مراعاة للوضع الذي يميز المنازعات الإدارية عن غيرها من المنازعات، تم تحديد مواعيد قانونية من أجل رفع الدعاوى الإدارية أمام القضاء الإداري، و لم تعطى الحرية المطلقة لمخاصمة الإدارة دون قيد زمني، تفاديا لعرقلة النشاط الإداري و ضمانا لتحقيق الخدمة العمومية.

إن مختلف القوانين الضريبية لم تخرج عن القاعدة العامة المنصوص عليها من خلال المادة "829" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي حددت ميعاد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بمدة أربعة (04) أشهر[2]، إلا أن المادة "831" من نفس القانون أشارت إلى أنه لا يحتج بأجل الطعن المنصوص عليه في المادة "829" من هذا القانون إلا إذا أشير إليه في تبليغ القرار المطعون فيه.

و هذا ما تأكد كذلك من خلال أحكام المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية[3]، التي حددت ميعاد رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة بأربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب للمكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المواد "76 فقرة 02" و المادة "77" من نفس القانون، علما أن ميعاد رفع الدعوى من المكلف بالضريبة يختلف بحسب نوع الضريبة محل النزاع

---

1 – ملوك صالح، مرجع سابق، ص: 0229.

2 – المادة "829" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "يحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة (04) أشهر، يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي، أو من تاريخ نشر القرار الإداري الجماعي أو التنظيمي".

3 – المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد "59" من قانون المالية لسنة 2003، و "51" من قانون المالية لسنة 2007، و "27" من قانون المالية لسنة 2008، و "47" من قانون المالية لسنة 2011 و "52" من قانون المالية لسنة 2018.

و القرار المطعون فيه[1]، كما اختلفت التشريعات الضريبية في كيفية تحديد مواعيد تقديم الدعوى الضريبية[2]، فمنهم من حددها بالأيام مثلما هو معمول به في التشريعين المصري و المغربي[3]، أما المشرع الفرنسي و المشرع الجزائري فقد حددا ميعاد رفع الدعاوى القضائية بصفة عامة بالأشهر[4].

نشير إلى أن آجال رفع الدعوى القضائية في منازعات الوعاء الضريبي تختلف عن تلك المتعلقة بمنازعات التحصيل الضريبي، أين يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على إجراءات المتابعة و التحصيل الضريبي المشار إليها ضمن أحكام المادة "154" من قانون الإجراءات الجبائية خلال أجل شهر واحد (01)[5]، من انقضاء الأجل المتاح لمصلحة الضرائب المختصة للبت في الشكوى، و هذا طبقا لمضمون المادة "153 مكرر1" من نفس القانون[6]، و هو ما تأكد من خلال قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 15 مارس 2006 في قضية استئناف ضد إدارة الضرائب، و الذي تضمن في حيثياته أنه لا يجوز الخلط بين دعوى التحصيل المحددة بشهر واحد(01) و ميعاد دعوى الوعاء الضريبي المحدد بأربعة(04) أشهر[7].

01. سريان آجال الدعوى الضريبية:

إذا كانت القاعدة العامة المعمول بها في المنازعات الإدارية تقضي بأن ميعاد رفع الدعاوى القضائية الإدارية يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الفردي المطعون فيه، أو من تاريخ نشر القرار الإداري التنظيمي، طبقا لأحكام المادة "829" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإن سريان آجال رفع الدعوى الضريبية (أربعة 04 أشهر) يكتسي طابعا خاصا يتماشى و خصوصيتها، فهو مرتبط بنوع المنازعة الضريبية (منازعات الوعاء الضريبي أو منازعات التحصيل الضريبي)، فطبقا لنص المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية، فإن حساب سريان ميعاد رفع الدعوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي يسري:

---

1 – يامة ابراهيم، مقال حول " الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية"، مجلة القانون و المجتمع، مجلد 02، عدد: 01، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2014، ص: 0221.

2 – حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص: 093.

3 – سمير صادق، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 1969، ص: 0249.

4 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و لمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 049.

– انظر المواد: 82، 153 مكرر1، و 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

5 – المادة "154" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "52" من قانون المالية لسنة 2011.

6 – المادة "153 مكرر1" من قانون الإجراءات الجبائية محدثة بموجب المادة "51" من قانون المالية لسنة 2011، و معدلة بموجب المادة "59" من قانون المالية لسنة 2017.

7 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم: 25486 الصادر بتاريخ: 15 مارس 2006، مجلة مجلس الدولة، عدد: 08، الجزائر، 2006.

– ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يتم تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف المدير الولائي للضرائب، سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء المواعيد المنصوص عليها في المادة "76 الفقرتين 02 و 03" و كذا المادة "77" من قانون الإجراءات الجبائية، سواء كان القرار المبلغ يتضمن رفض كلي أو قبول جزئي.

– من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار الصادر بناء على الرأي الملزم الصادر عن إحدى اللجان الإدارية للطعن (الولائية، الجهوية أو المركزية) بشأن طعنه المرفوع إليها.

– من تاريخ انتهاء المدة الممنوحة للإدارة الضريبية للفصل في شكوى المكلف بالضريبة في حالة سكوتها، أي في حالة سكوت الإدارة عن الرد على شكوى المكلف بالضريبة في الآجال المذكورة سابقا من خلال المادة "76 فقرة02" من قانون الإجراءات الجبائية، و هنا يجوز له أن يرفع دعواه خلال الأربعة (04) أشهر التي تلي هذا الأجل طبقا لنص المادة "82 فقرة02" من نفس القانون.

كما تسري هذه الآجال إذا كان الطعن مرتبطا برد لجان الطعن التي منح لها القانون أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة المعنية للرد بالقبول أو الرفض صراحة، فإن لم تبد رأيها خلال هذه المدة فيعبر عن سكوت هذه اللجان بالرفض الضمني للطعن، و يجوز للمكلف بالضريبة رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن[1]، و هو ما أكده قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ: 18 فيفري 2002 الذي جاء فيه: "... حيث أن الطعن القضائي يكون خلال أربعة (04) أشهر الثابتة ابتداء من تاريخ تبليغ قرار رفض الشكوى أو السكوت عنها"[2].

للإشارة فإن الأجل الممنوح للإدارة للرد على شكوى المكلف بالضريبة يختلف بحسب الهيئة المسيرة للملف الجبائي(مديرية كبريات المؤسسات، مفتشية ضرائب "لدى مديرية ولائية للضرائب"، مركز ضرائب، أو مركز جواري للضرائب)، و طبيعة الضرائب و الرسوم[3] و قيمة الضريبة المنازع فيها، و يمكن أن نلخص كل هذه الحالات التي يجب على المكلف بالضريبة معرفتها لتحديد آجال طعنه القضائي في حالة سكوت الإدارة ضمن الجدول الموالي:

---

1 – المادة "81 – 02" من قانون الإجراءات الجبائية.

2 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 003776 الصادر بتاريخ 18 فيفري 2002، غير منشور.

3 – لأن تسيير ملفات بعض الضرائب و الرسوم هي مهمة موكلة حصرا لهيئات معينة، مثل ملفات الجباية العقارية التي تسير – فقط– من قبل المراكز الجوارية للضرائب في ظل عصرنة هياكل الإدارة الجبائية.

- آجـــال احتساب سريان ميعاد الدعوى الضريبية في حالة سكوت الإدارة أو لجان الطعن عن الرد -

الهيئات المعنية بالبت في الشكاوى الضريبية	آجـــال الرد على الشكاوى الضريبية
قضايا حصريا من اختصاص المركز الجواري للضرائب (C.P.I): * منازعات الضريبة الجزافية الوحيدة: * قضايا منازعات أخرى:	شهرين (02)
	أربعة (04) أشهـر
قضايا حصريا من اختصاص مركز الضرائب (C.D.I):	أربعة (04) أشهـر
قضايا حصريا من اختصاص المديرية الولائية للضرائب (D.I.W): * منازعات الضريبة الجزافية الوحيدة / مفتشية ضرائب: * قضايا منازعات أخرى:	شهرين (02)
	ستة (06) أشهـر
قضايا من اختصاص الإدارة المركزية (D.G.I) :	ثمانية (08) أشهـر
قضايا مرفوعة أمام لجان الطعن (ولائية – جهوية – مركزية)	أربعة (04) أشهـر

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مضمون أحكام قانون الإجراءات الجبائية.

إلى جانب القاعدة العامة في احتساب الآجال المنصوص عليها في المادّة "405" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، تجدر الإشارة إلى أن هناك إشكال يطرح في تحديد تاريخ بداية حساب آجال الطعن في حالة سكوت الإدارة الذي يعتبر رفضا ضمنيا عن عدّة شكاوى ضريبية لموضوع واحد، لنفس المكلف و أمام نفس المصلحة المختصة في هذه الشكاوى، هل يبتدئ الحساب من تاريخ إيداع الشكوى الأولى أم إحدى الشكاوى اللاحقة؟، و في غياب نص قانوني قضى مجلس الدولة بالنسبة لهذه الحالة في قراره الصادر بتاريخ 19 فيفري 2001 الذي جاء فيه[2]: " حيث يتبين من عناصر الملف أن العارض قدم شكوى أمام مدير الضرائب للولاية يلتمس من خلالها إعادة النظر في الضريبة المفروضة عليه،...، و لهذا الغرض قدم شكوى أولى بتاريخ 11 أكتوبر 1992، ثم قدم شكوى ثانية في 19 ديسمبر 1995، و تم الرد عليها من قبل مدير الضرائب بالرفض في 11 جوان 1996، و بتاريخ 15 ماي 1996 قدم شكوى ثالثة و تم رفضها من قبل مدير الضرائب؛... و حيث استقر الإجتهاد القضائي على اعتبار أن الطلب الأول الأسبق تاريخا وحده دون الالتفات إلى بقية الطلبات الموالية التي لا تأثير لها على سريان الآجال المنوه عنها في المادتين "334 و 337" من

---

1 – المادة "405" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " تحتسب كل الآجال المنصوص عليها في هذا القانون كاملة، و لا يحتسب يوم التبليغ أو التبليغ الرسمي و يوم انقضاء الأجل.

يعتد بأيام العطل الداخلة ضمن هذه الآجال عند حسابها.

تعتبر أيام عطلة بمفهوم هذا القانون، أيام الأعياد الرسمية و أيام الراحة الأسبوعية طبقا للنصوص الجاري بها العمل.

إذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس يوم عمل كليا أو جزئيا يمدد الأجل إلى أول يوم عمل موالي".

2 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، رقم: 000508 الصادر بتاريخ 19 فيفري 2001، غير منشور.

نقلا عن: كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 055.

قانون الضرائب المباشرة[1] و المادة "109" من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ... و حيث أنه تأسيسا على هذه القاعدة فإن الطلب المسبق الأول (الشكوى الأولى) المرفوع من طرف العارض بتاريخ 11 أكتوبر 1992 هو الذي وحده جدير بالاعتبار لحساب الآجال المنوه عنها في المواد السابقة، فكان على العارض أن يرفع طلبه القضائي خلال ثمانية (08) شهور الموالية لهذا التاريخ أي قبل حلول يوم 11 جوان 1993، و من ثم يكون العارض قد تجاوز المهلة الممنوحة قانونا".

إن الآجال في رفع الدعاوى القضائية بصفة عامة، و في المنازعات الضريبية بصفة خاصة، تعتبر من النظام العام، حيث يمكن إثارته من الخصوم أو من طرف القاضي الإداري من تلقاء نفسه، و في أي مرحلة كانت عليها الدعوى الضريبية، حيث ترفض الدعوى في حالة رفعها بعد فوات الميعاد، و لا وسيلة بذلك للمكلف بالضريبة لتدارك سقوط حقه في رفع الدعوى عند فوات الآجال القانونية المحددة، و هو ما قضى به مجلس الدولة في العديد من قراراته، و منها قراره الصادر بتاريخ 22 جويلية 2003 الذي جاء فيه[2]: " حيث أن المستأنف قام بالطعن أمام لجنة الدائرة و بلغ بالرفض في هذا الطعن بتاريخ 27 ديسمبر 1998 المستلم من طرفه بتاريخ 05 جانفي 1999، و أنه لم يقم برفع دعواه أمام الغرفة الإدارية إلا بتاريخ: 29 أوت 1999، أي بعد فوات الآجال المنصوص عليها في المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 109 من قانون الرسوم على رقم الإعمال و المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية".

بالإضافة إلى أن هناك قرارات أخرى تؤكد رفض الدعوى الضريبية في حالة ايداعها خارج الآجال المحددة[3]، كما ترفض كذلك حالات الطعون في قرارات إدارة الضرائب قبل انقضاء الآجال المقررة للرد على الشكاوى الضريبية، حيث تكون الدعاوى في مثل هذه الحالات سابقة لأوانها، و هو ما يتبين من خلال قرار مجلس الدولة رقم 191060 الصادر بتاريخ 14 فيفري 2000 (غير منشور)، و الذي أكد من خلاله بأن الدعوى تستحق الرفض لكونها سابقة لأوانها، و هو ما قضى به كذلك مجلس الدولة

---

1 – المواد من "328 إلى 339" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ملغاة بموجب المادة "200" من قانون المالية لسنة 2002، و تنقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

2 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم: 006988 الصادر بتاريخ: 22 جويلية 2003، (غير منشور).
نقلا عن: ريم عبيد، مرجع سابق، ص: 0350.

3 – قرار مجلس الدولة، رقم 01190 الصادر بتاريخ 11 جوان 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد: 01، 2001.
– قرار مجلس الدولة، رقم 186071 الصادر بتاريخ 17 جانفي 2000، (غير منشور).
– قرار مجلس الدولة رقم 156625 الصادر بتاريخ 08 مارس 1999، (غير منشور).
القرارات الثلاث(03) أعلاه منقولة عن: بدايرية يحي ، مرجع سابق، ص: 0152.

في قراره الصادر بتاريخ 19 فيفري 2001 الذي اعتبر الدعوى غير مقبولة شكلا لكونها سابقة لأوانها[1].

02. حالات توقف و انقطاع سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

إن شرط مواعيد إيداع الدعاوى القضائية من النظام العام، و هو ما استقر عليه كل من الفقه و القضاء[2]، إلا أن هناك حالات يمكن الخروج فيها عن هذا المبدأ، نصت عليها المادة "832" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[3]، أين يمدد فيها سريان المواعيد المتعلقة برفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، و هذا عندما تتوفر الشروط و الأسباب القانونية المبررة لذلك، فهناك من الحالات ما تتمثل في انقطاع ميعاد رفع الدعوى الضريبية، و حالات أخرى تتعلق بحالات توقف هذه المواعيد.

أ. انقطاع سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

يمكن أن ينقطع حساب الآجال المتعلقة برفع الدعوى الضريبية أمام هيئات القضاء الإداري، أين يعاد و يبدأ سريان حسابها من جديد، و هذا ابتداء من أول يوم موالي لزوال الحادث الذي قطع الميعاد، و نجد من أهم وسائل قطع الميعاد "الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة" و "حالة شطب الدعوى الضريبية"، و هناك العديد من الباحثين من أضاف سبب آخر لانقطاع هذه الآجال و هو "رفع الشكوى الضريبية"، و هو السبب الذي لا نراه كذلك، لأن الشكوى الضريبية كما سبق توضيحه من خلال هذا المطلب، تعد شرط إلزامي للانتقال إلى مرحلة ميعاد رفع الدعوى و ليس وسيلة انقطاع هذا الميعاد.

أ.1. سوء توجيه الدعوى الضريبية سبب انقطاع سريان الميعاد:

من خلال الإطلاع على عدة قرارات قضائية صادرة تبين لنا أن مجلس الدولة في الجزائر مثله مثل قضاء مجلس الدولة الفرنسي، و حتى القضاء المصري، حيث استقر كل منهم على ترتيب أثر قاطع على رفع الدعوى الضريبية إلى محكمة غير مختصة، حيث يظل هذا الميعاد منقطعا حتى صدور حكم نهائي يقضي منطوقه بسوء توجيه الدعوى القضائية و الحكم بعدم الاختصاص[4]، علما

---

1 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 001113 الصادر بتاريخ 19 فيفري 2001، (غير منشور).

2 – أبو اليزيد سيد، المواعيد القانونية، دار الكتب القانونية، القاهرة، مصر، 2005، ص: 092.

3 – المادة "832" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " تنقطع آجال الطعن في الحالات التالية:

1– الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة.

2– طلب المساعدة القضائية.

3– وفاة المدعي أو تغير أهليته.

4– القوة القاهرة أو الحادث الفجائي.

4 – مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص: 0338.

أن المدة الزمنية التي استغرقت في إجراءات سير الدعوى الأولى كأنها لم تكن، و منه يبدأ ميعاد جديد يحتسب من تاريخ علم المكلف بالضريبة بالحكم النهائي القاضي بعدم الإختصاص، كما يشترط لترتيب الأثر القاطع للميعاد ما يلي:

- أن تكون الدعوى السابقة أمام محكمة غير مختصة قد رفعت في الآجال المحددة وفق نص المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية، أي خلال أجل أربعة (04) أشهر من تبليغ المعني أو علمه بقرار إدارة الضرائب بشأن شكواه الضريبية.
- أن يقوم المكلف بالضريبة باختصام إدارة الضرائب، و يكلفها بالحضور أمام المحكمة الإدارية لتسمع الحكم الصادر بشأن قرارها المتعلق بمضمون شكواه الضريبية السابقة.

لقد أكد الأستاذ كوسة فضيل أنه ليس للمكلف بالضريبة علما بأنه لا يوجد أي نص قانوني صريح يعالج مسألة تمديد الميعاد لأسباب قانونية محضة، بل أن مرد هذه القاعدة إلى ما استقر عليه مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 17 ديسمبر 2002 الذي جاء فيه: " حيث أنه و بعد صدور القرار الناتج عن هذه الدعوى، أي في 09 سبتمبر 1997 و الذي لم يبلغ لأطراف النزاع رفع المستأنف الحالي دعوى أخرى أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء الجزائر تصحيحا لتوجيه الدعوى الأولى بتاريخ 29 فيفري 1997، حيث أنه في هذه الحالة فإن الأجل الذي يؤخذ بعين الاعتبار هو أجل رفع الدعوى الأولى أي الدعوى التي أدت إلى القرار الصادر في 09 سبتمبر 1997 و الذي رفض الدعوى شكلا لسوء توجيهها لأن المستأنف صحح هذا التوجيه برفع دعوى أخرى في أجل مقبول، و بالتالي فأجل رفع الدعوى الثانية هو أجل مقبول طبقا للاجتهاد القضائي المكرس من طرف مجلس الدولة "[1].

للإشارة فإن هناك من الفقهاء من يرى بأن ميعاد رفع الدعوى في مسألة الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة، يبقى قائما طوال المدة التي تستغرقها الدعوى الأولى خلال أجل الطعن المحدد قانون، أي أن الآجال تبقى سارية المفعول و لا تسقط، و هو ما يراه البعض تجسيد لروح العدالة و منطق القانون من جهة، و ضمانا لحق التقاضي من جهة أخرى[2].

---

1 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 004945 الصادر بتاريخ 17 ديسمبر 2002، (غير منشور).

أشار إليه الأستاذ: كوسة فضيل، في بحثه "القاضي الإداري و المنازعة الضريبية"، مرجع سابق، ص: 59–60

2 – عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص: 0357.

أ.2. شطب الدعوى الضريبية سبب انقطاع سريان الميعاد:

إن الإجراء المتعلق بشطب الدعوى القضائية تم تناوله ضمن أحكام المواد: من"216" إلى "219" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، حيث أن القاضي الإداري هو الوحيد الذي له سلطة شطب الدعوى الضريبية بالنظر للأسباب التي يراها قانونية.

بالنسبة للمدة الزمنية التي استغرقت في إجراءات شطب الدعوى كإن لم تكن، فبمجرد تبليغ حكم شطب الدعوى تبدأ مواعيد جديدة لاحتساب آجال تحريك الدعوى من جديد بموجب عريضة افتتاحية أمام الجهة القضائية الإدارية وفقا لنص المادة "217" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2]، كما يجب أن يراعى من جديد آجال أربعة (04) أشهر المنصوص عليها ضمن المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية، و هو ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 20 جويلية 1997، حيث جاء فيه: " حيث أن الغرفة الإدارية نطقت بشطب الدعوى في الحال طبقا للمادة "35" من قانون الإجراءات المدنية[3]؛ حيث أن الشطب يترتب عنه انقضاء الخصومة فقط و الأطراف الذين لم يتنازلوا عن حقهم في التقاضي يمكنهم تجديد طلبهم الذي سيكون مقبولا فيما يخص الآجال؛ حيث أنه طبقا للمادة "469" من قانون الإجراءات المدنية، كل قضية ترفع لدى جهة قضائية يجب أن يقضى فيها بحكم و لو انتهت بالشطب؛ حيث أنه بالتالي فإن تاريخ تبليغ قرار الشطب هو وحده الذي يجب الاعتماد عليه من جديد في حساب الآجال المنصوص عليه في أحكام المادة "337" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة"[4].

كما نشير أنه طبقا لأحكام المادة "87" من قانون الإجراءات الجبائية، كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم، برسالة محررة على ورق بدون دمغة، يوقعها بيده أو من طرف وكيله[5].

---

1 – المادة "216" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يمكن للقاضي أن يأمر بشطب القضية، بسبب عدم القيام بالإجراءات الشكلية المنصوص عليها في القانون، أو تلك التي أمر بها، ....".

– المادة "218" من نفس القانون تنص: "تطبق القواعد المتعلقة بسقوط الخصومة على الأمر القاضي بالشطب".

– المادة "219" من نفس القانون تنص: "يعد الأمر بشطب القضية من الجدول من الأعمال الولائية، و هو غير قابل لأي طعن".

2 – المادة "217" من نفس القانون تنص: "يتم إعادة السير في الخصومة بموجب عريضة افتتاح الدعوى، تودع بأمانة الضبط، بعد إثبات القيام بالإجراء الشكلي الذي كان سببا في شطبها".

3 – المادة "35" من قانون الإجراءات المدنية تقابلها المادة "216" في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4 – قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 0155939 الصادر بتاريخ 20 جويلية 1997، (غير منشور).

5 – المادة "87" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "30" من قانون المالية لسنة 2008.

ب. حالات توقف سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

يمكن أن يتوقف سريان الميعاد خلال فترة زمنية معينة، و هذا بسبب حادث مسبب للوقف إلى أن يزول أثره، كأن يبدأ الميعاد في السريان من تاريخ 01 سبتمبر 2019، و لأحد الأسباب القانونية التي نصت عليها المادة "832" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، يتوقف سريان الميعاد في: 13 أكتوبر 2019، و يدوم هذا الحادث إلى أن ينتهي يوم 04 ديسمبر من نفس السنة، فبداية الحساب تنطلق من يوم 05 ديسمبر 2019[1]، ليستكمل ما بقي من المدة، و بالتالي المدة التي استغرقها الحادث الذي كان سببا لتوقف سريان الميعاد تسقط و لا يتم احتسابها ضمن آجال رفع الدعاوى القضائية بما فيها الدعوى الضريبية، و يمكن حصر حالات توقف سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية فيما يلي:

ب.1. طلب المساعدة القضائية سبب لوقف سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

يقصد بالمساعدة القضائية، مساعدة شخص سواء كان طبيعي أو معنوي كالمؤسسات أو الشركات الخاصة التي لا تسمح لها مواردها المالية بتسديد مبلغ الرسوم القضائية، و ذلك بإعفائه منها حتى يتسنى له اللجوء للقضاء للمطالبة بحقوقه أو للدفاع عنها كإعفائه من رسوم تسجيل الدعوى، رسم تسجيل الاستئناف، رسم ممارسة طرق الطعن، و كذا إعفائه من رسوم استخراج الأحكام و رسم التبليغ، و بالإضافة إلى كل هذه الإعفاءات يعين للمستفيد محام دون إلزامه بدفع له أتعابه، و بالمساعدة القضائية يتحقق المبدأ الدستوري الكل سواسية أمام القانون، و جعل مرفق القضاء في متناول الجميع بما فيه الفقير و المحتاج و المعوز[2]، و تعتبر المساعدة القضائية من الحقوق الأساسية التي أقرتها المواثيق الدولية[3]، و التي كرسها الدستور الجزائري و جسدها المشرع الجزائري، و أصبح العمل بها حقيقة في الجزائر منذ صدور الأمر رقم 66-158 المؤرخ في 26 سبتمبر 1966، و الذي تم إلغاؤه بموجب الأمر رقم 71-57 المشار إليه أسفله، و الذي شهد عدة تعديلات لاحقا.

---

1 – إذا صادف هذا التاريخ يوم عطلة رسمية يمدد احتساب الأجل ابتداء من أول يوم عمل موالي طبقا لأحكام المادة "405" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 – يوسف دلاندة، قانون المساعدة القضائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010، ص.ص: 13-14.

3 – زكري فوزية، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، مذكرة ماجستير في القانون العام، تخصص، القوانين الإجرائية و التنظيم القضائي، كلية الحقوق، جامعة وهران، القطب الجامعي بقايد، وهران، الجزائر، 2012/2011، ص: 017.

اعتبر المشرع الجزائري من خلال نص المادة "356" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، طلب المساعدة القضائية من بين الأسباب القانونية لوقف سريان ميعاد الدعاوى القضائية، أما حسب منظور بعض الباحثين و القانون المقارن، فقد اعتبرت من بين أسباب انقطاع سريان هذا الميعاد[2]، حيث يتمثل الأمر في إجراء يرفع بموجبه المعسر صاحب الصفة و المصلحة طلبه إلى الجهات القضائية المختصة لتوكيل محام[3]، و هذا باعتبار أن التمثيل بمحام وجوبي أمام المحكمة الإدارية كما سبق ذكره[4]، و هذا للدفاع عن حقوقه أمام جهاز القضاء، و لقد تناول المشرع شروط و كيفيات الاستفادة من هذه المساعدة القضائية ضمن القانون المتعلق بالمساعدة القضائية[5].

حيث يتوقف سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية و يستأنف سريانه ابتداء من اليوم الموالي لتبليغ المعني بقرار قبول طلب المساعدة القضائية أو رفضه طبقا لأحكام المادة "357" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[6].

ب.2. القوة القاهرة أو الحادث المفاجئ سبب لوقف سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

اعتبر المشرع الجزائري من خلال المادة "832-4" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، أن القوة القاهرة أو الحادث الفجائي من بين الأسباب التي توقف سريان ميعاد رفع الدعوى القضائية بصفة عامة، لكن لم يحدد العناصر التي تشكل حالة القوة القاهرة، باستثناء قضاء مجلس الدولة الذي وضح ذلك في أحد قراراته.

---

1 – المادة "356" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يترتب على تقديم طلب المساعدة القضائية، توقيف سريان أجل الطعن بالنقض و أجل إيداع المذكرة الجوابية".

2 – سامي جمال الدين، الدعاوى الإدارية و الإجراءات أمام القضاء الإداري، الكتاب الأول، دعاوى الإلغاء، منشاة المعارف، الإسكندرية، 1991، ص: 0165. نقلا عن: ريم عبيد، مرجع سابق، ص: 0367.

3 – تحدد أتعاب المحامي في هذه الحالة وفقا لمحتوى المرسوم التنفيذي رقم 11-375 المؤرخ في 12 جانفي 2011، الذي يحدد شروط و كيفيات دفع أتعاب المحامي المعين في المساعدة القضائية. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 61، الصادرة بتاريخ: 13 نوفمبر 2011).

4 – المادتين "10" و "826" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

5 – الأمر رقم 71-57 المؤرخ في 05 أوت 1971 المتعلق بالمساعدة القضائية (ج.ر عدد: 67 الصادرة بتاريخ: 17 أوت 1971)، المعدل و المتمم بالقانون رقم 01-06 المؤرخ في: 22 ماي 2001 (ج.ر عدد: 29 الصادرة بتاريخ: 23 ماي 2001)، المعدل و المتمم بالقانون رقم 09-02 المؤرخ في25 فيفري 2009، (ج.ر.ج.ج.د.ش عدد: 15 الصادرة بتاريخ: 08 سبتمبر 2009).

6 – المادة "357" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يستأنف سريان أجل الطعن بالنقض، أو أجل إيداع مذكرة جوابية للمدة المتبقية، ابتداء من تاريخ تبليغ المعني بقرار مكتب المساعدة القضائية بواسطة رسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام.

إذا حدث مانع مادي يحول بين المكلف بالضريبة و الدعوى الضريبية، أصبح من المستحيل اتخاذ الإجراءات اللازمة من قبل المدعي للمطالبة بحقه، و عليه إذا استحال على ذوي الشأن رفع دعوى ضريبية في الميعاد المحدد ضمن المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية (أربعة "04" أشهر)، فليس من العدل و الإنصاف، و ليس من المصلحة العامة ترك استمرار سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري، و لهذا يتعين أن يوقف سريان الميعاد مادام المانع قائما، فإذا زال المانع أو زال أثر القوة القاهرة، يبدأ الميعاد ليستكمل مدته[1]، و في هذه الحالة يحتسب الميعاد من أول بدئه إلى تاريخ وقفه، ثم يستمر موقوفا حتى تنتهي مدة الوقف، ثم يستمر ليستكمل المدة المتبقية من أجل أربعة (04) أشهر المقررة قانونا في حالة منازعات الوعاء الضريبي.

أما عن شروط تطبيق حالة القوة القاهرة أو الحادث المفاجئ يمكن استخلاصها من حيثيات قرار مجلس الدولة رقم 171405 الصادر بتاريخ 19 فيفري 2001[2]، و تتمثل فيك

- أن يكون الحادث من المستحيل توقعه أو التنبؤ به.
- ألا يكون للمستفيد من وقف سريان الميعاد أي دخل في حدوثه.
- استحالة رده أو تفاديه.

و في هذا الصدد قضى مجلس الدولة من خلال نفس القرار برفض الطعن المؤسس على اعتبار هطول الأمطار و الفيضانات سببا في غلق محل الطاعن، و من ثم تعد قوة قاهرة، حيث رد مجلس الدولة على هذا الدفع كالتالي: " حيث و الحال هذا أن هطول الأمطار لا يعتبر قوة قاهرة ، لأنه بالإمكان توقعها والتنبؤ بها بواسطة نشرة الأحوال الجوية، خاصة بعد تطور التقنيات المتعلقة بها و التي أصبحت من شأنها أن تعطي مسبقا التنبؤات المرتقبة مستقبلا بالنسبة لعدة أيام، و بالتالي فإن شرط استحالة التوقع منعدم، و أنه لا مجال لتطبيق نظرية القوة القاهرة في هذا المجال"[3].

ب.3. وفاة المدعي أو تغير أهليته سبب لوقف سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

تعد وفاة المكلف بالضريبة من أسباب وقف أجل رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، و عليه يبدأ سريان الميعاد لاستكمال المدة المتبقية من تاريخ قيام من يهمه الأمر بإعادة

---

1 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص: 062.

2 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 171409 الصادر بتاريخ 19 فيفري 2001، (غير منشور)، تضمن: "حيث أن الإجهاد القضائي أقر أن الشرطين الأساسيين للقوة القاهرة أو الحادث الفجائي يتمثلان في استحالة التوقع و استحالة الدفع، أي استحالة درئهما و مقاومتهما ...".

3 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 171409 الصادر بتاريخ 19 فيفري 2001، (غير منشور)– قرار قضائي سبق ذكره–.

نقلا عن: مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص: 0221.

السير في الدعوى، و هنا نشير أن الكثير من الباحثين من اعتبر حالة الوفاة من بين حالات الحادث الفجائي.

3. حالات تمديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية بقوة القانون:

يقصد بذلك منح المدعي أجل آخر إضافة إلى أجل أربعة (04) أشهر المعمول به، و هذا لتمكين المكلف بالضريبة من حقه الدستوري في التقاضي، و هذا بالنظر لأسباب قانونية بحتة تتمثل في:

أ. العطل الرسمية سبب لتمديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

على غرار الكثير من التشريعات المقارنة، أقر المشرع الجزائري تمديد آجال رفع الدعوى الضريبية في حالة مصادفة آخر يوم من الميعاد يوم عطلة أسبوعية أو عطلة رسمية[1]، سواء كانت أعياد دينية أو وطنية.

فإذا كان مثلا آخر يوم من ميعاد رفع الدعوى الضريبية هو يوم السبت (يوم عطلة) بالنسبة للمحكمة مثل بقية الهيئات الإدارية، فإن الأجل يمتد إلى أول يوم عمل موالي ليوم العطلة، و هذا طبقا لأحكام المادة "405" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و كمثال آخر إذا صادف آخر أجل لرفع الدعوى الضريبية يوم أول نوفمبر أو 05 جويلية، في هذه الحالة يمدد الميعاد إلى أول عمل يلي العيد الوطني، و بالتالي يصبح آخر أجل لرفع الدعوى الضريبية في هذه الحالة يوم 02 نوفمبر أو 06 جويلية حسب الحالة، و إذا صادف أحد هذين اليومين يوم عطلة أسبوعية (الجمعة أو السبت)، يصبح آخر أجل لرفع الدعوى هو أول يوم عمل موالي ليوم العطلة.

لقد أضاف الأستاذ "كوسة فضيل" سبب آخر لتمديد آجال رفع الدعوى الضريبية و المتمثل في "البعد المكاني"[2]، حيث يرى بأنه يجب تطبيق أحكام المادة "404" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص: "تمدد لمدة شهرين (02) آجال المعارضة و الاستئناف و التماس إعادة النظر و الطعن بالنقض المنصوص عليها في هذا القانون، للأشخاص المقيمين خارج الإقليم الوطني"، حيث يرى الأستاذ بأنه يجب إضافة ميعاد آخر مكملا مدته شهرين (02) للمكلف بالضريبة المقيم بالخارج إضافة إلى المدة الأصلية المحددة بأربعة (04) أشهر وفق أحكام المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية، و بالتالي تصبح الآجال ستة (06) أشهر.

في تقديري كباحث، أرى بأن المادة "404" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي أشار إليها الأستاذ "كوسة فضيل"، لا تتعلق بآجال إيداع العريضة الافتتاحية للدعوى الضريبية أو حتى دعوى أخرى أمام المحكمة الإدارية، بل خاصة بآجال المعارضة و الاستئناف و التماس إعادة النظر و الطعن بالنقض فقط، هذا من جهة؛ و من جهة أخرى و في إطار تطبيق قاعدة "الخاص يقيد

---

1 – القانون رقم 63–278 المؤرخ في 26 جويلية 1963، يحدد قائمة الأعياد الوطنية، المعدل و المتمم، (الجريدة الرسمية.ج.ج عدد: 53 الصادرة بتاريخ: 02 أوت 1963).

2 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص.ص: 049–057.

العام"، و استنادا لأحكام المادتين "75 و 99" من قانون الإجراءات الجبائية، إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يجب أن يتخذ موطن له في الجزائر، و عليه نرى أنه لا مجال لتطبيق أحكام المادة "404" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في المادة الضريبية.

نشير كذلك إلى أنه لا مجال للقضاء الإستعجالي في مجال منازعات الوعاء الضريبي موضوع هذا البحث، و هذا لأن حالة الإستعجال في المادة الضريبية تتحقق فقط في حالات المتابعة و كل الإجراءات المتعلقة بالتحصيل الضريبي الجبري.

المبحث الثاني:

سلطة القاضي الإداري في التحقيق في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي

يملك القاضي الإداري صلاحيات متميزة عن تلك الممنوحة للقاضي العادي، حيث تسمح له بتخطي الصعوبات و الإشكالات التي تعترضه عند فصله في المنازعة الضريبية، و منحه المشرع مجموعة من الوسائل و الإمكانيات التي من شأنها أن تساهم في خلق التوازن بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، حيث يفي هذا الأخير بالتزاماته الجبائية المتعلقة بالتصريح و الدفع بخصوص أنشطته التجارية، المهنية، الحرفية أو الفلاحية، و في المقابل تلتزم إدارة الضرائب بتسبيب قراراتها المتضمنة فرض أسس ضريبية جديدة لنفس الوعاء الضريبي، و هذا لمنح إمكانية فهمها و مناقشتها من طرف المكلفين بها من جهة، و معرفة النصوص القانونية المعتمدة في هذا التأسيس من جهة أخرى.

ففي حالة منازعة ضريبية في هذا المجال يتولى القاضي الإداري مهمة التحقيق في عريضة الدعوى الضريبية، و هذا بتطبيق إجراءات التحقيق العامة المنصوص عليها ضمن أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و إذا تبين له بأن هذه الإجراءات العامة غير كافية للتحقيق بالنظر لما تتميز به الدعوى الضريبية من خصوصية، فإن القاضي الإداري يلجأ إلى تطبيق إجراءات التحقيق الخاصة التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية؛ و عليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: إجراءات "عامة" للتحقيق القضائي في الدعوى الضريبية.

المطلب الثاني: إجراءات "خاصة" للتحقيق القضائي في الدعوى الضريبية.

المطلب الأول:

إجراءات "عامة" للتحقيق القضائي في الدعوى الضريبية.

إن إجراءات التحقيق العامة في العريضة المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي لا تختلف عن إجراءات التحقيق المتبعة في المنازعات الإدارية عموما، و قبل التطرق لإجراءات التحقيق العامة نقوم بحصر الإجراءات الأولية اللازمة لسير عملية التحقيق في الدعوى الضريبية.

الفرع الأول:

تدابير أولية قبل سير التحقيق في الدعوى الضريبية

كل الدعاوى القضائية الإدارية بما فيها الدعوى الضريبية، وجب عند إيداعها القيام بعملية قيدها في سجل خاص و تبليغها للطرف أو الأطراف المعنيين بها، مع المبادرة في بعض حالات المنازعة بإجراء عملية الصلح القضائي كإجراء أولي قبل البدء في عمليات التحقيق في الدعوى القضائية المرفوعة أما المحكمة الإدارية.

أولا. قيد الدعوى الضريبية:

يعتبر إيداع العريضة الافتتاحية لدى أمانة الضبط إجراء مشتركا يطبق على جميع الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم الإدارية و الدعاوى المرفوعة أمام مجلس الدولة طبقا لأحكام المادة "904" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، كما أن الخصومة الإدارية لا تنعقد إلا بعد رفع دعوى قضائية يتم افتتاحها وفق الشروط الشكلية و القانونية التي سبقت دراستها في المبحث السابق، حيث يحدد من خلالها المكلف بالضريبة طلباته و دفوعه، و يودعها لدى كتابة ضبط[2]الهيئة القضائية الإدارية المختصة نوعيا و إقليميا (المحكمة الإدارية)، مقابل رسم قضائي كما سبق التطرق إليه[3]، و يتم قيد الدعوى الضريبية و تسجيلها حسب تاريخ ورودها[4] وفقا للقواعد العامة المتعلقة بعرائض جميع الدعاوى في سجل خاص يسمى "سجل قيد الدعاوى" يمسك بأمانة ضبط المحكمة الإدارية[5] تحت إشراف رئيس أمناء الضبط.

في المقابل و بعد التأكد من دفع الرسم القضائي، يسلم أمين الضبط للمحامي وصلا يثبت إيداع صحيفة افتتاح الدعوى، و يتضمن هذا الوصل إسم و لقب المدعي، الرقم التسلسلي للقضية، تاريخ و ساعة الجلسة الذي ينادي على القضية ليحتفظ به المدعي، و ترفق نسخة منه بملف الدعوى الضريبية، كما يؤشر أمين الضبط على إيداع مختلف المذكرات و المستندات بعد الجرد المفصل لهذه الأخيرة طبقا لأحكام المادة "820" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[6].

---

1 – المادة "904" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " تطبق أحكام المواد من "815" إلى "825" أعلاه، المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى أمام مجلس الدولة".

2 – المادة "06" من القانون رقم 98–02 المتعلق بالمحاكم الإدارية تنص على ما يأتي: " لكل محكمة إدارية كتابة ضبط تحدد كيفيات تنظيمها و سيرها عن طريق التنظيم".

3 – المادة "821" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4 – المادة "824" من نفس القانون تنص: "تقيد العرائض و ترقم في السجل حسب ترتيب ورودها. يقيد التاريخ و رقم التسجيل على العريضة و على المستندات المرفقة بها".

5 – المادة "823" من نفس القانون .

6 – المادة "820" من نفس القانون تنص: " عندما يرفق الخصوم مستندات تدعيما لعرائضهم و مذكراتهم، يعدون في نفس الوقت جردا مفصلا عنها، ما لم يوجد مانع يحول دون ذلك بسبب عددها أو حجمها أو خصائصها".

يعد إجراء قيد العريضة افتتاح الدعوى الضريبية إجراء ذو خصوصية هامة في المنازعات الإدارية، لكونها لا تنعقد إلا بعد قيد عريضتها أمام كتابة الضبط طالما كانت العريضة مستوفية لكل شروط قبولها و التي سبق التطرق لها، و بالتالي لا تعتبر الدعوى الضريبية مرفوعة و مقبولة ، و لا تنعقد بذلك الخصومة إلا إذا كانت مقامة و مسجلة أمام كتابة الضبط وفق ما ينص عليه قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ليتم بعد ذلك إعلان العريضة، و ذلك بإبلاغ الطرف الآخر المتمثل عادة في إدارة الضرائب بقيام المنازعة الضريبية و دعوتها لتقديم مستنداتها و مذكراتها[1].

يفصل رئيس المحكمة المنعقد لها الاختصاص في كل نزاع موضوعه دفع الرسوم القضائية أو الإعفاء من دفعها بأمر غير قابل لأي طعن وفقا لنص المادة "825" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2]، أما إذا كانت العريضة مشوبة بعيب يترتب عدم القبول، و تكون قابلة للتصحيح بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة "829" من نفس القانون، و لا يجوز للمحكمة الإدارية أن ترفض هذه الطلبات و إثارة عدم القبول التلقائي إلا بعد دعوة المعنيين إلى تصحيحها، حيث يشار في أمر التصحيح إلى أنه في حالة عدم القيام بهذا الإجراء، يمكن رفض الطلبات بعد انقضاء الأجل المحدد الذي لا يقل عن خمسة عشر(15) يوما باستثناء حالة الاستعجال[3].

بعد إيداع عريضة الدعوى الضريبية و إعطائها رقم تسلسلي حسب تاريخ ورودها (رقم القضية)، ترسل العريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية الذي يعين لاحقا التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، و يعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر للقيام بالتحقيق في القضية و تهيئة الملف للمداولة، و بدوره يقوم المقرر بتبليغ العريضة إلى كل مدعى عليه في الدعوى، مع إنذاره بأن يعد مذكرة الرد مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد الخصوم كما سبق ذكره، و في سبيل تهيئة الدعوى منحت له سلطة الاتصال بالجهات الإدارية المعنية للحصول على ما يكون ضروريا من بيانات و وثائق، كما يجوز للقاضي المقرر أن يطلب كذلك من الخصوم كل مستند أو وثيقة تفيد فض النزاع[4]، و ذلك في المواعيد المحددة و بناء على ظروف القضية طبقا لنص المادة "844" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

---

1 – حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، دراسة مقارنة، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص: 0174.

2 – المادة "825" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يفصل رئيس المحكمة الإدارية في الإشكالات المتعلقة بالإعفاء من الرسم القضائي و الإشكالات المتعلقة بإيداع و جرد المذكرات و المستندات بأمر غير قابل لأي طعن".

3 – المادة "848" من نفس القانون.

4 – المادة "844" من نفس القانون.

يتمتع القاضي المقرر بدور فعال في الدعوى الإدارية بصفة عامة أكثر منه في الدعوى المدنية، و ترجع هذه الأهمية لمظاهر الدور التدخلي الذي يتميز به قضاة الغرف الإدارية عن قضاة غرف القانون الخاص، إضافة إلى دور القاضي المقرر في تحضير الدعوى و التحقيق فيها و تهيئتها للفصل فيها، كما يعتبر المؤتمن على سير الدعوى و توجيهها إلى أن يقدم تقريره الكتابي إلى تشكيلة الحكم[1].

ثانيا. تبليغ عريضة افتتاح الدعوى الضريبية و تبادل المذكرات:

بعد تسجيل عريضة افتتاح الدعوى الضريبية لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية وفق الإجراءات التي تناولتها سابقا تعتبر الدعوى مقامة، و تخرج بعدها إجراءات التقاضي في مجال المنازعة الضريبية من يد الأطراف، لتبقى الإجراءات الموالية من اختصاص الجهة القضائية المقامة أمامها الدعوى الضريبية، و عليه فالإجراءات اللاحقة لإيداع و قيد العريضة كالتبليغ، لا تعتبر شرطا لصحة الدعوى الإدارية كما هو الحال في القضاء العادي، كما أن الخطأ في التبليغ لا يبطل الإجراء، على اعتبار أن الأطراف لا يتحملون هذا الخطأ الناجم عن غيرهم[2].

لكن يبقى مبدأ ضرورة التبليغ إجراء شكلي في غاية الأهمية واجب الاحترام أمام الجهات القضائية، لكونه يعتبر الوسيلة القانونية الأساسية التي أقرها المشرع الجزائري لتمكين الطرف الآخر في منازعات الوعاء الضريبي و المتمثل في إدارة الضرائب من العلم بالإجراءات المتخذة ضدها، و إعطائها فرصة لتحضير دفاعها تحقيقا في ذلك لمبدأ الوجاهية[3].

و عليه يستوجب على المدعي (المكلف بالضريبة) بعد تسجيل العريضة لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية التوجه إلى محضر قضائي مختص إقليميا باعتباره ضابط عمومي[4] مكلف بإجراءات التبليغ

---

1 – زكري فوزية، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، مرجع سابق، ص: 041.

2 – الجرف طعيمة، رقابة القضاء لأعمال الإدارة العامة، قضاء الإلغاء، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1984، ص: 0293.

– ملوك صالح، مرجع سابق، ص: 0244.

3 – المادة "03– 03" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "يلتزم الخصوم و القاضي بمبدأ الوجاهية".

– المادة "263" من نفس القانون تنص: " يتم الإستماع إلى الخصوم و وكلائهم و محاميهم وجاهيا".

– انظر الفرع الأول "وجاهية إجراءات التحقيق في الخصومة الضريبية"، من بحث الأستاذ "عليان مالك" حول الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، مرجع سابق، ص: 0203.

4 – المادة "05" من القانون رقم91–03 المؤرخ في 08 جانفي 1991، المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 02 /1991، الصادرة بتاريخ: 09 جانفي 1991)، (ملغى)؛ تقابها المادة "04" من القانون رقم 06–03 المؤرخ في 20 فيفري 2006، المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي – الساري المفعول –، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2006/014 الصادرة بتاريخ: 08 مارس 2006).

بناء على طلب ذوي الشأن أو محاميهم بعد تسديد أتعابه وفقا للقانون المعمول به[1]، و هذا من أجل تكليف المدعى عليه بالحضور للجلسة المحددة، و تسليمه وثيقة مختومة و موقعة من جانبه تسمى "التكليف بالحضور" المشار إليها في المواد "18"، "19" و "20" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[2]، إضافة إلى نسخة من عريضة افتتاح الدعوى، و يكون عدد نسخ العريضة بحسب عدد الخصوم، و في المادة الجبائية عادة المدعى عليه هو شخص واحد المتمثل في إدارة الضرائب كما سبقت الإشارة إلى ذلك.

يتم تبليغ المذكرات و مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بالملف للخصوم عن طريق أمانة ضبط المحكمة الإدارية تحت إشراف القاضي المقرر طبقا لأحكام المادة "838" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[3].

و قد حددت المواد من "406 إلى 416" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مفهوم التبليغ الرسمي و الكيفية التي يتم بها، إذ تنص المادة "408" على أن يتم التبليغ الرسمي "شخصيا" بالنسبة للشخص الطبيعي، و يعتبر كذلك بالنسبة للشخص المعنوي إذا سلم محضر التبليغ إلى ممثله القانوني أو الإتفاقي أو لأي شخص تم تعينه لهذا الغرض، و هنا نشير أن المدير الولائي للضرائب كممثل قانوني لإدارة الضرائب على المستوى المحلي[4] عادة يفوض تمثيله أمام القضاء لرئيس مكتب

---

1 – المرسوم التنفيذي رقم 09–78 المؤرخ في 11 فيفري 2009، يحدد أتعاب المحضر القضائي، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 11، الصادرة بتاريخ: 15 فيفري 2009).

2 – راجع المادة "18" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

– راجع المادة "19" من نفس القانون .

– المادة "20" من نفس القانون تنص: " يحضر الخصوم في التاريخ المحدد في التكليف بالحضور شخصيا أو بواسطة محاميهم أو وكلائهم".

3 – المادة "838" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " تودع المذكرات و الوثائق المقدمة من قبل الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية.

يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، و يتم تبليغ المذكرات و مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر".

4 – يجوز للمدير الولائي للضرائب تفويض مهمة التمثيل أمام القضاء باعتبار أن المديرية الولائية للضرائب لها حق التقاضي، و هذا ما تؤكده المادة"17" من المرسوم التنفيذي (06–327) المؤرخ في: 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها.، مرجع سابق، حيث جاء فيها: " تتولى المديريات الولائية للضرائب على وجه الخصوص في مجال المنازعات: .....– تدرس العرائض و تنظم أشغال لجان الطعن و تتابع المنازعات و تمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة، و تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة"، و هو ما أشارت إليه المادة "02" من نفس المرسوم بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات.

المنازعات القضائية[1] بحكم إلمام هذا الأخير بحيثيات القضايا التي كانت فيها المديرية طرفا، أما الممثل القانوني لمديرية كبريات المؤسسات فهو مديريها، و الذي يفوض عادة مهمة التمثيل أمام القضاء إلى رئيس مكتب لجان الطعن و المنازعة القضائية[2] أو رئيس مصلحة المنازعات القضائية، علما أنه يسمح للمثل القانوني في كلتا الحالتين السابقتين بتفويض أي عون مؤهل من أعوانه، إلا أنه يفضل العون الذي له دراية كافية بإجراءات التقاضي و حيثيات القضايا المطروحة.

أما عن البيانات التي يجب أن يتضمنها محضر التبليغ الرسمي في أصله و نسخه فهي كالتالي:

1- إسم و لقب المحضر القضائي و عنوانه المهني و توقيعه و ختمه.

2- تاريخ التبليغ بالحروف و ساعته.

3- إسم و لقب طالب التبليغ و موطنه.

4- إذا كان طالب التبليغ شخصا معنويا، تذكر تسميته و طبيعته و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.

5- إسم و لقب و موطن الشخص الذي تلقى التبليغ، و إذا تعلق الأمر بشخص معنوي يشار إلى طبيعته و تسميته و مقره الاجتماعي و إسم و لقب و صفة الشخص الذي تلقى التبليغ الرسمي.

6- توقيع الشخص الذي تلقى التبليغ و بيان طبيعة الوثيقة التي تثبت هويته و رقمها و تاريخ إصدارها، و إذا تعذر على المبلغ له التوقيع على المحضر، يجب عليه وضع بصمته.

7- الإشارة إلى تسليم الوثيقة موضوع التبليغ الرسمي إلى المبلغ له.

و إذا لم يتضمن محضر التبليغ الرسمي البيانات المشار إليها أعلاه، يجوز للمطلوب تبليغه الدفع ببطلانه قبل إثارته لأي دفع أو دفاع.

يتم تبليغ العريضة لإدارة الضرائب كشخص معنوي في مقرها المعلوم طبقا لنص المادة "828" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، كما ينبغي أن يتم التبليغ مع إشعار بالاستلام.

تجدر الإشارة أنه إذا رفض الشخص المطلوب تبليغه رسميا استلام محضر التبليغ الرسمي أو رفض التوقيع عليه، أو رفض وضع بصمته يدون ذلك في المحضر الذي يحرره المحضر القضائي و ترسل نسخة من التبليغ إليه برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام، و يعتبر التبليغ في هذه الحالة بمثابة التبليغ الشخصي، و يحتسب الأجل الممنوح من تاريخ ختم البريد[3]، و هنا نشير إلى أن مشكل تحديد الموطن المشار إليه ضمن المواد: "410"، "412" و "414" من قانون

---

1 – مهام رئيس مكتب المنازعات القضائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب محددة ضمن المادة "72" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، مرجع سابق.

2 – مهام رئيس مكتب المنازعات القضائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات محددة ضمن المادة "16" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، مرجع سابق.

3 – المادة "411" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

الإجراءات المدنية و الإدارية غير قابل للطرح حاليا في المادة الجبائية طالما أن المدعى عليه أمام المحكمة الإدارية، و في كل الحالات هو إدارة الضرائب التي لها مقر معلوم في عاصمة كل ولاية و ليس المكلف بالضريبة.

إن الإجراءات المتخذة و تدابير التحقيق تبلغ إلى الخصوم برسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، كما يتم أيضا تبليغ طلبات التسوية و الإعذارات و أوامر الاختتام و تاريخ الجلسة بنفس الأشكال، كما يجب أن يشار في تبليغ العرائض و المذكرات إلى أنه في حالة عدم مراعاة أحد الخصوم الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد يمكن اختتام التحقيق دون إشعار مسبق[1]، كما يجوز لرئيس تشكيلة الحكم في هذه الحالة أن يوجه إعذارا له بواسطة رسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام، و في حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي يجوز منح أجل جديد و أخير[2]، و إذا لم يقدم المدعي المذكرة الإضافية التي أعلن عنها رغم الإعذار الموجه أو لم يقم بتحضير الملف يعتبر متنازلا[3]،و إذا لم يقدم المدعى عليه (إدارة الضرائب) أي مذكرة رغم إعذاره، يعتبر قبول ضمني بالوقائع الواردة بعريضة افتتاح الدعوى المبلغ بها[4].

بالنسبة للوثائق المرفقة للعرائض و المذكرات تبلغ نسخ عنها إلى الخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات، و عندما يحول عدد الوثائق أو حجمها أو خصائصها دون استخراج نسخ عنها، يبلغ جرد مفصل لها إلى الخصوم أو إلى ممثليهم للإطلاع عليها بأمانة الضبط و أخذ نسخ عنها على نفقتهم[5]، كما يجوز لرئيس المحكمة أن يرخص عند الضرورة الملحة بتسليم هذه الوثائق مؤقتا إلى الخصوم أو ممثليهم خلال أجل محدد[6]، كما نشير أن المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق القضائي في الدعوى القضائية بصفة عامة بما فيها الدعوى الضريبية، لا تبلغ لأطراف الخصومة و يصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم[7].

تجدر الإشارة إلى أن أحكام المادة "84" من قانون الإجراءات الجبائية قبل إلغائها[8]، كانت تنظم الأحكام المتعلقة بإحالة عريضة دعوى المكلف بالضريبة إلى المدير الولائي للضرائب، حيث كانت

---

1 – المادة "840" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 – المادة "849" من نفس القانون

3 – المادة "850" من نفس القانون.

4 – المادة "851" من نفس القانون.

5 – المادة "841" من نفس القانون.

6 – المادة "842" من نفس القانون.

7 – المادة "854" من نفس القانون.

8 – المادة "84" من قانون الإجراءات الجبائية ملغاة بموجب المادة "29" من القانون رقم 07–12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 82، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2007).

تعتبر إدارة الضرائب خصما مميزا لكونه يسعى للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية، و في هذا الصدد نرى أن المشرع الجزائري حسن ما فعل بإلغائه لهذه المادة من قانون الإجراءات الجبائية، و قضى على التمييز بين أطراف الخصومة الضريبية أمام المحكمة الإدارية.

ثالثا. الصلح في دعوى منازعات لوعاء الضريبي:

جاء تعريف الصلح في المادة "459" من القانون المدني الجزائري على أنه "عقد ينهي به الطرفان نزاعا قائما أو يتوقيان به نزاعا محتملا، و ذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه"، وهو نفس المفهوم الذي تناوله بعض الفقهاء و الباحثين الجزائريين[1]، مع العلم أن صحة الصلح ترتبط بتوفر شروط معينة تتمثل خاصة في[2]:

- وجود نزاع قائم مطروح أمام القضاء.
- اللجوء إلى الصلح بنية الحسم و إنهاء النزاع.
- تنازل كل من طرفي النزاع عن جزء من ادعاءاتهم.

لقد كان إجراء الصلح إلزاميا بموجب نصوص قانون الإجراءات المدنية، إلا أنه نظرا لكون قانون الإجراءات الجبائية لم ينص على هذا الإجراء، مما يتعين الرجوع إلى القواعد العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، حيث تم تناول هذا الإجراء في المواد الممتدة من "970" إلى "974" منه[3]، و بموجبها أصبح يجوز للجهات القضائية الإدارية إجراء الصلح في مادة القضاء

---

1 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 041.

– مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص: 0165.

– بن صاولة شفيقة، الصلح في المادة الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008، ص: 041.

2 – قوادري الأخضر، الوجيز الكافي في إجراءات التقاضي – في الأحكام العامة للطرق البديلة في حل النزاعات– الصلح و الوساطة القضائية)، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص:051.

– العربي وردية، انقضاء الدعوى الإدارية بغير الفصل في الموضوع، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017/2016، ص: 0231.

3 – المادة "970" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يجوز للجهات القضائية الإدارية إجراء الصلح في مادة القضاء الكامل".

– المادة "971" من نفس القانون تنص: " يجوز إجراء الصلح في أي مرحلة تكون عليها الخصومة".

– المادة "972" من نفس القانون تنص: " يتم إجراء الصلح بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم".

– المادة "973" من نفس القانون تنص: " إذا حصل صلح، يحرر رئيس تشكيلة الحكم محضرا، يبين فيه ما تم الإتفاق عليه، و يأمر بتسوية النزاع و غلق الملف، و يكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن".

الكامل، و يتم ذلك في أي مرحلة تكون عليها الخصومة، و يتم إجراء الصلح بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم (رئيس الغرفة) بعد موافقة الخصوم، فإذا حصل الصلح طبقا للمادة "973" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإنه يفرغ في محضر يحرره رئيس تشكيلة الحكم يبين فيه ما تم الإتفاق عليه، و يأمر بتسوية النزاع و غلق الملف، و يكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن، أما في حالة فشل محاولة الصلح، فإن رئيس تشكيلة الحكم يحرر محضر عدم الصلح، و بالتالي تتم مواصلة الإجراءات القضائية الموالية المتعلقة بالتحقيق.

لقد فرق قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد فيما يخص إجراء الصلح بين دعاوى الإلغاء و دعاوى القضاء الكامل، حيث اقتصر إجراء الصلح على دعاوى القضاء الكامل دون قضاء الإلغاء، و هو ما يتبين لنا من خلال المادة "970" من نفس القانون، و ذلك باعتبار أنه في دعوى القضاء الكامل الأمر يتعلق بحق شخصي يمكن لصاحبه التنازل عنه، أما عن دعوى الإلغاء فهي متعلقة بمخاصمة قرار إداري غير مشروع تهدف إلى إلغائه، و عليه من غير المعقول أن يجيز المشرع للخصوم الاتفاق على عدم المشروعية في أي عمل من أعمال الإدارة العمومية، كإن يتم الاتفاق من خلال الصلح بين الخصوم على الاستمرار و إبقاء قرار إداري رغم عدم مشروعيته، و بالتالي فلا مجال للصلح حول مشروعية القرار الإداري، و عليه كان على المشرع تكريس ذلك في نص قانوني صريح[1]، و هذا عكس قانون الإجراءات المدنية الملغى الذي لم يأتي بهذا التمييز بين دعوى الإلغاء و دعاوى القضاء الكامل في مجال الصلح[2].

و من جهة أخرى نلاحظ أن المشرع الجزائري نص كذلك على إجراء الصلح في المواد من "990" إلى "993" من قانون الإجراءات المدنية[3]، و هذا ضمن الطرق البديلة لحل المنازعات" مقررا "جواز"

= – المادة "974" من نفس القانون تنص: " لا يجوز للجهة القضائية الإدارية أن تباشر الصلح إلا في النزاعات التي تدخل في اختصاصها".

1 – بوضياف عادل، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، كليك للنشر، الجزائر، 2012، ص: 0230.

2 – ملوك صالح، مرجع سابق، ص: 0247.

3 – المادة "990" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يجوز للخصوم التصالح تلقائيا، أو بسعى من القاضي في جميع مراحل الخصومة".

– المادة "991" من نفس القانون تنص: " تتم محاولة الصلح في المكان و الوقت الذي يراهما القاضي مناسبين، ما لم توجد نصوص خاصة في القانون تقرر خلاف ذلك".

– المادة "992" من نفس القانون تنص: " يثبت الصلح في محضر، يوقع عليه الخصوم و القاضي و أمين الضبط و يودع بأمانة ضبط الجهة القضائية".

– المادة "993" من نفس القانون تنص: " يعد محضر الصلح سندا تنفيذيا بمجرد إيداعه بأمانة الضبط".

اللجوء إلى هذه الوسيلة، بمبادرة من الخصم تلقائيا أو بسعي من القاضي في جميع مراحل الخصومة كما سبق ذكره، فالأمر حينئذ جوازيا و ليس وجوبيا.

رغم انسجام و تطابق أحكام الصلح المذكورة أعلاه مع دعاوى منازعات الوعاء الضريبي، على اعتبار أن هذه الأخيرة من الدعاوى الإدارية و من دعاوى القضاء الكامل كما تم توضيحه بالمبحث الأول من هذا الفصل، إلا أن التساؤل يبقى مطروح عن مدى قابلية و إمكانية تطبيق إجراء الصلح في الدعاوى الضريبية.

يرى الأستاذ "عبد العزيز أمقران" بأن إجراء محاولة الصلح لا ينبغي العمل به في مجال منازعات الوعاء الضريبي، لأن موضوع المنازعة الضريبية هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية[1]، عملا بالمقتضيات الدستورية (المادتين 64 و 122-13) من دستور 1996[2]، و بالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح بما يمس بديون الخزينة العمومية، و هو ما أكدت عليه فعلا المديرية العامة للضرائب في إحدى تعليماتها الموجهة لمصالحها الخارجية عبر الوطن، و المتعلقة بالإجراءات الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية و التي جاء فيها: " ... و مادامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة لاستدعاءات القاضي بدون الالتزام بأي شيء"[3].

إضافة إلى الغاية النهائية للضريبة و المنازعة الضريبية، ترى الأستاذة" وفاء شيعاوي" بأن قوانين الضرائب لاسيما قانون الإجراءات الجبائية، يكفل مختلف جوانب تمكين المكلف بالضريبة من الاستفادة من الظروف الملائمة ذات الصلة بإمكانيته الضريبية لتسديد ديونه الجبائية، مثل التأجيل

---

1 – عبد العزيز أمقران، عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص"المنازعات الضريبية"، الجزائر، 2003، ص: 021.

2 – المادة "64" من دستور 1996 المعدل تنص: "كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية،..."، و تقابلها المادة "78" ضمن التعديل الدستوري لسنة 2016، و التي لها نفس المضمون.

– المادة "122 – 13" من دستور 1996 المعدل تنص: " يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، و كذالك في المجالات التالية: 1-... 2-.....12- إحداث الضرائب و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة، و تحديد أساسها و نسبها، ...".، و تقابلها المادة "140- 12" ضمن التعديل الدستوري لسنة 2016، و التي لها نفس المضمون.

3 -Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction du Contentieux, Instruction Générale sur les procédures contentieuses, Algérie, 2005, p : 079.

القانوني للدفع، و الحصول من قابض الضرائب على جدول زمني للتسديد و التخفيض[1]، كما أضافت "الأستاذة شيعاوي" حجة أخرى ترتبط بالقاضي في دعاوى القضاء الكامل التي تنتمي إليها الدعوى الضريبية، حيث يتمتع بصلاحية واسعة في حدود ما هو منصوص عليه في التشريع الجبائي لإلغاء الضريبة المفروضة بدون وجه حق، و في تعديل أساسها و تغييره و إحلال أساس آخر بدلها، و ضمان حقوق المكلف بالضريبة، و عليه لا يمكن تطبيق إجراء الصلح في الدعوى الضريبية.

في تقديري أن كل من الأستاذ عبد العزيز أمقران" و الأستاذة "وفاء شيعاوي"، و كل من شاطرهم الرأي قد أصابوا برأيهم لاسيما و أن الأمر يتعلق بحقوق الخزينة العمومية، و أن الضريبة واجب عام لتحقيق نفع عام و مؤسس دستوريا، و يكرس واجبات حقوق المواطنة، و بالتالي لا يمكن التنازل عليها عن طريق إدارة الضرائب مع المكلفين المدينين لدى قباضات الضرائب.

لكن إذا كان رفض إجراء محاولة الصلح بحجة أن الأمر يتعلق بحقوق الخزينة العمومية ، فكيف نفسر وجود لجنة المصالحة (اللجنة التوفيقية)[2]، و التي حققت نتائج مهمة في فض الخلاف بين إدارة الضرائب و المكلفين بالضريبة في مجال "حقوق التسجيل و الإشهار العقاري"، الناتجة عن إعادة تقييم عقارات مبنية و غير مبنية تم بشأنها تحرير عقود توثيقية تتضمن حالات (بيع، هبة، قسمة أو مبادلة)، حيث لوحظ أن هذه اللجنة وفقت بين إدارة الضرائب و المكلفين بالضريبة، وأنهت العديد من الخلافات بينهما قبل اللجوء إلى القضاء الإداري، و ذلك بمنحها تخفيضات مهمة و إلغاءات لاقتراحات بالتسوية تمت بعد عملية إعادة التقييم، رغم أن الأمر يتعلق بحقوق الخزينة العمومية، بمعنى أن المبالغ التي تحصل في مجال حقوق التسجيل و الإشهار العقاري (موضوع عمل لجنة المصالحة)، تخصص بنسبة 100% لفائدة ميزانية الدولة، و بالتالي هذا إنما يدل على إمكانية إنهاء العديد من القضايا في حالة إجراء الصلح في المادة الضريبية، مثلما فعل المشرع التونسي في تكريسه للنزعة الصلحية، حيث جعل إجراء الصلح وجوبي أمام القضاء[3].

نرى من جهة أخرى، إذا لم يتم تطبيق إجراء محاولة الصلح في المادة الضريبية في الجزائر بحجة الغاية النهائية من المنازعة حول الديون الضريبية تكمن في الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية عملا بالمقتضيات الدستورية، فكيف نفسر المبالغ المهمة المخفضة أو حتى الملغاة من

---

1 – شيعاوي وفاء، مرجع سابق، ص: 078–079.

2 – دور لجنة المصالحة (اللجنة التوفيقية)، سبق تناوله في الفصل الثاني من الباب الأول من هذا البحث.

3 – كمال العياري، إجراءات التقاضي و التنفيذ في المادة الجبائية تشريعا و قضاء و فقها، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2007، ص: 158–165.

حقوق و غرامات جبائية تمثل ديون جبائية يستفيد منها المكلفين بالضريبة في إطار تجسيد التدابير القانونية المعمول بها كصيغ للتسهيلات الممنوحة لتسديد الديون الجبائية في إطار[1]:

– إجراء "التخفيض المشروط"، المنصوص عليه ضمن أحكام المادتين "18" و "19" من قانون المالية لسنة 2013.

– إجراء "تطهير الديون الجبائية"، المنصوص عليه ضمن كل من أحكام المادة "51" من قانون المالية لسنة 2015، و التعليمة العامة رقم "01" المؤرخة في 13 جويلية 2016.

– كل الإلغاءات و التخفيضات من الديون الجبائية التي تمنحها "لجنة الطعن المجاني" المشار إليها ضمن المادة "93" من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني:

إجراءات عادية للتحقيق في الدعوى الضريبية

تقضي القاعدة العامة أنه على كل قاض الإلتزام في عملية التحقيق و الفصل في النزاع المطروح أمامه، و ذلك بتطبيق النص التشريعي، و إذا لم يوجد نص تشريعي اتجه إلى تطبيق مصادر أخرى للقاعدة القانونية، مع مراعاة الترتيب الذي حدده المشرع الجزائري[2]، و في هذا الصدد تخضع إجراءات الفصل في الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، و إذا لم يرد بشأن أي قضية نص خاص بهذا القانون وجب الرجوع إلى القواعد العامة التي تضمنها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و على غرار بقية الدعاوى القضائية، لا يمتنع القاضي في إصدار حكم في منازعات الوعاء الضريبي بحجة عدم وجود قاعدة قانونية، و إلا عد ناكرا للعدالة، و إنما وجب الإجتهاد القضائي للفصل في الدعوى المرفوعة.

بمجرد تسجيل الدعوى الضريبية لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، و بهدف توضيح حيثيات القضية المطروحة، وجب اتخاذ مجموعة من إجراءات التحقيق العامة التي لا تختلف عن تلك الإجراءات المعمول بها في بقية المنازعات الإدارية، و هذا ابتداء من تعيين القاضي المقرر سيد التحقيق، إلى غاية تهيئة القضية للمداولة، و عليه نتناول من خلال هذا الفرع كل الخصائص التي

---

1 – للتفصيل أكثر في التسهيلات و التدابير القانونية المذكورة انظر: طالبي بن عيسى، الصيغ القانونية لتخفيض الديون الجبائية كوسيلة لتخفيض حجم المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دراسة حالة ولاية المدية، مجلة دراسات–العدد الاقتصادي، المجلد: 10، العدد:02، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، جوان 2019، ص.ص: 0151–0161.

2 – المادة الأولى من القانون المدني الجزائري تنص: " يسري القانون على جميع المسائل التي تتناولها نصوصه في لفظها أو في فحواها.

و إذا لم يوجد نص تشريعي، حكم القاضي بمقتضى مبادئ الشريعة الإسلامية، و إذا لم يوجد فبمقتضى العرف، وإذا لم يوجد فبمقتضى مبادئ القانون الطبيعي و قواعد العدالة".

تتميز بها الإجراءات العامة للتحقيق، ثم نتناول حيثيات إعداد التقرير بالإضافة إلى اختتام إجراء التحقيق.

أولا. خصائص الإجراءات العامة للتحقيق:

تتميز إجراءات التحقيق العامة في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي بخاصية "الاستقصاء"، "الطابع الكتابي" و " الطابع الحضوري".

01.خاصية الاستقصاء في إجراءات التحقيق العامة:

تتمثل هذه الخاصية في سلطة القاضي الإداري في التحري و التحقيق في وقائع و حيثيات القضية المطروحة أمامه، و هذا ابتداء من قيد الدعوى إلى غاية انقضائها، حيث تكون للقاضي المقرر سلطة المبادرة في إدارة الدعوى[1]، و يجوز له إصدار أوامر للإدارة بتسليم الملفات أو الوثائق التي يرى ضرورتها في التحقيق، و يتمتع بالسلطة التقديرية و حرية التصرف[2] في كل ما يراه مناسبا من إجراء قصد البت في الدعوى التي عين مقررا بشأنها.

02.الصبغة الكتابية لإجراءات التحقيق العامة:

تفيد خاصية الكتابة القاضي الإداري المقرر في تقدير مدى صلاحية القضية للفصل فيها، بحيث يجب أن تكون الأدلة مكتوبة، إلا أنه يلاحظ أن أغلب التشريعات بما فيها التشريع الجزائري قد راوحت بين مبدأ خاصية الكتابة والاستثناء المتمثل في إمكانية إدلاء طرفي الخصومة ببيانات شفاهية[3]، إلا أن المجال المخصص للتحقيق شفاهة محدود، لكونه يستخدم فقط لإلقاء الضوء و إيضاح الأدلة المكتوبة التي يكتنفها بعض الغموض، بالإضافة إلى أن القاضي يبني قناعته و يستند على الدليل المكتوب ضمن محتويات ملف القضية[4]، و هو ما تأكد من خلال قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ: 14 جانفي 1989[5].

03.الطابع الحضوري في إجراءات التحقيق العامة:

لا يمكن للقاضي الإداري أن يحكم بشأن الدعوى الضريبية المرفوعة أمامه، حتى يقدم طرفي الدعوى كل مذكراتهم و طلباتهم و دفوعهم في النزاع، مع إخطار الطرف الآخر، حيث يتم تسليم نسخ

---

1 – شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005، ص: 065.

2 – شيعاوي وفاء، مرجع سابق، ص: 084.

3 – خليل الفندري، النزاعات الجبائية الإدارية أمام الجهات القضائية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، الطبعة الأولى، تونس، 2016، ص: 0126–0127.

4 – ريم عبيد، مرجع سابق، ص: 0416.

5 – قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 57024 الصادر بتاريخ 14 جانفي 1989، المجلة القضائية، العدد: 04، 1990، ص: 0189، نقلا عن: ريم عبيد: مرجع سابق: 0416.

عن الوثائق المرفقة بالدعاوى بحضور الطرف المراد تسليمه بأمانة ضبط المحكمة، كما يضمن للخصوم الإعلام المتساوي بنتائج التحقيق، علما أن عدم مراعاة الطابع الحضوري لإجراءات التحقيق في القضية، يجعل الحكم الصادر معيبا و قابلا للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى درجة، و هو ما وقع فعلا من خلال إلغاء المحكمة العليا آنذاك[1] لقرار صادر على مجلس قضاء ولاية سيدي بلعباس بسبب انعدام الطابع الحضوري المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية.

يرى بعض الفقهاء أنه يترتب على الطابع الحضوري في الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية استبعاد فكرة الحكم الغيابي وجوازية المعارضة فيه، لأن ذلك يتعارض مع مبدأ حضورية الإجراءات، و استبعاد كذلك فكرة شطب الدعوى لعدم حضور المدعي[2].

ثانيا. القاضي المقرر و التحقيق في الدعوى الضريبية:

بعد استلام الدعوى الضريبية و قيدها بأمانة ضبط المحكمة الإدارية كما سبق التطرق إليه، يعين رئيس المحكمة التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى[3]، كما يعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يتولى مهمة التحقيق، بحيث أن كل أدوارها و مراحلها الإجرائية تتميز بتدخله شخصيا، فهو يشرف عليها و يراقب تنفيذها إلى حين وضع التقرير النهائي[4]، كما يحدد بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات و أوجه الدفاع و الردود، كما يجوز له أن يطلب من أطراف الدعوى أي مستند أو أي وثيقة يراها ضرورية للفصل في الدعوى، كما يجوز لرئيس تشكيلة الحكم في بعض الحالات أن يحدد تاريخ اختتام التحقيق فور استلام العريضة، و يعلم الخصوم بذلك، مع العلم أن كل الإجراءات المتخذة و تدابير التحقيق تبلغ إلى الخصوم عن طريق رسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء[5].

نشير إلى أن مرحلة التحقيق في المنازعات الإدارية بصفة عامة تأتي مباشرة بعد إيداع عريضة افتتاح الدعوى و تبليغ أطرافها، و إما بعد فشل محاولة إجراء الصلح، و إذا تبين لرئيس المحكمة الإدارية من خلال العريضة أن حلها مؤكد، يجوز أن يقرر بألا وجه للتحقيق في القضية، و بالتالي يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة[6]، أما إذا كان التحقيق

---

1 – قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 115992 الصادر بتاريخ 22 جوان 1997،غير منشور.

2 – شادية إبراهيم المحروقي، ع سابق، ص: 077.

3 – المادة "844" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4 – أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القاضي الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر، 2001، ص: 025.

5 – المادة "840" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

6 – المادة "847" من نفس القانون.

إجراء ضروري، فإنه بعد تسجيل الدعوى و تعيين المقرر يتكفل هذا الأخير بإعداد و تهيئة ملف القضية للفصل فيها، و ذلك بناء على الدور المحدد له ضمن أحكام المادة "844" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، حيث يمنح آجال محددة لأطراف الخصومة لتقديم مذكرة أو ملاحظات، و في حالة عدم احترام أحدهم هذه الآجال يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إعذار برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام، باستثناء حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي التي يجوز فيها للقاضي أجل جديد و أخير[1].

طبقا للمادة "852" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإنه عندما تكون القضية مهيئة للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، حيث يبلغ هذا الأمر إلى جميع الخصوم في أجل لا يقل عن خمسة عشرة (15) يوما قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر، و هذا عن طريق رسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام، أو أي وسيلة أخرى، و إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق يعتبر التحقيق منتهيا ثلاثة (03) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة[2]، كما يجوز في حالة الضرورة أن يقرر رئيس تشكيلة الحكم إعادة السير في التحقيق بموجب أمر غير مسبب و غير قابل للطعن[3].

عندما يأمر رئيس تشكيلة الحكم باختتام التحقيق، تقفل مواعيد المذكرات و الردود، و يدرس القاضي المقرر القضية من أجل إعداد تقرير مفصل مكتوب حول القضية المطروحة، ليتضمن هذا التقرير كل الوقائع و الوسائل القانونية التي أثارها النزاع، و من خلال هذا التقرير يزود القاضي المقرر أعضاء تشكيلة الحكم بكافة العناصر اللازمة التي تمكنهم من النظر في القضية و الفصل فيها، و يحيطهم علما بكل حيثيات و خبايا المنازعة.

يحدد التقرير كل الوقائع و طلبات المدعي، و الأسس القانونية التي دعم بها طلباته، كما يجب أن يتضمن ردود المدعى عليه (الإدارة) و الأسانيد القانونية، و في آخر التقرير يقدم القاضي المقرر رأيه القانوني بخصوص الدعوى الضريبية محل التحقيق، و الأسباب التي بني عليها رأيه[4].

ثالثا. إطلاع محافظ الدولة على القضية:

بمجرد الانتهاء من إعداد التقرير المكتوب، يجب على القاضي المقرر أن يحيل ملف القضية مرفقا بالتقرير المذكور أعلاه، و كل الوثائق و المستندات الملحقة به إلى محافظ الدولة، الذي يعد هو الآخر تقريره مكتوبا و يقدم التماساته خلال أجل شهر واحد(01)، حيث يفرغ طلباته من خلال هذا التقرير و يقدم عرضا عن وقائع الدعوى، و يحدد الحل القانوني المقترح الذي يراه مناسبا لموضوع

---

1 – المادة "849" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 – المادة "853" من نفس القانون.

3 – المادة "855" من نفس القانون.

4 – أحمد محيو، مرجع سابق، ص: 083.

النزاع الضريبي، حيث يجب إعداد هذا التقرير باللغة العربية، وفقا لأحكام المادة "07" من القانون رقم (91-05) المؤرخ في 16 جانفي 1991 المتضمن تعميم استعمال اللغة العربية[1]، و بعد ذلك يأمر رئيس المحكمة بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم للفصل في القضية.

إذا تبين للمحكمة الإدارية بأن الإجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في الدعوى الضريبية، فإنه لا يحدد اليوم الذي ينطق فيه بالحكم إلا بعد استيفاء أحد الإجراءات الخاصة للتحقيق التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني:

إجراءات خاصة للتحقيق القضائي في الدعوى الضريبية

للفصل في منازعات الوعاء الضريبي منح المشرع الجزائري للقاضي صلاحيات واسعة، فعلى غرار سلطة التحقيق العامة التي تضمنها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الممنوحة لكل قاضي إداري للفصل في أي منازعة إدارية، و التي يراها غير كافية للفصل في المنازعة الضريبية بالنظر لما تتميز به من خصوصية، الأمر الذي يجعله مضطرا للاستعانة بمختصين في مجال الجباية للتدقيق في جوانب القضايا المطروحة، و عليه فقد أتيحت له صلاحيات متميزة و خاصة مستمدة من طبيعة المنازعة الضريبية في حد ذاتها، نصت عليها المادة "85 فقرة01" من قانون الإجراءات الجبائية، و التي جاء فيها: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال هي"مراجعة التحقيق" و "الخبرة القضائية"، حيث كانت هذه المادة تنص على إجراء ثالث آخر و هو "التحقيق الإضافي" الذي كان إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، و هو الإجراء الذي تم إلغاؤه بموجب قانون المالية لسنة 2017[2].

كما نشير إلى أن الخصومة الضريبية قد تتعرض لعوارض تجعل حد لسير إجراءات التحقيق العامة أو الخاصة المتعلقة بالدعوى الضريبية، علما أنها عوارض قانونية تناولها كذلك قانون الإجراءات الجبائية ضمن أحكامه؛ و عليه سنتناول من خلال هذا المطلب كالتالي:

الفرع الأول: مراجعة التحقيق في منازعات الوعاء الضريبي.

الفرع الثاني: الخبرة إجراء للتحقيق القضائي في منازعات الوعاء الضريبي.

الفرع الثالث: عوارض التحقيق القضائي في الدعوى الضريبية.

---

1 – المادة "07" من القانون رقم 91-05 المؤرخ في 16 جانفي 1991 المتضمن تعميم استعمال اللغة العربية تنص: " تحرر العرائض و الاستشارات القانونية أمام الجهات القضائية باللغة العربية، تصدر الأحكام و القرارات القضائية و آراء المجلس الدستوري و مجلس المحاسبة و قراراتها باللغة العربية وحدها".

2 – المادة "85" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "49" من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 077، الصادرة بتاريخ: 29 ديسمبر 2016).

الفرع الأول:

مراجعة التحقيق في منازعات الوعاء الضريبي

لقد خول المشرع الجزائري سلطة تقديرية للمحكمة الإدارية في الأمر بإجراء "مراجعة التحقيق" عندما يبدي أطراف الخصومة وسائل جديدة في دعواهم، حيث لم يقيدها في ذلك بحالات معينة، بل ترك لها حرية تقدير مدى الحاجة لهذا الإجراء حسب النتائج التي أسفرت عليها إجراءات التحقيق العامة السابقة، أو التحقيق الإضافي قبل إلغائه، حيث يأمر القاضي الإداري بمراجعة التحقيق كلما رأى عدم اكتمال العناصر المتوفرة في الملف للفصل في القضية المطروحة، و عليه نتناول من خلال هذا الفرع الحالات القانونية التي ترسم سلطة القاضي الإداري للأمر بمراجعة التحقيق في منازعات الوعاء الضريبي (أولا)، ثم نتطرق إلى إجراءات تنفيذ عملية مراجعة التحقيق في الدعوى الضريبية (ثانيا).

أولا.الحالات القانونية للأمر بمراجعة التحقيق في الدعوى الضريبية:

نصت المادة "85 فقرة 03" من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " ... في حالة إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله، على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى..."، و بالتالي يعتبر هذا الإجراء "جوازي"، لأن المشرع قد خول للمحكمة الإدارية سلطة تقديرية في الأمر بمراجعة التحقيق و لم يقيدها بحالات محددة[1].

على خلاف إجراء "التحقيق الإضافي" الملغى، الذي خول لأطراف الدعوى دورا كبيرا في بيان حالاته، و القاضي الإداري يسير في هذه الحالات و هو مجرد من كل سلطة لتقدير الملاءمة، و كان ذلك استجابة للمبدأ القاضي بأن الدعوى ملك لأطرافها؛ و قد أطلق المشرع من خلال نص المادة "85 فقرة03" من قانون الإجراءات الجبائية سلطة القاضي بالمحكمة الإدارية في تقدير مدى ملاءمة الأمر بمراجعة التحقيق حسب ما تحصل فيه اقتناعه من عناصر الإثبات الواردة بملف التحقيق، و هذا من شأنه تيسير مهمة القضاء الإداري، لأن المشرع الجزائري في تقريره لهذا الإجراء جعل الغاية منه تنصب على محل الإثبات ذاته، بحيث تستبعد أي مبادرة للمكلف بالضريبة في إيجاد الحالات الملائمة لهذا الإجراء، لأنه يدخل في صميم تقدير المحكمة الإدارية وحدها[2].

و بالتالي يلاحظ أن المشرع الجزائري قد رفع عبء إثبات حالات تطبيق هذا الإجراء عن المكلف بالضريبة، و هذا ما يدل على ربط تحديد هذه الحالات بقناعة المحكمة ذاتها بالعناصر المتوفرة في ملف الدعوى من عدمه، الأمر الذي يعكس الطبيعة الاختيارية لاتخاذ هذا الأمر خلال سير تدابير

---

1 – أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القاضي الإداري، مرجع سابق، ص: 0108.

2 – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دراسة تحليلية نقدية، الطبعة الثانية، دار الأمل للطباعة و النشر و التوزيع، تيزي وزو، الجزائر، 2018، ص.ص: 0263–0264.

التحقيق القضائي في منازعات الوعاء الضريبي، علما أن هذا الطابع الاختياري و الوصف التحكمي في الأمر بمراجعة التحقيق من قبل المحكمة الإدارية يمكن من رصد القاضي لقواعد الإثبات الموضوعية و الإجرائية الخاصة بالمنازعة الضريبية بعناية كافية في سير التحقيق، و بالتالي حماية الحقوق و المراكز القانونية المدعى بها في النزاع الضريبي[1].

و عليه فمعيار تحديد حالات الأمر بمراجعة التحقيق معيار موضوعي يتعلق مباشرة بمسألة الإثبات دون حاجة لإثارة أطراف المنازعة لادعاءات أو وقائع جديدة في الدعوى الضريبية، حتى يكون للقاضي الإداري حاجة للأمر بهذا الإجراء مثلما كان يسير عليه الوضع في تنظيم التحقيق الإضافي طبقا لما تضمنته المادة "85 فقرة 03" من قانون الإجراءات الجبائية قبل إلغائها[2]، و باعتبار أن تحديد الحالات المعنية بالأمر بمراجعة التحقيق من المسائل الموضوعية التي تقدرها المحكمة الإدارية، فإنها لا تخضع لرقابة مجلس الدولة كهيئة قضائية عليا مقومة لأعمال المحكمة الإدارية، شريطة أن تبرر موقفها حول هذه المسألة بتسبيب قرار الأمر بهذا الإجراء[3].

ثانيا. تنفيذ عملية مراجعة التحقيق في الدعوى الضريبية:

ورد بنص المادة "85" من قانون الإجراءات الجبائية، بأنه يتم اللجوء إلى إجراء مراجعة التحقيق في حالة إذا تبين للقاضي الإداري عدم كفاية التحقيق السابق أو عدم كفاية عناصر و مستندات الملف للفصل في الدعوى الضريبية، علما أن هذه المراجعة تتم عبر المراحل الإجرائية التالية:

- يصدر القاضي الإداري الأمر بمراجعة التحقيق.
- تتم هذه العملية على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالتحقيق السابق حتى لا تكون له قناعة مسبقة يبني عليها استنتاجاته في مراجعة التحقيق، سواء كان التحقيق السابق متعلق بالنزاع في مرحلته الإدارية أو القضائية، و هذا حرصا على عدم تكرار نفس النتائج التي أسفرت عليها المراحل السابقة من التحقيق، بحيث يعين العون مدير الضرائب، و تحدد مهام هذا العون في حدود معينة، كإن تكلفه بمراجعة بعض الوثائق الخاصة التي تحدد عناصر الذمة المالية للمكلف بالضريبة لتقدير مدى أحقيته في المطالب التي التمسها في الدعوى المرفوعة، و مثل ذلك السجلات و الكشوف المبينة لسير الحسابات المالية للمكلف، و محاضر المعاينة المعدة من قبل أعوان الإدارة الجبائية، و هذا للتأكد من العناصر المادية التي تدخل في التقييم الجبائي، بالإضافة إلى التصريحات الجبائية المودعة لدى الإدارة من قبل المكلف، و عليه فالقاضي الإداري يحدد مهام العون القائم بمراجعة التحقيق من خلال تكليفه بمراجعة هذه الوثائق أو أي محرر جبائي أو مستند آخر

---

1 – أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص.ص: 0266–0267.

2- DENIDENI Yahia, le contentieux fiscal, contribution au séminaire sur le contentieux fiscal, Institut Supérieur de Gestion et de Planification, Alger, 29-30 et 31 mai 2004, p : 035. (non publiée).

3 – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق، ص.ص: 0264–0265.

متعلق بالملف الجبائي للمكلف يراه مفيدا لتأسيس الضريبة محل النزاع، حتى يتمكن من الفصل في الدعوى الضريبية[1].

- تبليغ المكلف بالضريبة رسميا بتاريخ بداية عملية مراجعة التحقيق.

- حضور المدعي أو وكيله عملية مراجعة التحقيق، و هذا ما يشكل إحدى الضمانات المكفولة قانونا للمكلف بالضريبة خلال تنفيذ عملية مراجعة التحقيق، كما تجدر إلى أنه قبل تعديل المادة "85 ق.إ.ج بموجب قانون المالية لسنة 2017 الذي ألغى إجراء "التحقيق التكميلي" و تبعا لمحتوى التعليمة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب سنة 2012 المتعلقة بإجراءات المنازعة الضريبية[2]، فإنه كان مقرر حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين (02) من لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال[3]، علما أن المشرع تخلى عن إلزامية حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوي لجنة الدائرة بالنظر للطابع الفني و الحسابي الذي يكلف به العون الإداري القائم بمهمة مراجعة التحقيق تكون بمنأى عن اختصاص المكلف بالضريبة، و تتعدى معرفته و تأهيله للوصول إلى التعقيب على محضر العون القائم بالعملية، و نفس الموقف يواجه رئيس المجلس الشعبي البلدي أو غيره ممن مكنهم المشرع إبداء ملاحظات أو آراء عند حضورهم خلال عملية المراجعة[4]، لكن رغم ذلك يجب حضور المكلف بالضريبة المدعي في الدعوى الضريبية أو وكيله، لأن هذا الأمر يبقى ضروري و فيه ضمانة له حتى يشهد جدية و نزاهة التحقيق، أين تتخذ كافة الإجراءات في حضوره حتى يتمكن من إبداء ملاحظاته، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 20 سبتمبر 2005، حيث تم إلغاء التحقيق المضاد أو محضر مراجعة التحقيق لعدم حضور المكلف بالضريبة، و قد جاء فيه: "... حيث أن بالرجوع إلى المادة "340 فقرة 03" من قانون الضرائب المباشرة، فإنه يتعين إجراء التحقيق المأمور به قضائيا في حضور المكلف بالضريبة الذي يبدي ملاحظاته التي تدون بمحضر المحقق.

و حيث أنه ثابت من التقرير بالملف أن عملية التحقيق المضاد تمت في غياب المستأنف، أي دون سماع ملاحظاته خرقا لمبدأ –الحضوري–...، و حيث أن طلب المستأنف إجراء خبرة يعتبر مبرر

---

1 - GHANEMI. A, le contentieux fiscal en Algérie, revue du Conseil d'Etat, numéro spécial : le contentieux fiscal, 2007, p : 048.

2 - Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 067.

3 – لجنة الدائرة للطعن لم يصبح لها وجود طبقا لأحكام المادة "27" من قانون المالية لسنة 2016، المطبقة ابتداء من 01 جانفي 2017.

4 – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق، ص: 0278.

و يتعين بالتالي و دون مناقشة الأوجه الأخرى المثارة في الموضوع القضاء تمهيديا بتعيين خبير ..."[1].

بعد الانتهاء من عملية المراجعة، و تطبيقا لنص المادة "85 فقرة 03" من قانون الإجراءات الجبائية يقوم العون المكلف بعملية التحقيق بتحرير تقرير يتضمن في ديباجته أهم الوقائع و البيانات المتعلقة بأطراف المنازعة المشار إليهم ضمن الأمر بمراجعة التحقيق الصادر عن المحكمة الإدارية، مع التحديد بدقة نوع و طبيعة الأعمال التي تنصب عليها مهام العون المكلف بمهمة مراجعة التحقيق[2]، كما يتضمن المحضر بعد الديباجة كل الأعمال و التقنيات المستعملة و الأسس القانونية و التنظيمية المعتمدة، بالإضافة إلى كل الملاحظات التي أبداها المكلف بدفع الضريبة، مع إبداء العون لرأيه و اقتراحاته بشأن ما تحصل لديه من نتائج تحقيقه[3]، و في الأخير يتم تحويل التقرير إلى المدير الولائي للضرائب الذي يودعه هو الآخر لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء.

يلاحظ في هذا الصدد عدم ذكر حالة مراجعة التحقيق أمام مديرية كبريات المؤسسات بالمادة "85 فقرة 02" ق.إ.ج، بل لجأ المشرع إلى طريق الإحالة من خلال نص المادة 173 من نفس القانون؛ كما يلاحظ كذلك من خلال هذه المادة القانونية أن العون المكلف بالمراجعة يعينة المدير الولائي للضرائب، و التقرير يسلم إلى نفس الشخص، و مديرية كبريات المؤسسات هي من المصالح الخارجية للإدارية الجبائية (غير ممركزة)، و لها حق التقاضي أمام المحكمة الإدارية بالعاصمة مثل المديريات الولائية للضرائب.

و في هذا الصدد يتساءل كذلك الأستاذ "أغليس بوزيد" من خلال كتابه "التحقيق في دعاوى القضاء الإداري" عن الجهة التي يمثلها العون المكلف بعملية مراجعة التحقيق عندما يحرر محضر رسمي أو تقرير و يبدي من خلاله رأيه و مقترحاته، خاصة و أن المشرع أشار إلى ضرورة تضمين المحضر ملاحظات المكلف و رأي العون و ليس رأي الإدارة الجبائية، ليضيف أن التحليل المنطقي لعملية مراجعة التحقيق حسب رأيه تبين أن العون لا يمثل الإدارة الجبائية في أدائه للمهام المنوطة له بحكم القضاء[4].

إن محضر مراجعة التحقيق و ما يتضمنه من ملاحظات و آراء العون المكلف بالتحقيق، و التسبيب المبرر لطريقة أدائه المهمة، إضافة إلى النتائج و الاقتراحات المنطقية المتوصل إليها،

---

1 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 021651 الصادر بتاريخ 20 سبتمبر 2005، غير منشور.
نقلا عن: فضيل كوسة الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص: 0156.

2 – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق، ص.ص: 0281–0282.

3 – المادة "85 – 03" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: " ... يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريرا، و يضمنه ملاحظات الشاكي و نتائج المراقبة التي قام بها و يبدي رأيه،...".

4 – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق، ص:083.

تجعل من المحضر دليلا من أدلة الإثبات التي نص عليها التشريع الجبائي، و له حجية في الإثبات يحدد به مآل النزاع، علما أنه يصح الطعن أو المنازعة في صحة محتوى المحضر باستثناء الوثائق المرفقة بمحضر العون التي لا يمكن الطعن فيها إلا بالتزوير، لتبقى السلطة التقديرية للقاضي الإداري في مدى الأخذ بهذا المحضر كدليل في تقرير اختتام التحقيق، و إذا لم يعول على هذه الوسيلة للإثبات و فض النزاع الضريبي، يفتح القاضي الإداري مجال آخر لاستكمال تهيئة الدعوى الضريبية للفصل فيها، و هو إجراء "الخبرة القضائية".

في تقديري، أرى أنه من خلال عرض المراحل الإجرائية لهذه الصيغة من التحقيق، و بالرغم من أن العون المكلف بمراجعة التحقيق الذي لم تحدد رتبته أو وظيفته يكون غير ذلك الذي قام بتحقيق سابق أو فرض الضريبة محل النزاع أو قام بدراسة الشكوى الضريبية، إلا أننا نرى أن الأمر قد لا يحقق المساواة بين طرفي النزاع، فمن غير المعقول أن تسند المهمة إلى عون ينتمي لإدارة الضرائب، يعينه مدير الضرائب، بناء على أمر القاضي الإداري لتنفيذ المهمة، و هذا لأن الأمر يثير احتمال انحياز العون للإدارة الجبائية بحجة الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية.

وعليه، إذا كان اختيار المشرع لعون إدارة الضرائب للقيام بمهمة مراجعة التحقيق بحجة خبرته المكتسبة في المجال الجبائي و درايته بتقنيات الجباية و التشريع الضريبي نقترح إما:

- تكوين قضاة متخصصين في تقنيات فرض الضريبة خلال تكوينهم القاعدي أو حتى بعد تنصيبهم على مستوى المحاكم الإدارية لتولي القضاء بنفسه هذا الإجراء تفاديا لكل خرق للإجراءات التشريعية و التنظيمية المعمول بها في المجال الجبائي.

-تعيين "مستشار جبائي" بدل عون من إدارة الضرائب التي فرضت الضريبة محل النزاع، لتولي مهمة مراجعة التحقيق، بحكم أن المستشار الجبائي له خبرة جد كافية في المجال الجبائي، و مستقل عن الإدارة الجبائية، لاسيما و أنه للحصول على اعتماد ممارسة هذه المهنة يتطلب خبرة أكثر من عشرين(20) سنة كموظف بإدارة الضرائب، مع شغل منصب من المناصب العليا بالإدارة الجبائية لمدة تزيد عن خمس (05) سنوات[1].

- التخلي عن إجراء مراجعة التحقيق و الاكتفاء بإجراء الخبرة فقط كوسيلة تحقيق خاصة في الدعاوى الضريبية مثل ما فعله المشرع الفرنسي[2]، و هذا باعتبار الخبراء من أعوان القضاء، بالإضافة

---

1 - الأمر رقم 71-81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تحديد شروط ممارسة المهنة الخاصة بالمستشار الجبائي و من يماثله، المعدل و المتمم بالمادة "155" من الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 المتضمن قانون المالية لسنة 1996، و المتمم بالمادة "54" من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.

2 - في إطار إعمال مبدأ تحقيق المساواة بين أطراف النزاع الضريبي، ألغى المشرع الفرنسي إجراء مراجعة التحقيق، و التحقيق الإضافي، و أبقى فقط على إجراء الخبرة القضائية.

إلى أنهم يمارسون مهامهم باستقلالية عن إدارة الضرائب، مع العلم أن عدد كبير من القضايا المطروحة تم الفصل فيها بناء على إجراء الخبرة القضائية مقارنة بإجراء مراجعة التحقيق.

الفرع الثاني:

الخبرة إجراء للتحقيق القضائي في منازعات الوعاء الضريبي

يمكن لهيئة المحكمة الإدارية أن تطلب إجراء خبرة قضائية بهدف توضيح وقائع مادية، تقنية أو علمية يستعص على القاضي الإداري فهمها دون اللجوء إلى إجراء الخبرة، ففي كثير من الحالات عند استنفاذ كل من الإجراءات العامة للتحقيق و إجراء مراجعة التحقيق (قبل إلغائه)، يجد القاضي الناظر في الدعاوى الضريبية نفسه عاجز عن الفصل في النزاع في مجال الوعاء الضريبي، و هذا بالنظر لما يعتري هذا النوع من المنازعات من مسائل حسابية و تقنية بحتة مستبعدة من التكوين القاعدي القانوني للقاضي، و متجاوزة لخبرته في مجال المنازعة الإدارية، مما يجعله يلجأ إلى الخبرة القضائية ليتسنى له بناء قناعته و الفصل في الدعوى الضريبية.

نظرا لأهمية الخبرة كوسيلة للإثبات في منازعات الوعاء الضريبي، سنتطرق من خلال هذا الفرع إلى مفهوم الخبرة القضائية (أولا)، ثم نشير إلى المراحل الإجرائية القانونية لسير الخبرة في منازعات الوعاء الضريبي(ثانيا)، و أخيرا (ثالثا) حجية الخبرة في مجال الدعاوى الضريبية.

أولا.مفهوم الخبرة القضائية:

إذا كان القاضي الإداري ملزما بمعرفة القواعد القانونية و تطبيقها، فلا يعني أنه ملم بكل الأمور الفنية، التقنية و الحسابية المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي، و إنما عليه في هذه الحالة أن يسند الأمر لأشخاص مؤهلين للقيام بهذه المهمة التي تتطلب خبرة و معارف خاصة[1]، و عليه فـ"الخبرة القضائية" تعتبر من أهم وسائل التحقيق في المنازعة الضريبية، و ذلك نظرا لاتصالها بالواقعة المراد إثباتها[2] لاسيما بعد صدور قانون المالية لسنة 1992[3].

01.تعريف الخبرة القضائية:

إن المشرع الجزائري لم يعطي للخبرة تعريف بل حدد معالمها من خلال أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، حيث نص على أنها تهدف إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة

---

1 – لحسين بن الشيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعة الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة السادسة، الجزائر، 2009، ص: 0216.

2 – بوصنوبرة خليل، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنظم يومي: 21 و 22 أفريل 2008، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2008، (غير منشورة).

3 – انظر المادة "57" من القانون رقم 91–25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 065، الصادرة بتاريخ: 18 ديسمبر 1991).

للقاضي[1]، و قد نظم المشرع الأحكام العامة للخبرة القضائية بالمواد من "125" إلى "145" من نفس القانون، كما نظم المشرع الجبائي الأحكام الخاصة بالخبرة في المنازعة الضريبية في المادة "86" من قانون الإجراءات الجبائية.

لقد عرفت الخبرة القضائية في إحدى قرارات المحكمة العليا بأنها " عمل عادي للتحقيق الذي هو من القانون، و أنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها، عملا بالمبدأ الذي يخول بموجبه اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم في إطار ما ليس ممنوعا قانونا"[2]، كما عرفتها الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بالمملكة المغربية في القرار الصادر بتاريخ: 03 جويلية 2003 بقولها: "الخبرة هي إجراء من إجراءات التحقيق يلجأ إليها للوقوف على العناصر التقنية من ذوي المعرفة من خبراء و أخصائيين كل حسب اختصاصه دون البحث في القضايا القانونية التي يستقل القضاء بالنظر فيها، و الذي يرجع له وحده سلطة الحسم فيها"[3].

أما من الناحية الفقهية فهناك الكثير من التعاريف التي وضعت لتحديد و توضيح المقصود بالخبرة القضائية، لكن الملاحظ أنها تهدف كلها تقريبا إلى معنى واحد، فهناك من فقهاء القانون أمثال الأستاذين "مانيول" و "فيدال" اللذين اعتبرا الخبرة بأنها "مجموعة معاينات و آراء موجهة لتنوير العدالة، صادرة بشأن مسائل خاصة عن أناس ذوي معرفة تقنية، إذ يبدي الخبراء رأيا شخصيا غير ملزم في شيء للقضاة المستقلين دوما في تكوين اقتناعهم"[4].

كذلك عرفت الخبرة القضائية على أنها: "استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم إلمام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية التي تتعلق بوقائع النزاع، و ذلك بالقيام بأبحاث فنية و علمية و استخلاص النتائج منها في شكل رأي لتقدير المحكمة"[5].

و هناك من عرفها على أنها "عملية إبداء رأي في مسألة فنية ليست من اختصاص القاضي، و ليست دليلا قائما بذاته، و ما الخبرة إلا تعبير عن رأي الخبير الشخصي في مسألة فنية محددة، و هذا الرأي يخضع إلى تقدير القاضي"[6].

---

1 – المادة "125" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 – نقلا عن ريم عبيد: مرجع سابق، ص: 0247.

3 – نفس المرجع، ص: 0247.

4 – مقداد كورغلي، رئيس غرفة بمجلس الدولة، الخبرة في المجال الإدارية، مجلة مجلس الدولة، العدد: 01، 2002، الجزائر، ص.ص: 042–043.

5 – الحديدي علي الشحات، الخبرة في المسائل المدنية و التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993، ص: 09.

6 – مسعود زبدة، الإقتناع الشخصي للقاضي، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989، ص: 066.

كما يرى البعض بأن الخبرة بصفة عامة هي العملية المسندة من طرف شخص إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم، أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع و حول بعض الوسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، و التي لا يمكنه الإتيان بها لنفسه[1].

من جهة أخرى يرى بعض الفقهاء أن الخبرة هي عبارة عن: " استيضاح رأي أهل الخبرة في شأن استظهار بعض جوانب الوقائع المادية التي يستعصى على قاضي الموضوع إدراكها بنفسه من جراء مطالعة الأوراق، و التي لا يجوز للقاضي أن يقضي بشأنها استنادا لمعلوماته الشخصية، و ليس في أوراق الدعوى و أدلتها ما يغني القاضي عن فهمها، و التي يكون استيضاحها جوهريا في تكوين قناعته في شأن موضوع النزاع"[2].

كما عرفت الخبرة كذلك على أنها "عملية ينتدب من خلالها القاضي أعوان لهم خبرة في ميدان ما أو فن معين أو علوم، و الذين يكتسبون معرفة و مفاهيم حول بعض المسائل و الوقائع، و لهدف من وراء ذلك هو تقديم المعلومات للقاضي، و التي يرى بأنها ضرورية من أجل اتخاذ قراره أو حكمه لحل النزاع، حيث يتعذر عليه الحصول عليها بمفرده"[3]، و هناك من وصف الخبرة بـ"العدسة المكبرة للأشياء، و القاضي له القدرة التي تمكنه بكل حرية من فحص الصورة التي يراها عبر العدسة إذا كانت واضحة، و له حرية قبولها أو رفضها، و له أن يأخذ فيها بما يطمئن إليه و ترك ما لا يرتاح إليه ضميره، على أن يعلل في ذلك قراره تعليلا معقولا منطقيا"[4].

أما الفقه الفرنسي فقد أورد عدة تعريفات تدور في مجملها في معنى أن الخبرة عبارة عن إجراء إثبات يعهد به القاضي لأشخاص مؤهلين لديهم كفاءة و معرفة علمية أو فنية للقيام بأبحاث و تحقيقات لا يستطيع القاضي القيام بها بنفسه أو الإجابة عنها، و يقدم الخبير تقريرا بما توصل إليه من نتائج تخضع لتقدير المحكمة[5].

من خلال هذه التعريفات يتضح لنا أن الأمر بإجراء الخبرة القضائية في مجال المنازعة الضريبية يعتبر من أهم السلطات الممنوحة قانونا للقاضي الإداري لأجل الاستعانة بذوي الخبرة في المسائل الجبائية التقنية، و التي لا يمكنه القيام بدونها بالفصل في القضايا المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي المطروحة أمامه، و هذا لكون أن المشرع الجزائري منح للقاضي الإداري سلطة تقديرية واسعة

---

1 – نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2007، ص: 026.

2 – زهران همام محمد محمود، الوجيز في إثبات المواد المدنية و التجارية، الدار الجامعية، مصر، 2013، ص: 0357.

3 – قسايسية عيسى، الإثبات في المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص: 0197

4 – مسعود زبدة، مرجع سابق، ص: 067.

5– كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0156.

لاستعمال أي وسيلة تحقيق للبحث عن الأدلة من أجل الفصل في النزاع الضريبي القائم، و هو ما جاء في نص المادة "75" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، مما يفيد الدور الإيجابي الذي يلعبه القاضي الإداري لسير عملية التحقيق بشكل يضمن على الأقل تكوين فكرة لديه حول حيثيات و وقائع القضايا الضريبية المتميزة بنوع من التعقيد و الخصوصية، و المطروحة أمامه.

كما نلاحظ أن هذه التعريفات الفقهية لإجراء الخبرة القضائية أنها قد ألمت في مجملها بجميع العناصر المتعلقة بهذا الإجراء في المادة الضريبية، يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- وجود نزاع ضريبي يتضمن صعوبات فنية و تقنية تتجاوز معرفة و خبرة القاضي الإداري.

ب- صدور حكم قضائي يأمر بإجراء خبرة، و بالتالي تكون الخبرة "فنية قضائية"، حيث لا يستعين القاضي الإداري بـ"الخبرة الودية أو الاستشارية" التي تكون في حالة وقوع نزاع ضريبي و يستعين كل خصم أو أحدهم بخبير يدعم موقفه برأيه دون صدور حكم قضائي بشأن ذلك[2].

أما عن الحكم الآمر بإجراء الخبرة يجب أن يتضمن[3]:

- عرض الأسباب التي بررت اللجوء إلى الخبرة، و عند الاقتضاء تبرير تعيين عدة خبراء.
- بيان اسم و لقب و عنوان الخبير أو الخبراء المعينين مع تحديد التخصص.
- تحديد مهمة الخبير تحديدا دقيقا.
- تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط.

ج- أن تنصب أعمال الخبير على المسائل الواقعية و الفنية و الحسابية دون أن تتعدى المسائل القانونية التي تترك لتقدير القاضي[4] حتى و لو كان الخبير أو المكلف المعني من رجال القانون[1]،

---

1 – المادة "75" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يمكن للقاضي بناء على طلب الخصوم أو من تلقاء نفسه، أن يأمر شفاهة أو كتابة بأي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون".

2 – الحديدي علي الشحات، دور الخبير الفني في الخصومة، دراسة مقارنة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في قانون المرافعات، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 1989، ص: 08.

3 – المادة "128" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4 – قضى مجلس الدولة –الغرفة الثانية- من خلال قراره رقم: 005774 الصادر بتاريخ: 25 فيفري 2003 (غير منشور)، بما يلي: "... حيث أن المستأنفة تطلب إلغاء القرار المستأنف و رفض الدعوى لعدم التأسيس كون القرار صادق على خبرة أبعدت ضرائب سنة 1992 بدعوى أنها متقادمة، و هذا عمل القضاة لا من عمل الخبير".

– قضى كذلك مجلس الدولة (الغرفة الثانية) في قراره رقم 32694 الصادر بتاريخ 14 فيفري 2007 ، بين (ك.ر) ضد مديرية الضرائب لولاية سطيف (غير منشور)، و الذي جاء فيه: "... حيث أن طلب المستأنف بإجراء الخبرة للبحث عن مدى قانونية الضريبة المفروضة عليه غير مؤسس بدوره، طبقا للمادة "89" من قانون الإجراءات الجبائية، لأن الخبرة تدبير من تدابير التحقيق يأمر بها القاضي في مسألة فنية، و لا يلجأ إليها في المسائل القانونية كمسألة الإثبات".

حيث لا يمكن للخبير أن يبدي بحكم على أي طرف فيما يخص الإثبات، أي يقتصر دوره على تبصير المحكمة، و حسب مجلس الدولة الفرنسي فإنه إذا تعدى الخبير حدود المهمة المسندة إليه، فإنه لا يؤثر في صحة الحكم الذي يقتصر فقط على استعمال العناصر التحقيقية لوحدها و التي يحتويها تقرير الخبرة[2].

02.خصائص الخبرة القضائية:

تتميز الخبرة التي يقررها القاضي الإداري التي يقررها القاضي الإداري في مجال منازعات الوعاء الضريبي بمجموعة من الخصائص يمكن ذكرها فيما يلي:

أ.الخبرة الضريبية إجراء تقني فني:

إن إجراء الخبرة القضائية في المادة الجبائية يتحدد فقط في بعض المسائل التقنية الحسابية في المجال الجبائي و المحاسبي، و هو المجال الذي يخرج عن اختصاص القاضي الإداري و يتجاوز معرفته، أما عن المسائل القانونية، فلا يمكن للقاضي أن يأمر الخبير بالبحث في هذا المجال، بل يجب أن يحدد له إطار الخبرة تحديدا دقيقا يستحيل على الخبير الخروج عنه[3]، و يجب على القاضي أن يبحث عن الحل القانوني للنزاع و إثارة المسائل القانونية و تكييفها القانوني لأنه يفترض في القاضي العلم بالقانون و الالتزام بتطبيقه[4].

ب.الخبرة الضريبية وسيلة تحقيق خاصة:

لقد منح المشرع الجزائري للقاضي الإداري كما سبق التطرق إليه، السلطة التقديرية الواسعة لاستعمال أي وسيلة تحقيق إداري إذا رأى بأن الإجراءات العامة للتحقيق غير كافية للفصل في الدعوى الضريبية أو أي منازعة إدارية أخرى، و هو ما نصت عليه المادة "75" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

ج.الخبرة الضريبية وسيلة تحقيق مكتوبة:

إن كل الإجراءات التي يقوم بها الخبير أثناء عملية التحقيق، من أسئلة مطروحة لأطراف الخصومة و الهيئات التي تعامل معها بخصوص موضوع خبرته يجب أن تكون في شكل مكتوب،

=نقلا عن: بلول فهيمة، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد:015، العدد:01، 2017، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر، ص: 0352.

1 – بلول فهيمة، المرجع السابق، ص: 0352

2 – لحسين بن شيخ أث ملويا، مرجع سابق، ص: 0219.

3 – القاضي لا يأخذ بالخبرة التي يراها غير جدية، و هو ما تناوله قرار مجلس الدولة في قراره رقم 147401 الصادر بتاريخ 08 فيفري 2018.

4 – بلول فهيمة، نفس المرجع ، ص: 0352

كما أن أجوبة و تصريحات و آراء كل من حضر إجراءات الخبرة يجب أن تدون في تقرير أو تقارير مفصلة حسب الحالة[1].

د.الخبرة الضريبية وسيلة تحقيق اختيارية:

رغم أن منازعات الوعاء الضريبي تتعلق في أغلب الحالات بأمور تقنية حسابية عكس بقية المنازعات الإدارية، الأمر الذي قد يجبر القاضي الإداري الناظر في مثل هذه الدعاوى على الاستعانة بإجراء خبرة لتوضيح حيثيات القضية و تكوين اقتناعه قبل الفصل فيها، إلا أن المشرع منح للقاضي سلطة الأمر في الخبرة أو استبعادها، كما منح له عند الأمر بها حرية قبولها كليا، جزئيا أو حتى رفضها كليا، لأنه الشخص الوحيد الذي يقدر النتائج الموضوعية و القانونية للخبرة[2].

ثانيا.الإجراءات القانونية لسير الخبرة الضريبية:

نتطرق من خلال هذه الجزئية إلى كل من طريقة تعيين الخبير و تنفيذ الخبرة في المادة الجبائية، ثم نبين أهمية هذا الإجراء و حجيته في مجال منازعات الوعاء الضريبي.

01.تعيين الخبير في الضريبية:

تطبيقا لأحكام المادة "86 فقرة 01" من قانون الإجراءات الجبائية[3]، فإنه يجوز للمحكمة الإدارية اللجوء لإجراء الخبرة، سواء بناء على طلب تعيين خبير في التخصص المحاسبي و الجبائي من طرف القاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم[4]، و حسب نص المادة "86 فقرة 02" من نفس القانون فإن الأصل يعود إلى تعيين خبيرا واحدا تسند إليه مهمة إجراء الخبرة، إلا أن المشرع الجزائري أجاز إسناد مهمة التحقيق إلى ثلاثة (03) خبراء إذا طلب ذلك أحد الطرفين[5]، و في هذه الحالة يعين كل طرف بالدعوى الضريبية خبيرا، و تتولى المحكمة الإدارية الخبير الثالث، غير أن هذا الإجراء غير معمول به على مستوى هيئات القضاء الإداري.

تقوم المحكمة بتعيين خبير من بين الخبراء الذين يتحكمون في المسائل المحاسبية و الجبائية المطروحة أمامها، و يشترط أن يكون الخبير من الخبراء المقيدين بجدول المجلس القضائي المعتمد

---

1 – المادة "86 – 07" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: "...يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك و إما تقارير منفردة".

2 – ديراني إميل أنطوان، الخبرة القضائية، المنشورات الحقوقية، حلب، 1994، ص:037.

3 – المادة "86 " من قانون الإجراءات الجبائية قانون معدلة بموجب المادة "50" من قانون المالية لسنة 2017.

4 – المادة "126" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

5 – المادة "86 – 02 " من قانون الإجراءات الجبائية تنص: "تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة (03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث".

من قبل السلطة القضائية[1]، أما عن الخبير غير المقيد في هذا الجدول، فإنه يؤدي اليمين أمام القاضي المعين في الحكم الآمر بالخبرة، و تودع نسخة من محضر أداء اليمين في ملف القضية[2]، كما لا يجوز تعيين الخبير من بين الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، و لا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد طرفي النزاع أثناء عملية التحقيق[3].

إذا تبين لأحد أطراف النزاع الضريبي أن هناك قرابة مباشرة أو غير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة، أو لوجود مصلحة شخصية أو أي سبب جدي آخر بين الخبير و الطرف الثاني، أجاز المشرع الجزائري للطرف الأول رد الخبير المعين عن طريق عريضة تتضمن أسباب الرد، توجه إلى القاضي الذي أمر بالخبرة خلال ثمانية (08) أيام من تاريخ تبليغه بهذا التعيين، و يفصل دون تأخير في طلب الرد بأمر غير قابل لأي طعن[4]، غير أنه لا يجوز رد الخبير أمام جهة قضائية أعلى من التي أمرت بها، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 19 فيفري 2001 الذي جاء فيه:"... حيث رفض الدفع المثار من طرف المستأنف أمام مجلس الدولة المتعلق بعدم اختصاص الخبير المعني كان على المستأنفة إثارته أمام الدرجة الأولى التي أمرت بالخبرة، و بالتالي هذا الدفع جاء متأخرا"[5].

يجب أن يكون طلب رد الخبير موقعا من الخصم صاحب الطلب أو وكيله، كما يجب أن يتضمن أسباب الرد المشار إليها ضمن المادة "133" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي سبقت الإشارة إليها، كما يجب طلب ذلك قبل إنجاز المهمة المسندة للخبير.

02.تنفيذ الخبرة القضائية في المادة الضريبية:

تطبيقا لأحكام المادة "86" من قانون الإجراءات الجبائية، فإن عملية الخبرة تنجز تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية شخصيا، و لا يمكن له إسنادها إلى غيره بطريق الوكالة

---

1 – عبيد ريم، مرجع سابق، ص: 0430.

2 – المادة "131" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 – المادة "86 –03 " من قانون الإجراءات الجبائية.

4 – المادة "86 – 04 " من نفس القانون.

– المادة "133" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

5 – قرار مجلس الدولة رقم 163903 الصادر بتاريخ 19 فيفري2001، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص "المنازعات الضريبية"، الجزائر، 2003، ص:042.

أو الإنابة أو بطريق آخر، و إذا تعذر عليه تأدية هذه المهام، عليه أن يخطر القاضي الذي عينه بذلك ليتولى استبداله بمقتضى أمر على عريضة[1].

يقوم الخبير بتحديد يوم و ساعة بدء العملية مع وجوب إعلام المصلحة الجبائية المعنية (مديرية كبريات المؤسسات أو المديرية الولائية للضرائب) حسب الحالة، و كذا المكلف بالضريبة المشتكي، و إن اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، و ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل التي تسبق عمليات إجراء الخبرة الفنية، و هنا نشير أنه في ظل التشريع الفرنسي نجد بأن القاضي هو الذي يتولى تحديد ميعاد و ساعة بدء أعمال الخبرة، و يبلغ كل أطراف الخصومة بذلك[2].

عند بداية الخبرة يتوجه الخبير أو الخبراء حسب الحالة إلى مكان إجراء الخبرة، و ذلك بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية و المكلف بدفع الضريبة صاحب الطعن أو من يمثله[3]، و ذلك ليتأهب نحو تنفيذ مأموريته في ظل معطيات مبدأ المواجهة[4]، غير أنه في حالة استلام إدارة الضرائب لاستدعاء من الخبير للحضور إلى عملية الخبرة و تغيبت عن الحضور، فإنه هذا لا يمس بالطابع الوجاهي الحضوري لإجراء التحقيق بطريق الخبرة القضائية، و لا يحق له التمسك لاحقا بهذا الدفع أمام الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف لإلغاء الحكم الصادر[5]، أي أنه لا يمكنها التمسك بخطئها، و هو ما تأكد من خلال القرار الصادر عن المحكمة العليا بتاريخ: 26 أفريل 1998[6].

و في المقابل استقر القضاء الإداري في الجزائر على ترتيب بطلان الخبرة كإجراء تحقيقي مع بطلان الحكم الذي استند إليها للفصل القطعي في النزاع في حالة عدم توجيه الخبير إستدعاءات للخصوم، الأمر الذي يعد تقصيرا في حقهم من الدفاع عن مصالحهم قبل الفصل في النزاع الضريبي[7].

---

1 – دلاندة يوسف، قانون الإجراءات المدنية و الإدارية – مذيل بأحدث مبادئ و اجتهادات المحكمة العليا و مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، ص:093.

2 – أنظر الفصل المتعلق بـ"التحقيق" ضمن القانون العام الضريبي الفرنسي.

3 – المادة "86 – 07 " من قانون الإجراءات الجبائية.

4 – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق، ص:0303.

5 – عبيد ريم، مرجع سابق، ص: 0433.

6 – المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، قرار رقم– 164096 الصادر بتاريخ 27 أفريل 1998، (قرار غير منشور).
أشار إليه: أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق، ص:0304.

7 – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق، ص:0304.
للمزيد من التوضيح بخصوص بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعات الإدارية، راجع: – أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه "علوم"، تخصص قانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2016/2015.

بعد التحقق من شخصية و هوية الحاضرين في زمان و مكان الخبرة المقررة، و صفة كل منهم من طرف الخبير، و بعد تلاوته لمضمون الحكم الصادر بانتدابه استقراء للمهام التي كلف بها من طرف الجهة القضائية الإدارية التي أصدرته، يعرض على أطراف الخصومة خطة تنفيذ عمله في إطار المهمة المنوطة به من قبل المحكمة الإدارية[1].

بعد الاستعانة بالأوراق و المستندات المودعة بملف الدعوى الضريبية أو تلك المطلوبة من طرفي النزاع أو أي جهة إدارية أخرى، إضافة إلى تصريحات المكلف بالضريبة و ممثل الإدارة الجبائية، و المعلومات التي بحوزة الخبير، يستخلص هذا الأخير النتائج التي يوافي بها المحكمة الإدارية التي أمرت بإجراء الخبرة الفنية خلال المدة المحددة من قبل القاضي الإداري[2]، و بمجرد إنجاز المهمة المسندة إليهم يقوم بإعداد تقرير أو تقارير منفردة حسب الحالة، و يحرر ممثل الإدارة الجبائية محضر حول عملية الخبرة مع إدراج رأيه[3].

نتساءل مثل العديد من الباحثين في هذا المجال عن الفائدة من إيداع هذا المحضر لدى المحكمة الإدارية، لاسيما في ظل وجود تقرير الخبرة، إضافة إلى أن عون الإدارة في هذه العملية هو ممثل الإدارة الجبائية التي تعد طرفا في القضية، و يعمل تحت سلطتها الرئاسية.

يودع المحضر و تقرير أو تقارير الخبرة مكتوبة و موقع عليها لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة[4]، و هذا حتى يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط في شكل مكتوب، و يتم إبلاغها إلى الطرف الآخر في النزاع الضريبي.

03.حجية الخبرة القضائية في منازعات الوعاء الضريبي:

يعتبر تقرير الخبرة القضائية في المادة الجبائية دليلا من أدلة الإثبات القانونية، إلا أن هناك جانب من الفقه و القضاء من اعتبر هذا التقرير من الأوراق الرسمية في ملف الدعوى، و هناك جانب آخر من اعتبره غير ذلك، ففي كل من مصر و فرنسا اتجه الفقه إلى اعتبار تقرير الخبرة من بين الأوراق الرسمية أيا كان موضوع النزاع الذي تتعلق به الدعوى، بشرط أن تقيد هذه الحجية على أطراف النزاع

---

1 – المادة "86 – 07 " من قانون الإجراءات الجبائية.

2 – يمكن للخبير عند الضرورة تقديم طلب إلى المحكمة الإدارية التي أمرت بإجراء الخبرة، يلتمس من خلاله تمديد مدة المهمة، كما يمكنه أن يرفع تقريرا عن جميع الإشكالات التي تعترض تنفيذ مهمته، طبقا لنص المادة "136" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 – المادة "86 –07 " من قانون الإجراءات الجبائية تضمنت: "... يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك و إما تقارير منفردة".

4 – المادة "86 –08 " من قانون الإجراءات الجبائية.

فقط[1]، و لا يمكن ترتيب آثارها في مواجهة الغير، بمعنى لا يمكن الاحتجاج بهذا التقرير في مواجهة الغير[2]، أما الفقه الإيطالي، الألماني و الإسباني، و على اعتبار إمكانية الطعن في التقرير بكل الوسائل و السبل إعمالا لقاعدة حرية اعتراض أطراف الخصومة في مواجهة مختلف وسائل الإثبات، فإن التقرير لا يرقى إلى مرتبة الورقة الرسمية[3].

بالنسبة للقضاء الإداري في الجزائر، فإن تقرير الخبرة الفنية في المادة الضريبية يخضع للسلطة التقديرية للقاضي الإداري، أي أن رأي الخبير في جميع الأحوال غير ملزم، و هو استشاري بحت[4]، فله أن يأخذ به أو يتركه جانبا، لهذا تبقى حجية التقرير و اعتماده من عدمه أمرا متروكا لقناعة قضاة الموضوع[5]، و بالتالي فتقرير الخبرة يكتسب حجيته بعد المصادقة عليه من طرف القاضي الإداري، مما يدل أن التقرير ليس بورقة رسمية تلزم الأطراف و القاضي بمحتواها، و يمكن مجابهته بكل طرق الطعن[6].

تجدر الإشارة أن أغلب القضايا المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي في الواقع العملي يعتمد فيها القاضي الإداري على تقرير الخبرة، و هذا بالنظر لاقتناعه بكفاية الأبحاث و التحقيقات الحسابية التي أجراها الخبير، و سلامة الأسس و الأسباب التي بني عليها رأيه، و بالتالي اقتناعه بالنتائج الواردة في التقرير.

يرى الباحث، أنه نظرا لعدم تخصص القاضي الإداري في مجال الوعاء الضريبي، و ما يتميز به هذا المجال من تعقيد و تعديلات تقنية مستمرة، و في ظل غياب وسائل أخرى للتحقيق، يجد القاضي نفسه مجبر على الفصل في الدعاوى الضريبية بناء على ما تضمنته نتائج الخبرة القضائية، و هو ما يحتمل أن يؤثر سلبا على حقوق الخزينة العمومية، أو حتى على المكلف بالضريبة الذي كان طرفا في النزاع الضريبي، الأمر الذي يمكن أن يدفع بالمكلف إلى التوقيف النهائي لنشاطه أو مهنته بسبب عدم قدرته على الوفاء بالتزام تسديد دينه الجبائي في حالة تنفيذ الحكم القضائي المبني على خبرة ضريبية غير سليمة، و التي يمكن أن تنجز من قبل خبراء محاسبين ليست لهم دراية كافية بتقنيات التأسيس الضريبي.

---

1 – رضا متولي مهدان، الضرورة العملية للإثبات بصور المحررات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص: 020.

2 – الشحات علي الحديدي، مرجع سابق، ص: 0381.

3 – الشحات علي الحديدي، مرجع سابق: ص: 0381.

4 – بوزيان سعاد، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2015، ص: 073

5 – قسايسية عيسى، مرجع سابق، ص : 0203.

6 – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق، ص: 0325.

و في هذا الصدد نرى مثل ما سبق ذكره بالنسبة لإجراء مراجعة التحقيق، حيث كان من الأجدر إعطاء أهمية قصوى لتكوين القضاة في هذا المجال خلال مرحلة تكوينهم القاعدي أو حتى بعد تنصيبهم بالمحاكم، أو إقحام فئة المستشارين الجبائيين إلى جانب الخبراء المحاسبين في تنفيذ عمليات الخبرة القضائية في المادة الضريبية، و هذا بحكم أن المستشار الجبائي له خبرة جد كافية في المجال الجبائي، و مستقل عن الإدارة الجبائية، علما أنه للحصول على اعتماد ممارسة هذه المهنة يتطلب خبرة أكثر من عشرين(20) سنة كموظف بإدارة الضرائب، مع شغل منصب من المناصب العليا بالإدارة الجبائية لمدة تزيد عن خمس (05) سنوات[1].

الفرع الثالث:

عوارض التحقيق القضائي في منازعات الوعاء الضريبي

في الأصل تؤول و تنتهي الإجراءات القضائية الإدارية و التحقيقات العامة و الخاصة في منازعات الوعاء الضريبي إلى صدور حكم أو قرار يفصل في الدعوى القضائية، إلا أنه يعترض مجرى الخصومة الضريبية بعض الأعمال و الوقائع المادية القانونية التي من شأنها أن تحول دون ذلك، حيث يمكن أن تتوقف عن السير مؤقتا أو تنتهي قبل الفصل فيها.

و قد تناول ذلك قانون الإجراءات الجبائية في المواد من "87" إلى "89" منه، حيث حصرت حالات عوارض التحقيق و الخصومة الضريبية في كل من سحب الطلب، طلب التدخل من قبل ذوي المصلحة و كذا الطلبات الفرعية المحتملة لمدير الضرائب التي تهدف إلى إلغاء أو تعديل القرار الصادر بشأن الشكوى الضريبية.

أولا. سحب الطلب بالدعوى الضريبية:

تتحقق حالة "سحب الطلب" أثناء سير التحقيق في الدعوى الضريبية، و هذا عندما يفصح أحد طرفي النزاع عن رغبته في التنازل عن دعواه أمام القضاء الإداري، حيث يودع طلبه عن طريق رسالة يوقها شخصيا أو وكيله، لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية المختصة قبل صدور الحكم طبقا لنص المادة "77 فقرة 01" من قانون الإجراءات الجبائية[2]، علما أن هذا الطلب معفى من حقوق الطابع، و يخضع لقبول الطرف الخصم عندما يكون قد سبق له و أن قدم طلبات فرعية، و في حالة

---

1 – الأمر رقم 71–81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تحديد شروط ممارسة المهنة الخاصة بالمستشار الجبائي و من يماثله، المعدل و المتمم بالمادة "155" من الأمر رقم 95–27) المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 المتضمن قانون المالية لسنة 1996، و المتمم بالمادة "54" من القانون رقم 09–09 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، مرجع سابق.

2 – المادة "87 – 01" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "30" من قانون المالية لسنة 2008.

ترك الخصومة يتحمل الطرف المتخلي عن طلباته المصاريف القضائية اللازمة ما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك[1].

الملاحظ أن المشرع الجزائري من خلال المادة "87 فقرة 01" من قانون الإجراءات الجبائية، استعمل عبارة "كل مشتك" و هي نفس العبارة التي استعملها في المواد "70" و ما يليها من نفس القانون بخصوص الشكوى الضريبية و النزاع الضريبي أمام مدير الضرائب لمكان فرض الضريبة، حيث كان من الأجدر استعمال عبارة "كل مدع" بدل "كل مشتك" لأن أحكام المادة "87" السالفة الذكر متعلقة بالنزاع الضريبي أمام الجهات القضائية، أين يكون فيها المكلف بالضريبة طرف مدعي في الدعوى الضريبية.

ثانيا. الطلبات الفرعية للمدير الولائي للضرائب:

من خلال نص المادة "88" من قانون الإجراءات الجبائية[2]، يلاحظ أن المشرع الجبائي قد أجاز للمدير الولائي للضرائب أن يقدم أثناء التحقيق في الدعوى و قبل صدور الحكم طلبات فرعية، قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، على أن تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع في هذه الحالة لم يوضح بدقة ما هي الطلبات الفرعية المقدمة قصد تعديل أو إلغاء القرار، فهل يصب هذا التعديل في صالح المكلف بالضريبة كخصم في النزاع الضريبي أم ضده، و إذا كان في غير صالح هذا الأخير نتساءل عن مدى احترام الإجراء التناقضي الذي تضمنته المادة "19" من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثا. طلب التدخل من ذوي المصلحة:

يمكن أن يتعدد أطراف الدعوى الضريبية عن طريق التدخل من الغير الذي لم تتم دعوته في الخصومة، و يعنيه موضوع المنازعة الضريبية بما قد ينجر عنه الفصل النهائي فيها من نتائج قانونية[3]، وهو الأمر الذي من شأنه أن يعترض السير العادي لإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية.

و عليه فإن الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل نزاع إداري حصل في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم و الغرامات الجبائية، يجب أن يحرر طلبهم المقبول و الذي لا يتجاوز حل

---

1 – حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص.ص: 07-08.

2 – المادة "88" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "31" من قانون المالية لسنة 2008.

3 – حدادي رشيدة، الطلبات العارضة و الدعاوى الفرعية في قانون الإجراءات المدنية الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2006، ص:089.

النزاع[1]على ورق بدون دمغة قبل صدور الحكم الفاصل في النزاع الضريبي، و هذا عملا بأحكام المادة "87 فقرة 02" من قانون الإجراءات الجبائية[2].

نشير في الأخير أن قانون الإجراءات الجبائية لم يتطرق لإجراءات عوارض التحقيق في الدعوى الضريبية سوى للحالات الثلاثة (03) أعلاه، و بالتالي فإن باقي الإجراءات المرتبطة بعوارض التحقيق في المنازعة الضريبية تخضع للقواعد العامة الواردة ضمن القانون(08-09) المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، كالإجراءات الخاصة بالطلبات العارضة[3]، التدخل بكل أنواعه[4]، بالإضافة إلى انقضاء الخصومة[5] بسقوطها[6] أو التنازل عنها[7].

1 – خرشي إلهام، مرجع سابق، ص: 0175.

2 – المادة "87 –02" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة هي الأخرى بموجب المادة "30" من قانون المالية لسنة 2008.

3 – المادة "25" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4 – المواد من "194" إلى "206" من نفس القانون.

5 – المادتين "220" و "221" من نفس القانون.

6 – المواد من "222" إلى "230" من نفس القانون.

7 – المواد من "231" إلى "236" من نفس القانون.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن اتصال الدعوى الضريبية بالقضاء الكامل يشكل ثابتا من ثوابت الإجتهاد القضائي، كما أن تكييف هذه الدعوى من بين دعاوى القضاء الكامل يجد مبرره بالنظر إلى السلطات و الصلاحيات الواسعة للقاضي الإداري، و هذا عكس قاضي الإلغاء الذي ينحصر دوره في فحص شرعية القرار الإداري و إلغائه.

لقبول الدعوى الضريبية أقر المشرع الجزائري شروط عامة تضمنها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، منها ما يهدف إلى التصريح بوجود الحق في التقاضي، و شروط أخرى تخص انعقاد الخصومة، إضافة إلى شروط ترمي إلى التصريح بصحة المطالبة القضائية، و منها ما هو مرتبط بأطراف الدعوى الضريبية المتمثلة في المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، و نظرا لخصوصية المادة الضريبية، تتميز الدعوى الضريبية في موضوعها عن باقي الدعاوى القضائية الإدارية بخضوعها لبعض الشروط الخاصة تضمنتها أحكام قانون الإجراءات الجبائية.

و بالنظر لما تتميز به منازعات الوعاء الضريبي من خصوصية، و على اعتبار هذا النوع من المنازعات الإدارية يتعلق بمسائل تقنية و فنية، فإن القاضي الإداري في أغلب الأحيان يجد نفسه أمام حالات يصعب عليه حلها، الأمر الذي يجعله مضطرا للاستعانة بمختصين في مجال الجباية للتدقيق في جوانب القضايا المطروحة، و بغض النظر عن الوسائل العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية، أتاح المشرع الجزائري للقاضي الإداري صلاحيات واسعة لاستعمال وسائل خاصة في التحقيق تتمثل في كل من إجرائي مراجعة التحقيق و الخبرة، له سلطة الأمر بهما كلما رأى عدم اكتمال العناصر المتوفرة في الملف للفصل في القضية المطروحة، كما منح له المشرع حرية القبول الكلي أو الجزئي لنتائج التحقيق من خلالهما أو حتى رفضهما كليا، لأنه الشخص الوحيد الذي يقدر النتائج الموضوعية و القانونية لكل من الإجرائين السالفي الذكر.

الفصـل الرابـع:

الفصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري

الفصـل الرابع:

الفصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري

بعد أن تطرقت في الفصل الأول من هذا الباب إلى سلطات القضاء الإداري في التحقيق في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي، فإنه بمجرد أن يكتمل باب التحقيق، و تصبح القضية مهيأة للفصل فيها، و بعد انقضاء المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الأطراف، يقوم المقرر بتحضير ملف القضية المرفق بكل المستندات و تقرير أو تقارير الخبرة إن وجدت، و كل إجراءات التحقيق، مع تقديم تقرير مفصل لكل حيثيات و وقائع النزاع، ثم يقدم الملف كاملا إلى رئيس تشكيلة الحكم للفصل في النزاع طبقا لأحكام المادة "89" من قانون الإجراءات الجبائية، و عند وصول الدعوى الضريبية إلى مرحلة صدور الحكم فإنه يمكن لكل طرف في الخصومة لم يرضى بمحتوى الحكم أن يطعن في هذا الأخير أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية للتقاضي، و في كل الحالات منح المشرع الجزائري ضمانات لتنفيذ الأحكام القضائية الفاصلة في الدعاوى الضريبية بعد استنفاذ كل طرق الطعن.

وعليه، سنتناول من خلال المبحث الأول من هذا الفصل الأحكام و القرارات القضائية الفاصلة في منازعات الوعاء الضريبي أمام كل من المحكمة الإدارية كدرجة أولى للتقاضي و مجلس الدولة كدرجة ثانية للتقاضي، أما المبحث الثاني فقد خصص للحق المكرس قانونا للطعن ضد هذه الأحكام و القرارات القضائية بطرق عادية و أخرى غير عادية.

المبحث الأول:

الأحكام و القرارات القضائية الفاصلة في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي

بعد استكمال إجراءات التحقيق في منازعات الوعاء الضريبي أمام المحكمة الإدارية، تتوج هذه الإجراءات بصدور حكم قضائي ابتدائي قابل للطعن، و عند استنفاذ كل طرق الطعن أمام مجلس الدولة، يصدر هذا الأخير قرار قضائي يمكن أن يكون هو الآخر في حالات معينة قابلا للطعن؛ وهذا ما سيتم التطرق إليه بالتفصيل ضمن المطلبين التاليين:

المطلب الأول: أحكام المحكمة الإدارية الفاصلة في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي

المطلب الثاني: قرارات مجلس الدولة الفاصلة في منازعات الوعاء الضريبي.

المطلب الأول:

أحكام المحكمة الإدارية الفاصلة في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي

طبقا لأحكام المادة "89" من قانون الإجراءات الجبائية فإن القضايا الضريبية المطروحة أمام المحكمة الإدارية يبت فيها وفقا لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فبعد اكتمال كل إجراءات و معطيات النزاع الضريبي، و بعد أن تكون عملية الدراسة و التحقيق في الدعوى الضريبية قد تمت قانونا، و تم إيداع المقرر لتقريره المكتوب، و إحالته إلى محافظ الدولة للإطلاع عليه و تقديم تقريره هو الآخر خلال شهر واحد(01) من تاريخ استلامه الملف، تتم جدولة القضية و يحدد تاريخ الجلسة، أين تتم المداولة بدون حضور أطراف الدعوى الضريبية، ليتم صدور الحكم القضائي الابتدائي الفاصل في النزاع الضريبي وفق شكلية معينة، و يبلغ رسميا لأطراف الخصومة في آجال محددة ليرتب آثارا قانونية.

و عليه، ارتأت قبل التطرق في دراستي إلى صدور الحكم القضائي و تبليغ مضمونه لأطراف الدعوى، أن أشير إلى تنوع الأحكام القضائية التي يمكن أن تصدر عن المحكمة الإدارية في قضايا منازعات الوعاء الضريبي،التي وردت قواعدها موزعة بين نصوص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في المواد من "288" إلى "210" منه.

الفرع الأول:

أنواع الأحكام القضائية الفاصلة في منازعات الوعاء الضريبي

طبقا لأحكام المادة "08" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإنه يقصد بالأحكام القضائية، الأوامر و الأحكام و القرارات القضائية، و هناك من يعرف الحكم القضائي بأنه "ما يصدر عن القاضي فاصلا في الخصومة متضمنا إلزام المحكوم عليه بفعل أو الامتناع عن فعل أو إيقاع عقوبة على مستحقيها أو تقدير معنى في محل قابل له، فالحكم هو القرار الذي تصدره المحكمة في الخصومة وفقا للقواعد المقررة قانونا في نهايتها و أثناء سريانها، سواء صدر في موضوع خصومة

أو في مسألة إجرائية"[1]، كما يعتبر البعض أن الحكم القضائي في المادة الضريبية هو " النهاية القانونية التي تختتم بها المنازعة الضريبية"[2].

إن هذا المدلول ينطبق على الحكم القضائي الفاصل في منازعات الوعاء الضريبي بصفة نهائية، غير أن هناك أحكام قضائية يكون الغرض منها اتخاذ تدبير مؤقت لا يحسم في النزاع، ويطلق عليه تسمية "الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع"، و هناك نوع آخر من الأحكام القضائية و المتمثل في "الأوامر الإستعجالية"[3]، و التي عادة نجدها في حالات منازعات التحصيل الضريبي بدل منازعات الوعاء الضريبي.

أولا. الأحكام القضائية الفاصلة في موضوع النزاع الضريبي:

عرف المشرع الجزائري الحكم في الموضوع بأنه الحكم القضائي الفاصل كليا أو جزئيا في موضوع النزاع أو في دفع شكلي أو دفع بعدم القبول أو في أي طلب عارض، و يكون هذا الحكم بمجرد النطق به حائزا لحجية الشيء المقضي فيه في النزاع المفصول فيه[4]، بمعنى أن الحكم الفاصل في موضوع النزاع، هو الحكم القطعي الذي يفصل في مسألة معينة بصورة حاسمة تستنفذ سلطة المحكمة بالنسبة لها[5]، حيث يتخلى القاضي الإداري عن النزاع الضريبي في هذه الحالة بمجرد النطق بالحكم، إلا في حالات الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو التماس إعادة النظر، أين يمكن للقاضي الرجوع عن حكمه[6].

ثانيا. الأحكام القضائية الصادرة قبل الفصل في موضوع النزاع الضريبي:

الحكم الصادر قبل الفصل في موضوع النزاع الضريبي، هو الحكم الآمر بإجراء تحقيق أو تدبير مؤقت، مثل الحكم القاضي بإجراء "مراجعة التحقيق" أو إجراء الخبرة" باعتبارهما من بين إجراءات التحقيق الخاصة في منازعات الوعاء الضريبي المشار إليهما في المادتين "85" و "86" من قانون الإجراءات الجبائية، علما أن هذا النوع من الأحكام لا يحوز على حجية الشيء المقضي فيه، و لا

---

1 – بوبشير محند أمقران، مرجع سابق، ص: 0287.

2 – حمدي باشا عمر، مبادئ الاجتهاد القضائي في مادة الإجراءات المدنية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2004، ص: 0116.

3 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0270.

4 – المادة "296" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

5 – شويحة زينب، الإجراءات المدنية في ظل القانون رقم 08-09، الجزء الأول، دار أسامة للطباعة و النشر و التوزيع، ط1، الجزائر، 2009، ص: 0211.

– فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد (قانون: 08-09)، منشورات أمين، الجزائر، 2009، ص: 0155.

6 – المادة "297" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

يترتب عليه تخلي القاضي الإداري على النزاع الضريبي[1]، بمعنى لا يترتب على هذا النوع من الأحكام إنهاء النزاع الضريبي القائم بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب[2].

نظرا للطابع التقني و الفني الذي يتميز به تسيير الوعاء الضريبي، و الذي لا يتحكم في تقنياته القاضي الإداري، يجد هذا الأخير نفسه مضطرا للاستعانة بأهل الاختصاص ليستنير برأيهم في بعض المسائل المحاسبية و الفنية التي يتوقف عليها الفصل في النزاع الضريبي، دون استشارتهم في المسائل القانونية التي هي من اختصاصه، و يكون هذا الإجراء التحقيقي بناء على حكم غير فاصل في الموضوع.

و عليه، يعتبر الحكم القضائي الصادر قبل الفصل في موضوع النزاع الضريبي من الأحكام غير القطعية التي يصدرها القاضي الإداري خلال سير إجراءات الدعوى الضريبية، حيث لا يمكن الطعن فيها بالاستئناف طبقا لأحكام المادتين "334" و "952" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[3]، و هذا عكس ما كان معمول به في ظل قانون الإجراءات المدنية القديم[4].

ثالثا. الأوامر الإستعجالية في الدعاوى الضريبية:

طبقا لأحكام المادة "08" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، تعتبر الأوامر من بين أنواع الأحكام القضائية[5]، و وفقا لأحكام المادة "146 فقرة 03" من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الطلب

---

1 – المادة "298" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 – بوبشير محند أمقران، مرجع سابق، ص: 0282.

3 – المادة "334" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "الأحكام الفاصلة في جزء من موضوع النزاع أو التي تأمر بالقيام بإجراء من إجراءات التحقيق أو تدبير مؤقت، لا تقبل الإستئناف إلا مع الحكم الفاصل في أصل الدعوى برمتها، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك؛ و يتم الإستئناف في الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع و الحكم الفاصل في موضوع الدعوى بموجب نفس عريضة الإستئناف؛ و يترتب على عدم قبول استئناف الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، عدم قبول استئناف الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع".

– المادة "952" من نفس القانون تنص: "لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، و يتم الاستئناف بعريضة واحدة".

4 – المادة "106" من قانون الإجراءات المدنية (الملغى) تنص: "في جميع المواد، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، يجوز استئناف كل حكم تمهيدي قبل الحكم القطعي في الدعوى، أما استئناف الحكم التحضيري فلا يجوز رفعه إلا مع الحكم القطعي".

5 – المادة "08 –05" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " : يقصد بالأحكام القضائية في هذا القانون، الأوامر و الأحكام و القرارات القضائية".

في المادة الجبائية يقدم إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا[1]، و يخضع لنفس الشروط و الإجراءات التي تضمنتها المواد من "917" إلى "947" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2].

عندما تثبت فعلا حالات الاستعجال في المادة الجبائية، و التي تتعلق في أغلب الحالات بعمليات "الإغلاق المؤقت" و "الحجز"[3]، فإن القاضي الاستعجال يصدر أمرا قضائيا يقضي بوقف تنفيذ القرار الإداري الذي سبب حالة الضرر أو الاستعجال، و يتميز بما يلي:

1. الأمر القضائي الإستعجالي في المادة الضريبية ذا طابع وقتي:

في إطار حماية حقوق و أموال المكلف بالضريبة من أي ضرر محتمل قد يلحق به نتيجة إجراءات المتابعة و التحصيل القسري (الجبري) التي تضمنها قرار إدارة الضرائب، و بالنظر لسلطة رئيس المحكمة في تقدير حالة الاستعجال، و إذا كانت ظروف الاستعجال قائمة فعلا، يجوز لقاض الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، أو يأمر بأي تدبير قانون مؤقت يراه مناسبا لحماية الحق محل الطلب إلى حين الفصل في موضوع المنازعة الضريبية المطروحة أمام المحكمة[4].

رغم عدم حيازة الأوامر الإستعجالية لحجية الشيء المقضي فيه بالنظر لطابعها المؤقت إلا أنه تبقى لها حجية نسبية موقوفة لغاية الفصل في موضوع النزاع الضريبي القائم[5].

فإذا صدر الحكم في الموضوع يقضي بأن قرار الإدارة مشروع، فهنا يجوز للإدارة أن تنفذ قرارها لأن دعوى الإلغاء قد تم رفضها، و المدعي لا يجوز له أن يحتج بعد ذلك بأمر قاضي الاستعجال.

2. الأمر القضائي الاستعجالي في المادة الضريبية لا يمس بأصل الحق:

نظرا لكون الطلب المقدم للمحكمة الإدارية يهدف لوقف تنفيذ قرار إداري أحدث أو سيحدث ضررا للمكلف بالضريبة، فالقاضي الإستعجالي لا يتطرق في هذه الحالة لموضوع النزاع الضريبي المطروح أمام المحكمة الإدارية، بل يكتفي بالتحقق من توفر عنصر الاستعجال في هذا النزاع، علما أن هذا الأمر الإستعجالي الصادر عن المحكمة الإدارية يخضع لرقابة قاضي مجلس الدولة[6].

---

1 – طبقا لأحكام المادة "804" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، يتحدد الإختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية في مادة الضرائب و الرسوم أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم.

2 – المادة "948" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية و لأحكام هذا الباب".

3 – راجع المادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية.

4 – المادتين "919" و "920" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

5 – بوبشير محند أمقران، مرجع سابق، ص: 0363.

– كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0272.

6 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، نفس المرجع، ص: 0273.

3. الأمر القضائي الاستعجالي في المادة الضريبية يخضع لمبدأ الوجاهية:

طبقا لأحكام المادة "923" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، فإن قاضي الاستعجال يفصل في دعاوى المنازعات الضريبية وفقا لإجراءات وجاهية كتابية و شفوية، و هذا من أجل السماح للطرف الخصم الآخر بالإطلاع على طلبات الطرف الذي صدر الأمر الإستعجالي لصالحه و الرد عليها.

تجدر الإشارة في هذا الصدد أن المشرع الجزائري من خلال المادة "923" و ما يليها من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية منح اختصاص النظر في الطلبات المقدمة في حالات الاستعجال و الأمر بوقف تنفيذ القرارات المتعلقة بها إلى "قاضي الاستعجال"، غير أن المادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية فقد نصت على أن المكلف بالضريبة المعني بحالة الاستعجال، يقدم طلبه لرئيس المحكمة المختص إقليميا، الذي يفصل في القضية، الأمر الذي يتطلب تداركه بتوحيد النصوص للحد من الغموض بخصوص الجهة المختصة بالنظر في الطلبات الإستعجالية في المادة الضريبية.

4. الأمر القضائي الاستعجالي في المادة الضريبية مشمول بالنفاذ المعجل:

وفقا لنص المادة "935" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإن الأوامر الإستعجالية مشمولة بصيغة النفاذ المعجل من تاريخ التبليغ الرسمي للخصم[2] و هذا رغم الطعن، غير أنه يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر تنفيذها فور صدورها وفقا لأحكام المادة "935 فقرة 02" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

تنقسم الأوامر في هذه الحالة إلى صنفين، الصنف الأول لا يجوز الطعن فيه[3]، غير أن الصنف الثاني قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة[4]، و تعود هذه التفرقة إلى حالة الاستعجال القصوى التي يكون عليها محل الأمر الإستعجالي[5].

---

1 – المادة "923" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يفصل قاضي الاستعجال وفقا لإجراءات وجاهية، كتابية و شفوية".

2 – المادة "935" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يرتب الأمر الإستعجالي آثاره من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للخصم المحكوم عليه، غير أنه يجوز لقاضي الإستعجال أن يقرر تنفيذه فور صدوره.

يبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي منطوق الأمر مهمورا بالصيغة التنفيذية في الحال إلى الخصوم مقابل وصل استلام، إذا اقتضت ظروف الإستعجال ذلك".

3 – المادة "936" من نفس القانون تنص: " الأوامر الصادرة تطبيقا للمواد "919" و "921" و "922" غير قابلة لأي طعن".

4 – المادة "937" من نفس القانون تنص: " تخضع الأوامر الصادرة طبقا لأحكام المادة "920" أعلاه، للطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة خلال خمسة عشرة (15) يوما التالية للتبليغ الرسمي أو التبليغ، و في هذه الحالة يفصل مجلس الدولة في أجل ثمانية و أربعين (48) ساعة.

5 – بوبشير محند أمقران، مرجع سابق، ص: 0366.

للإشارة فإن عدد القضايا الضريبية الإستعجالية المسجلة في الجزائر خلال السنوات: 2015، 2016 و 2017 تتوزع كالتالي:

جدول يتضمن وضعية إحصائية بخصوص القضايا الضريبية الإستعجالية خلال سنوات: 2015-2016 و 2017

موضوع الدعوى الضريبية الإستعجالية	سنة 2015		سنة 2016		سنة 2017	
	عدد الحالات المسجلة	النسبة (من العدد الإجمالي)	عدد الحالات المسجلة	النسبة (من العدد الإجمالي)	عدد الحالات المسجلة	النسبة (من العدد الإجمالي)
الإغلاق المؤقت(f.tempo.)	01	1.54 %	00	00 %	02	04.08 %
حجز ما لدى الغير (A.T.D)	25	38.46 %	09	20.45 %	22	44.90 %
الحجز (saisi)	02	3.08 %	08	18.18 %	01	02.04 %
أخرى (autres)	37	56.92 %	27	61.36 %	24	48.98 %
المجموع العام	**065**	**100 %**	**044**	**100 %**	**049**	**100 %**
عدد الدعاوى الإستعجالية **المقبولة**	**015**	**9.75 %**	**04**	**1.76 %**	**03**	**1.47 %**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على محتوى التقارير السنوية لنشاطات المديريات الولائية في مجال المنازعات الضريبية (وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات) لسنوات: 2015،2016 و 2017.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن أغلب الدعاوى الضريبية الإستعجالية المسجلة في الجزائر خلال السنوات من 2015 إلى 2017 "غير مقبولة" من قبل قاضي الاستعجال، بالنظر لعدم توافر عناصر الاستعجال التي يشترطها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فمثلا من بين تسعة و أربعين (049) دعوى استعجالية مسجلة سنة 2017، تم قبول ثلاث (03) حالات فقط.

الفرع الثاني:

إجراءات صدور الحكم القضائي الفاصل في منازعات الوعاء الضريبي

بعد الانتهاء من الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية و قفل باب التحقيق، و تكوين أو بناء اقتناع لدى القاضي الإداري، يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها و المعروضة أمامها، و هذا تطبيقا لأحكام المادة "89" من قانون الإجراءات الجبائية، التي نصت على أن القضايا المرفوعة أمام الجهة القضائية الإدارية يبت فيها طبقا لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، الذي تضمن أحكام إجرائية عامة و مشتركة، لاسيما بخصوص سير الجلسات و كيفية صدور الحكم القضائي الذي يعتبر بمثابة النهاية الطبيعية و القانونية للمنازعة الإدارية بصفة عامة، و منها منازعات الوعاء الضريبي.

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

أولا. سير جلسة المحاكمة:

بعد إحالة ملف القضية إلى النيابة العامة (محافظ الدولة) للإطلاع على حيثياتها، وفق ما نصت عليه المادة "897" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و بعد تقديم تقريرها المكتوب الذي يتضمن عرضا عن الوقائع و القانون و الأوجه المثارة و رأيه حول كل مسألة مطروحة و كذا الحلول المقترحة خلال أجل شهر واحد (01) من تاريخ استلام الملف[1]، يحدد تاريخ جلسة المحاكمة عن طريق الاتفاق بين كل من المقرر و رئيس تشكيلة الحكم.

يقوم كاتب الضبط بإخطار النيابة العامة و أطراف المنازعة بتاريخ و ساعة الجلسة التي يتم من خلالها صدور حكم المحكمة الإدارية الذي ينادى فيه على القضية، حيث يتم الإخطار من طرف أمانة الضبط خلال عشرة (10) أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة[2]، و توجه التبليغات إلى محل إقامة المكلف بالضريبة المبين في دعواه، إلا إذا سبق له إعلام كتابة الضبط بتغيير محل الإقامة، أما في حالة تعيين المكلف لوكيل عنه، فيتم تبليغ هذا الأخير، و لا يمكن للمكلف حينئذ أن يحتج عن عدم تبليغه شخصيا، كما يمكن للمكلف بالضريبة أو وكيله أو حتى الإدارة، تقديم طلب تأجيل الفصل في القضية[3].

يبدأ سير الجلسة عند حضور أطراف الخصومة، خلال اليوم المحدد لذلك، حيث يبدأ القاضي المقرر بتلاوة التقرير المعد حول القضية –كما سبق لنا الإشارة إليه–، و بمجرد إنهاء ذلك، يمكن للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية[4]، كما يمكن أيضا لرئيس تشكيلة الحكم أن يستمع لأعوان الإدارة الجبائية أو دعوتهم لتقديم توضيحات يراها ضرورية[5]، و يمكنه أيضا بصفة استثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد الخصوم في سماعه[6].

نشير أن القاعدة تقضي بأن المدعى عليه يتناول الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي، عندما يقدم هذا الأخير ملاحظات شفوية[7].

بعد إتمام الإجراءات المذكورة أعلاه، المشار إليها ضمن أحكام المادة "884" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، يقدم محافظ الدولة طلباته[8]، و هذا بعد تقديم عرض لتقريره المكتوب المتضمن كل

---

1 – المادة "897" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 – المادة "876" من نفس القانون.

3 – خرشي إلهام، مرجع سابق، ص: 0178.

4 – المادة "884 فقرة 01" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

5 – المادة "884 فقرة 02" من نفس القانون.

6 – المادة "884 فقرة 03" من نفس القانون.

7 – المادة "887" من نفس القانون.

8 – المادة "885" من نفس القانون. تنص: " يقدم محافظ الدولة طلباته بعد إتمام الإجراءات المنصوص عليها في المادة "884" أعلاه".

الوقائع و النصوص القانونية و الأوجه المثارة المتعلقة بالقضية، إضافة إلى تقديم رأيه بخصوص كل مسألة تم طرحها بالقضية، و يقترح حلول للفصل في النزاع الضريبي القائم، كما يجوز له هو الآخر تقديم ملاحظات شفوية عن كل مسألة قبل غلق باب المرافعة.

بعد إتمام كل إجراءات الجلسة يعلن رئيس تشكيلة الحكم عن إقفال باب المرافعة، و لا يمكن بعدها لأي خصم تقديم طلبات أو الإدلاء بملاحظات[1]، إلا في بعض الحالات الاستثنائية مثل تغيير تشكيلة الحكم، و تصبح بذلك القضية جاهزة للفصل فيها.

عند قفل باب المرافعات تحال القضية للمداولة، حيث يتم التشاور و المناقشة و تبادل الآراء تمهيدا لتكوين الرأي النهائي في موضوع النزاع المعروض، و الذي يعتبر بمثابة الحكم في الدعوى عند النطق به، و هذا بحضور كل قضاة تشكيلة الحكم تحت طائلة البطلان[2]، و تكون المداولة سرية و لا يشارك فيها إلا القضاة الذين سمعوا المرافعة بغير حضور محافظ الدولة و الخصوم أو محاميهم و أمين الضبط طبقا لأحكام المادة "269" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[3]، أو كل من ثبتت مشاركته في إحدى أطوار المنازعة المتعلقة بنفس الضريبة محل النزاع، و هذا بالنظر لكون سرية المداولة تكفل للقاضي حرية كاملة في إبداء آرائه، و هي مقررة للحفاظ على هيئة القضاء، بحيث لا يطلع غيرهم على مدى اختلافهم أو اتفاقهم في الرأي، لأن الحكم الصادر في الدعوى ينسب للمحكمة بكامل هيئتها[4]؛ و قد حسن ما فعل المشرع الجزائري في ذلك، بالنظر لما يخدم سير العدالة و خدمة المصلحة العامة.

ثانيا. صدور الحكم القضائي:

يعتبر الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية هو النهاية الطبيعية للمنازعات الإدارية بصفة عامة، بما فيها منازعات الوعاء الضريبي، فهو "ما يصدر عن القاضي فاصلا في الخصومة متضمنا إلزام المحكوم عليه بفعل أو بالامتناع عن فعل، أو إيقاع عقوبة على مستحقيها أو تقدير معنى في محل قابل له، فالحكم هو القرار الذي تصدره المحكمة في خصومة وفقا للقواعد المقررة قانونا في نهايتها و أثناء سريانها و سواء صدر في موضوع خصومة أو في مسألة إجرائية"[5] .

---

1 – المادة "267" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "لا يمكن للخصوم تقديم طلبات أو الإدلاء بملاحظات بعد إقفال باب المرافعات".

2 – ملوك صالح، مرجع سابق، ص: 0255.

3 – المادة "269" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "تتم المداولات في السرية و تكون وجوبا بحضور كل قضاة التشكيلة دون حضور ممثل النيابة العامة و الخصوم و محاميهم و أمين الضبط".

4 – حماش جازية، الاختصاص القضائي بالدعوى الإدارية في النظام القضائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة المالية العامة، معهد الحقوق و العلوم القانونية، جامعة الجزائر، 1994، ص: 0208.

5 – بوبشير محند أمقران، مرجع سابق، ص: 0287.

إن عملية إصدار الحكم في منازعات الوعاء الضريبي، تتم بنفس الأحكام المنظمة للمنازعات الإدارية عموما، حيث قضت المادة "888" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أن المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها ضمن المواد من "270" إلى "298" من نفس القانون أمام المحكمة الإدارية.

بعد انتهاء المداولة السرية التي لا يمكن تمديدها إلا عند الضرورة الملحة، و إن تم ذلك فلا يتجاوز المداولة جلستين متتاليتين مهما كان الأمر[1]، و يتم النطق بالحكم في نفس الجلسة التي تتم فيها المداولات، و إذا تعذر ذلك يتم النطق به في تاريخ لاحق على أن يبلغ الخصوم بهذا التاريخ خلال آخر جلسة.

يتم النطق بالحكم القضائي الفاصل في الدعوى الضريبية برأي الأغلبية طبقا لنص المادة "270" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2]، و في جلسة علنية تنعقد في ميعادها المحدد لها، و لرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطرا على النظام العام[3]، على أن يقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف رئيس تشكيلة الحكم، و بحضور كل القضاة الذين شاركوا في المداولة السرية، و يعتبر بذلك تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به[4]، على أن يصدر الحكم في شكل معين و متضمنا مجموعة من العناصر و البيانات.

1. شكل و مضمون الحكم القضائي:

حتى يكون الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية الفاصل في الدعوى الضريبية صحيحا و منتجا للآثاره يجب أن يصدر باللغة العربية مثل باقي المنازعات الإدارية، و هذا طبقا لأحكام المادة "08 فقرة 04" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[5]، كما يجب أن يتم التوقيع على أصل الحكم من طرف الرئيس و أمين الضبط و القاضي المقرر عند الاقتضاء[6]، و إذا تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدره و أمين الضبط، يعين رئيس المحكمة الإدارية بموجب أمر قاضيا آخر مكان القاضي الذي أصدره و/أو أمين ضبط آخر للتوقيع بدل أمين الضبط الذي لم يوقع[7]، ليتم

---

1 – المادة "271– 03" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 – المادة "270" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات".

3 – بودريوة عبد الكريم، القضاء الإداري في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، 2005، ص: 027.

4 – المادة "274" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

5 – المادة "08 –04" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "...تصدر الأحكام القضائية باللغة العربية تحت طائلة البطلان المثار تلقائيا من طرف القاضي...".

6 – المادة "278" من نفس القانون.

7 – المادة "279" من نفس القانون.

حفظ أصل الحكم و ملف القضية ضمن أرشيف المحكمة الإدارية المختصة بالفصل في القضية المطروحة.

يجب أن يتضمن الحكم القضائي الإداري الفاصل في منازعات الوعاء الضريبي –شأنه شأن الحكم القضائي المدني– مجموعة من البيانات المحددة ضمن المواد "275"، "276"، "277"، "889" و "890" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و هي كالتالي:

– الجهة القضائية الإدارية التي أصدرت الحكم و تاريخ النطق به[1].

– أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية، اسم و لقب ممثل النيابة العامة (محافظ الدولة)، اسم و لقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.

– أسماء و ألقاب أطراف الدعوى و صفتهم، مهنتهم و موطنهم و المحامين عنهم، و في حالة وجود شخص معنوي يجب ذكر طبيعته، تسميته، مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.

– ذكر الطلبات المقدمة من قبل الأطراف أو ممثليهم و الأسانيد التي يستند عليها كل منهم.

– طبقا لأحكام الدستور الجزائري[2] و نص المادة "275" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[3]، يجب أن تتصدر ديباجة الحكم و تحت طائلة البطلان عبارة:

" الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية"

باسم الشعب الجزائري

– الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

– يسبق منطوق الحكم بكلمة "يقرر"[4].

– الإشارة إلى الوثائق و النصوص المطبقة، و يشار إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر و إلى محافظ الدولة، و عند الاقتضاء إلى الخصوم أو ممثليهم، و كذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس[5].

– لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد التسبيب الذي يعتبر إجراء شكلي يجب أن يتضمنه الحكم القضائي، و يقصد به بيان الأسس الواقعية و الحجج القانونية التي بني عليها القاضي الإداري حكمه في

---

1 – المادة "276 – 01" من نفس القانون.

2 – المادة "141" من دستور 1996 تنص: " يصدر القضاء أحكامه باسم الشعب"، و تقابلها المادة "159" من التعديل الدستوري لسنة 2016، و التي تنص: " يصدر القضاء أحكامه باسم الشعب".

3 – المادة "275" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "يجب أن يشمل الحكم تحت طائلة البطلان العبارة التالية: " الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية"

باسم الشعب الجزائري

4 – المادة "890" من نفس القانون.

5 – المادة "889" من نفس القانون.

المنازعة الضريبية[1]، و يجد التسبيب أساسه القانوني كشرط لصحة الحكم القضائي في كل من الدستور الجزائري[2] والمادتين "11" و "277" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[3]، حيث أن كل مخالفة لذلك تجعل الحكم باطلا، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم: "005183" الصادر بتاريخ: 15 أفريل 2003، الذي جاء فيه: "حيث أن مدير الضرائب لولاية المدية استأنف القرار بهدف إلغائه على أساس أنه غير مسبب، و غير محدد للنصوص القانونية المطبقة، و كذا الخطأ في تطبيق القانون..."[4].

جدير بالذكر أنه إذا كان تسبيب الحكم القضائي يشكل ضمانة للمكلف بالضريبة و إدارة الضرائب كطرفي نزاع، فإن له ذات الأهمية بالنسبة لهيئات القضاء الإداري، فقد يقتنع أطراف النزاع بعدالة القضاء من خلال الأسباب الواقعية و القانونية التي تضمنها الحكم، حيث يكتسب كل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ثقة بعدالة الحكم و نزاهة القاضي الإداري و هو ما يؤدي إلى احترام حق الدفاع[5]، فيمتنعون عن الطعن فيه، الأمر الذي يؤدي إلى رفع العبء عن مرفق القضاء المثقل بالعدد المتزايد لقضايا منازعات الوعاء الضريبي[6].

2. تبليغ الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية و آثاره:

طبقا لأحكام المادتين "894" و "815" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و بعد صدور الحكم القضائي الفاصل في المنازعة الضريبية، يتم تبليغه إلى كل من المكلف بالضريبة و مصالح الإدارة الجبائية المختصة بواسطة محضر قضائي أو أمين الضبط في بعض الحالات الاستثنائية.

---

1 – نبيل إسماعيل، تسبيب الأحكام القضائية في قانون المرافعات المدنية و التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص: 03.

2 – المادة "144" من دستور 1996 تنص: " تعلل الأحكام القضائية، و ينطق بها في جلسات علانية"، و تقابلها المادة 162" من التعديل الدستوري لسنة 2016، و التي تنص: " تعلل الأحكام القضائية، و ينطق بها في جلسات علانية. و تكون الأوامر القضائية معللة".

3 – المادة "11" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يجب أن تكون الأوامر و الأحكام و القرارات مسببة".

– المادة "277" من نفس القانون تنص: " لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسبيبه، و يجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع و القانون، و أن يشار إلى النصوص المطبقة، ...".

4 – كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص: 0153.

5 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0282.

6 – للتفصيل في التطور السنوي لعدد قضايا المنازعات الضريبية أمام كل من المحاكم الإدارية و مجلس الدولة، انظر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرة المنازعات، التقرير السنوي حول المنازعات الضريبية لسنة 2018 – ملحق بالبحث–.

يمكن تبليغ المكلف بالضريبة في موطنه الحقيقي حتى و لو كان هذا الأخير قد اتخذ وكيلا له في إجراءات المنازعة، و إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه تبليغ الحكم إلى الموطن المختار في الجزائر، أما بخصوص الأشخاص المعنوية كالشركات مثلا، يجب أن يتم التبليغ في مقرها الرئيسي.

نشير إلى أن الحكم الفاصل في النزاع الضريبي القائم لا يكون قابلا للتنفيذ إلا بعد تبليغه للطرف المعني، و عندما يتم التبليغ تبدأ مواعيد الطعن في السريان من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم القضائي، علما أن آجال التبليغ تبقى مفتوحة أيا كان الوقت الذي مضى من النطق بالحكم طالما لم يبلغ.

بعد التبليغ الرسمي للحكم الفاصل في النزاع الضريبي، يرتب هذا الإجراء آثار مختلفة على كل من المتخاصمين، المحكمة أو حتى في مواجهة الغير، و تتمثل هذه الآثار على الخصوص فيما يلي:

2.أ. خروج النزاع الضريبي من ولاية الجهة القضائية الإدارية:

يترتب عن تبليغ الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية استنفاذ سلطة و رقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح أمامه، حيث لا يمكنه بعد إصدار الحكم و تبليغه لأطراف الخصومة، إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه باستثناء الحالات التي نصت عليها المادة "297" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، و المتمثلة في الطعن بالمعارضة، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة و دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره.

2.ب. اكتساب الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية حجية الأمر المقضي فيه:

وفق لأحكام المادتين "67" و "284" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2]، فإن أهم الآثار على صدور الحكم الفاصل كليا أو جزئيا في موضوع الدعوى الضريبية هو "حيازته لقوة الشيء المقضي فيه" ما لم يطعن فيه خلال الموعد المحدد قانونا[3]، حيث يكون الحكم بمجرد النطق به حائزا لقوة الشيء المقضي فيه في النزاع الضريبي وفقا لأحكام المادة "296" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[4].

إن حجية الأمر المقضي فيه مقررة للأحكام القطعية، و الحجية نوع من الحرمة يتمتع بها الحكم، و بمقتضاها يعتبر هذا الحكم متضمنا لقرينة قانونية لا تقبل الدليل العكسي، على أساس انه صدر

---

1 – المادة "297" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يتخلى القاضي عن النزاع الذي فصل فيه بمجرد النطق بالحكم، غير أنه يمكن للقاضي الرجوع عن حكمه في حالة الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير خارج عن الخصومة أو التماس إعادة النظر، و يجوز له تفسير حكمه أو تصحيحه طبقا للمادتين 285 و 286 من هذا القانون".

2 – المادة "284" من نفس القانون تنص: "يكون للحكم حجية العقد الرسمي مع مراعاة أحكام المادة "283" أعلاه.

3 – حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص: 0118.

4 – المادة "296" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " ... و يكون الحكم بمجرد النطق به حائزا لحجية الشيء المقضي فيه في النزاع المفصول فيه ".

صحيحا من حيث الشكل، و أن ما قضى به هو الحق بعينه من حيث الموضوع[1]، و هو ما يؤدي إلى حرمان أطراف الدعوى الضريبية من اللجوء إلى القضاء الإداري عن نفس الموضوع مرة ثانية، حيث يحكم في هذه الحالة بعدم جواز النظر في الدعوى لسبق الفصل فيها، علما أن الحكم الأول لا يحوز حجية الشيء المقضي فيه إذا لم يكن قد فصل في موضوع الدعوى، كما لو كان سبب رفضها "عدم الاختصاص" أو "عيب في الشكل"[2].

2.ج. تدعيم الحقوق الموضوعية:

إن صدور الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية و تبليغه وفق ما ينص عليه قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، يقرر الحق محل المنازعة الضريبية و يقويه، و ذلك بإنشاء بعض المزايا للطرف الخصم الذي صدر لصالحه الحكم، سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، و من أهم هذه المزايا نجد[3]:

– الفصل النهائي في الحق المتنازع عليه بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب.

– نشوء عقد رسمي يتمثل في نسخة الحكم القضائي، يخول للطرف الذي صدر لصالحه حق تنفيذه فور صدوره أو بعد استنفاذ طريقي المعارضة و الاستئناف أو فوات ميعادهما بعد الحصول على النسخة التنفيذية، علما أن الطعن في هذه الحالة ليس له أثر موقف للتنفيذ باستثناء الحالة التي يترتب فيها عن تنفيذ الحكم إضرار بالمصلحة العامة أو بحقوق المستأنف.

وفقا لأحكام المادة "100 فقرة01" من قانون الإجراءات الجبائية، فإن التخفيضات الواردة بالحكم القضائي تكون محل شهادات إدارية يعدها مدير الضرائب للولاية لاعتمادها كوثائق ثبوتية لدى مصلحة المحاسبة بقباضة الضرائب المختصة إقليميا[4]؛ و في حالة إذا تضمن الحكم إلغاء قرار يمنح إعفاء أو تخفيض للمكلف بخصوص الضرائب و الرسوم المستحقة، يضع مدير الضرائب في هذه الحالة سند تحصيل يأمر من خلاله قابض الضرائب بتحصيل المبالغ الضريبية المستحقة التي كانت محل نزاع ضريبي و تم الفصل فيه[5].

---

1 – بدايرية يحي، مرجع سابق، ص: 0184.

2 – إلهام خرشي، مرجع سابق، ص: 0183.

3 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0285.

4 – المادة "100–01" تنص: ... تكون التخفيضات محل شهادات يعدها مدير الضرائب بالولاية، لاعتمادها كوثائق ثبوتية لدى أعوان مصلحة التحصيل".

5 – نموذج إشعار بالتخفيض في حالة صدور حكم المحكمة الإدارية لصالح المكلف بالضريبة (série n°61)، الملحق: "ث".

– نموذج إشعار بإصدار سند تحصيل في حالة صدور قرار مجلس الدولة لصالح الإدارة، الملحق: "خ".

المطلب الثاني:

قرارات مجلس الدولة الفاصلة في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي

استحدث مجلس الدولة كمؤسسة دستورية بموجب المادة "152" من دستور الجزائر لسنة 1996 المعدل و المتمم[1]، حيث اعتبر هيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية (المحاكم الإدارية)، فهو تابع للسلطة القضائية، حيث يمثل الهيئة القضائية العليا في التنظيم القضائي الجزائري، و هو نفس الدور الذي تؤديه المحكمة العليا على صعيد القضاء العادي، تم تنصيبه بموجب القانون العضوي رقم (98-01) المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه[2].

على غرار الدور الاستشاري الذي يلعبه مجلس الدولة المتمثل في إبداء رأيه في المشاريع القانونية التي تم إخطاره بها، له كذلك اختصاصات ذات طابع قضائي، فإذا كانت المحاكم الإدارية الفاصلة في موضوع منازعات الوعاء الضريبي مثل باقي المنازعات الإدارية تصدر "أحكام قضائية"، فإن مجلس الدولة عند ممارسة صلاحيات الرقابة القضائية على قرارات إدارة الضرائب المطعون فيها عن طريق دعوى يصدر "قرارات قضائية" قد تقرر إلغاء القرار الإداري كليا أو جزئيا أو رفض الدعوى إذا تيقن من عدم صحة ما ادعاه الطاعن، و تجد هذه القرارات أساسها القانوني ضمن الباب الثاني المتعلق بالإجراءات أمام مجلس الدولة ضمن الفصل الثالث، حيث نصت المادة "915" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أن الأحكام الواردة ضمن المواد من "838" إلى "873" من نفس القانون المتعلقة بالتحقيق، تطبق أمام مجلس الدولة، كما نصت المادة "916" من ذات القانون على أن تطبق أمام مجلس الدولة كذلك أحكام المواد من "874" إلى "900" من نفس القانون، و المتعلقة بالفصل في القضايا المطروحة أمامه.

و عليه سنتناول من خلال هذا المطلب صدور قرار مجلس الدولة الفاصل في منازعات الوعاء الضريبي (الفرع الأول)، ثم تبليغ قرار مجلس الدولة الفاصل في النزاع الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول:

صدور قرار مجلس الدولة الفاصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي

إن إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة في مجال منازعات الوعاء الضريبي ليست لها خصوصيات تميزها عن القواعد العامة المطبقة في باقي المنازعات الإدارية، و الواردة ضمن كل من القانون العضوي رقم (98-01) و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و هو ما كرسه المشرع من

---

1 – المادة "152" من دستور الجزائر لسنة 1996 تنص: "... يؤسس مجلس الدولة كهيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية ...".

2 – القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 1998/037 الصادرة بتاريخ 01 جوان 1998).

خلال المادتين "915" و "916" من نفس القانون[1]، و المادة "90" من قانون الإجراءات الجبائية[2]، حيث يتم التحقيق في القضية أمام مجلس الدولة بنفس الإجراءات المعمول بها أمام المحكمة الإدارية، و التي تم التطرق إليها فيما سبق.

إذا رأى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها، يعد تقريره و يرفقه بملف القضية، و يحيله وجوبا إلى محافظ الدولة مثل ما سبق ذكره بالنسبة للتقاضي أمام المحكمة الإدارية[3]، ليقدم هذا الأخير تقريره المكتوب هو الآخر في أجل شهر واحد (01) من تاريخ استلامه الملف[4]، و يعيد الملف و الوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل المذكور[5]، ثم يتم تحديد جلسة للنظر في الطعن بالاتفاق مع كل من القاضي المقرر و رئيس الغرفة المختصة بمجلس الدولة.

يتم إخطار كل من محافظ الدولة و الخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة، و ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من تاريخ انعقادها، علما أنها تنعقد علانية وفقا لنص المادة "07" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[6]، أين يتلو القاضي المقرر تقريره و يجوز لمحامي الخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية[7]، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في موضوع النزاع الضريبي القائم و يقدم طلباته[8]، قبل أن تحال القضية للمداولة وفقا لأحكام المادة "269" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

---

1 – المادة "915" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "تطبق الأحكام الواردة في المواد من "838" أعلاه، المتعلقة بالتحقيق أمام مجلس الدولة".

– المادة "916" من نفس القانون تنص: "تطبق أحكام المواد من "874" إلى "900" أعلاه، المتعلقة بالفصل في القضية أمام مجلس الدولة".

2 – المادة "90" من قانون الإجراءات الجبائية تنص: "يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط و وفقا للإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام القانون المتضمن قانون الإراءات المدنية و الإدارية".

– المادة "90" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "33" من قانون المالية لسنة 2008، و المادة "52" من قانون المالية لسنة 2017.

3 – المادة "916" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4 – المادة "897 – 01" من نفس القانون.

5 – المادة "897 فقرة 02" من نفس القانون.

6 – المادة "07" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "الجلسات علنية، ما لم تمس العلنية بالنظام العام أو الآداب العامة أو حرمة الأسرة".

7 – المادة "884" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

8 – المواد "884"، "885" و "889" من نفس القانون.

بعد انتهاء المداولة التي تتم في سرية، و بحضور كل قضاة التشكيلة بغير حضور ممثل النيابة العامة و الخصوم و محاميهم و أمين الضبط[1]، و يتم النطق بالحكم بشأن القضية في جلسة علنية[2]، بحضور جميع القضاة الذين شاركوا في المداولة، و عليه يصدر مجلس الدولة قراره الفاصل في الدعوى الضريبية الذي يقضي بشأنه التشريع الجزائري بأن يتم صدوره وفق شروط و شكليات محددة.

لقد أحالت المادة "888" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لتنظيم و تحديد المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية إلى نصوص المواد من "270" إلى "298" منه، و بالتالي فإن شكل و محتوى القرار القضائي تناولته المادة "276" من نفس القانون، و يشمل تحت طائلة البطلان مثل حكم المحكمة الإدارية عبارة[3] :

" الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية"

– باسم الشعب الجزائري –

كما يجب أن يتضمن القرار القضائي الصادر عن مجلس الدولة البيانات الآتية[4]:

- الجهة القضائية التي أصدرته.
- أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- تاريخ النطق به.
- اسم و لقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.
- اسم و لقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- أسماء و ألقاب الخصوم و موطن كل منهم، و في حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته و تسميته و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- أسماء و ألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.
- الإشارة إلى عبرة النطق بالحكم في جلسة علنية.

كما يجب أيضا أن يستعرض بإيجاز وقائع القضية و طلبات و ادعاءات الخصوم و وسائل دفاعهم، و يجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع و القانون و أن يشار إلى النصوص المطبقة[5]، كما يجب كذلك أن يتضمن الحكم الإشارة إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر و إلى محافظ الدولة و إلى الخصوم أو ممثليهم و إلى كل شخص تم سماعه بأمر من رئيس التشكيلة.

---

1 – المادة "269" منمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية..

2 – المادة "272" من نفس القانون.

3 – المادة "275" من نفس القانون.

4 – المادة "276" من نفس القانون.

5 – المادة "277" من نفس القانون.

أما عن شكل قرار مجلس الدولة، فيجب أن يوقع أصله من طرف الرئيس و المستشار المقرر و كاتب الضبط، و يحتفظ بأصل القرار و المراسلات و الوثائق المتعلقة بالتحقيق بأرشيف الجهة القضائية (مجلس الدولة)[1].

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري اعتمد على أسلوب الإحالة بقانون قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مثلا للنظر في الإجراءات القانونية للتقاضي أمام مجلس الدولة، تحيلنا المادتين "915" و "916" منه إلى المواد من "838" إلى "873" و "874" إلى 900" من نفس القانون على التوالي، كما لوحظ من خلال هذه الإحالات أن المشرع أوجب من خلال نص المادة "890" من نفس القانون بأن يسبق منطوق الحكم بكلمة "يقرر" سواء بالنسبة لحكم المحكمة الإدارية أو قرار مجلس الدولة الفاصل في الدعاوى الضريبية.

الفرع الثاني:

تبليغ قرار مجلس الدولة الفاصل في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي

لمباشرة إجراءات الطعن في القرار القضائي الصادر بشأن منازعات الوعاء الضريبي أو تنفيذ محتواه، لابد من تبليغه لأطراف النزاع، حيث و عن طريق الإحالة تطبق أحكام المادة "894" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و التي تنص على أنه "يتم التبليغ الرسمي للأحكام و الأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي".

إذا كان الأصل أن المشرع الجزائري كرس إجراء تبليغ القرارات القضائية الصادرة عن مجلس الدولة عن طريق محضر قضائي، إلا أنه أجاز بصفة استثنائية أن يأمر بالتبليغ عن طريق أمانة الضبط[2]، بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

الملاحظ من خلال المادة "895" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أن المشرع أجاز في الحالات الاستثنائية تبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط، لكن لم يحدد هذه الحالات الاستثنائية، هذا من جهة، و من جهة أخرى نلاحظ أن المشرع لم يحدد ضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و لا في قانون الإجراءات الجبائية المهلة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، علما أنه لوحظ في كثير من الحالات أن إدارة الضرائب تبلغ بقرار قضائي سواء كان صادر لصالحها أو ضدها، بعد مدة تفوق ستة(06)أشهر أو أكثر من تاريخ صدور القرار، و هو ما يؤدي في تقديري إلى تأخر في مباشرة إجراءات الطعن الممكنة أو في تنفيذ القرار القضائي، حيث يفوت لا محالة فرص على حقوق الخزينة العمومية إذا كان الحكم في صالح الإدارة، أما إذا كان

---

1 – المادة "278" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 – المادة "895" من نفس القانون تنص: "يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط".

ضدها، فالتأخر في التبليغ الرسمي للقرار القضائي الصادر يؤدي إلى تأخر المكلف بالضريبة في استرجاع حقوقه محل النزاع الضريبي.

المبحث الثانـي:

الطعن في الأحكام و القرارات القضائية الفاصلة في دعاوى منازعات الوعاء الضريبي

تقتضي اعتبارات العدالة ضرورة فسح المجال للطعن في الأحكام و القرارات القضائية الصادرة عن هيئات القضاء الإداري، و ذلك بتنظيم المشرع الجزائري لطرق تمكن المتقاضين من التظلم من الأحكام الصادرة عليهم، و هذا بالنظر لكون فكرة الطعن في الأحكام تقوم على اعتبارات وجود احتمال خطأ القاضي الإداري في فهم أو تطبيق القانون، و بالتالي وجب إيجاد وسائل لإصلاح هذه الأخطاء، و في المقابل تحمي كذلك المتقاضي في كونها تمنح له فرص أخرى للتقاضي في حالة عدم رضاه بالحكم الصادر، بل و تعالج سلوك المحكوم عليه الذي لا يتقبل في أغلب الحالات الأحكام الصادرة ضده.

إن عملية الطعن تحكمها قوانين و تشريعات تنظم عملياتها، حيث هناك إجراءات و آجال يجب التقيد بها، و في هذا الصدد أكد المشرع الجزائري أن المنازعات الضريبية بصفة عامة تخضع لنفس طرق الطعن التي تضمنها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، و التي تتوزع بين طرق الطعن العادية التي سنتناولها في المطلب الأول من هذا المبحث، و طرق الطعن غير العادية في المطلب الثاني.

المطلب الأول:

طرق الطعن العادية في الأحكام و القرارات القضائية

وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و قانون الإجراءات الجبائية، فإن طرق الطعن العادية في الأحكام و القرارات القضائية الإدارية تتمثل في كل من "المعارضة" و "الاستئناف".

تعتبر طرق الطعن بصفة عامة السبل المشروعة للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب لطرح النزاع أمام نفس الجهة مصدرة الحكم الغيابي سواء المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، و في هذه الحالة نكون بصدد "الطعن بالمعارضة"، أما إذا كان الحكم حضوريا، فنكون بصدد استئناف الحكم الصادر أمام مجلس الدولة[2]، علما أنه لا يجوز لكل شخص لم يكون طرفا في النزاع الضريبي أن يطعن في الحكم

---

1 – بالنسبة لحالات الطعن في الأحكام القضائية الفاصلة في المنازعات الضريبية، نجد المواد: 89، 90 و 153 مكرر 1ف 04 من قانون الإجراءات الجبائية تحيل إلى تطبيق أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 – المادة "292" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "إذا لم يحضر المدعى عليه أو وكيله أو محاميه، رغم صحة التكليف بالحضور، يفصل القاضي غيابيا".

– المادة "293" من نفس القانون تنص: " إذا تخلف المدعى عليه المكلف بالحضور شخصيا أو وكيله أو محاميه عن الحضور، يفصل بحكم اعتباري حضوري".

– المادة "294" من نفس القانون تنص: " يكون الحكم الغيابي قابلا للمعارضة".

أو القرار حتى و لو كان الأمر يهمه، و العلة في تقرير الطعن هو حماية حقوق المكلف بالضريبة و أموال الخزينة العمومية[1]، و تجد طرق الطعن العادية (المعارضة و الاستئناف) أساسها القانوني في المواد من "949" إلى "955" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و المواد "90"، "91" و "173 فقرة02" من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول:

المعارضة أمام القضاء الإداري

عندما تكون الأحكام و القرارات الصادرة غيابا عن المحاكم الإدارية و مجلس الدولة، فإنه يمكن للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب اللجوء إلى نفس الجهة القضائية الإدارية مصدرة الحكم أو القرار الغيابي من أجل الطعن فيه بالمعارضة[2]، و الذي يعتبر طعن استدراكي يهدف الخصم المتغيب من خلاله إلى مراجعة الحكم الغيابي، حيث يفصل طبقا لأحكام المادة 327 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[3] في القضية من جديد أمام نفس الجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار وفق لنص المادة "328" قانون الإجراءات المدنية و الإدارية من حيث الوقائع و القانون[4]، و يصبح الحكم أو القرار القضائي المعارض فيه كإن لم يكن، ما لم يكن هذا الحكم مشمولا بالنفاذ المعجل.

ترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد(01) من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي وفقا للأحكام المقررة للتبليغ، فيما يتعلق بالدعوى إلى المدعى عليه وفقا لأحكام المادة "954" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[5]، أما بالنسبة لإجراءات الطعن بالمعارضة فهي نفسها الإجراءات المتبعة لأول مرة في الدعوى أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة[6]، و هو ما نصت عليه المادة "330 "من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[7]، حيث يقوم صاحب الطعن بالمعارضة بإعداد

=– المادة "295" من نفس القانون تنص: " الحكم المعتبر حضوريا غير قابل للمعارضة".

1 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0287.

2 – المادة "953" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 – المادة "327" من نفس القانون تنص: "تهدف المعارضة المرفوعة من طرف الخصم المتغيب إلى مراجعة الحكم أو القرار الغيابي، يفصل في القية من جديد من حيث الوقائع و القانون، و يصبح الحكم أو القرار المعارض فيه كإن لم يكن ما لم يكن هذا الحكم أو القرار مشمولا بالنفاذ المعجل".

4 – المادة "328" من نفس القانون تنص: "يكون الحكم أو القرار الغيابي قابلا للمعارضة أمام نفس الجهة القضائية التي أصدرته، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

5 – المادة "954" من نفس القانون تنص: "ترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد (01) من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي".

6 – بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، مرجع سابق، ص: 0315.

7 – المادة "330" من نفس القانون تنص: "ترفع المعارضة حسب الأشكال المقررة لعريضة افتتاح الدعوى، و يجب أن يتم التبليغ الرسمي للعريضة إلى كل أطراف الخصومة".

عريضة يودعها هو أو وكيله لدى أمانة ضبط الهيئة القضائية الإدارية مؤرخة و موقع عليها، لتقيد دعوى المعارضة ضمن سجل خاص(سجل رفع الدعاوى) يمسك وفق أحكام المادتين "823" و "824" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، ليتم تبليغ المدعي الأصلي بعريضة المعارضة[2]، و تكليفه بموجب محضر رسمي لحضور الجلسة بتاريخ محدد، على أن يتضمن المحضر البيانات التالية[3]:

- اسم و لقب العارض و مهنته و موطنه.
- تاريخ تسليم التكليف بالحضور، و الموظف القائم بالتبليغ و توقيعه.
- اسم المرسل إليه و محل إقامته، و ذكر الشخص الذي تركت له نسخة منه.
- ذكر المحكمة المختصة بالطلب و اليوم و الساعة المحددين للمثول أمامها.
- ملخص الموضوع و مستندات الطلب.

للإشارة فإنه يجب على من صدر لصالحه الحكم أو القرار القضائي الغيابي و خصمه غائب أن يبلغ هذا الأخير بنسخة من محضر تبليغ حكم غيابي عن طريق أمانة ضبط المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، إلا أنه و بعد صدور القانون الأساسي للمحضر القضائي[4]، أصبح هذا الأخير يتولى إجراءات التبليغ، و يذكر في محضر التبليغ جميع البيانات المتعلقة بالمحكوم له و المحكوم عليه و الحكم محل التبليغ، و ذكر المهلة الممنوحة قانونا إلى المعني المحكوم عليه غيابيا، و تذكيره بأن بفوات هذه المدة فإن حقه في المعارضة سيسقط، و يبدأ حساب المعارضة في اليوم الموالي المثبت لتاريخ التبليغ[5]، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قرار له صادر بتاريخ: 22 نوفمبر 1999

---

1 – المادة "823" من نفس القانون تنص: "تقيد العريضة عند إيداعها بسجل خاص يمسك بأمانة ضبط المحكمة الإدارية.

يسلم أمين الضبط للمدعي وصلا يثبت إيداع العريضة، كما يؤشر على إيداع مختلف المذكرات و المستندات".

– المادة "824" من نفس القانون تنص: "تقيد العرائض و ترقم في السجل حسب ترتيب ورودها.

يقيد التاريخ و رقم التسجيل على العريضة و على المستندات المرفقة بها".

2 – عبد العزيز سعد، طرق و إجراءات الطعن في الأحكام و القرارات القضائية، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2008، ص: 020.

3 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0294.

4 – القانون رقم 06–03 المؤرخ في 20 فيفري 2006، المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2006/014 الصادرة بتاريخ: 08 مارس 2006).

5 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0287.

أين تم قبول الطعن بالمعارضة شكلا لمكلف بالضريبة في نزاع ضريبي ضد مديرية الضرائب لولاية تلمسان بسبب انعدام ما يثبت تبليغ القرار الغيابي بملف القضية[1].

بالنسبة لدعوى المعارضة فإن التبليغ و التكليف بالحضور يتم عن طريق محضر قضائي إلى موطن المكلف بالضريبة أو محل إقامته، أما بالنسبة للإدارة فيتم تبليغها عن طريق ممثلها القانوني المتمثل في المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات أو أي عون ضرائب مفوض عنهما قانونا طبقا لنص المادة "78" من قانون الإجراءات الجبائية[2]، مع احترام مهلة عشرين (20) يوما على الأقل من تاريخ تسليم التكليف بالحضور قبل التاريخ المحدد لأول جلسة[3].

إن الطعن بالمعارضة يخضع لشروط حددها المشرع و تدخل في مجال ممارسة القاضي الإداري لرقابته القانونية، فبتوافرها و قيام أحد طرفي الخصومة من إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة باستعمال حق المعارضة تترتب عليه جملة من الآثار القانونية.

أولا. شروط قبول الطعن بالمعارضة:

تتمثل شروط الطعن بالمعارضة في وجود حكم أو قرار غيابي من جهة، و شرط التقيد بالأجل القانوني للطعن بالمعارضة من جهة أخرى.

1. شرط توفر حكم أو قرار قضائي غيابي:

إذا تبين أن الطرف المطعون ضده في منازعات الوعاء الضريبي تم تبليغه بعريضة الدعوى و وثيقة التبليغ بالحضور و لم يحضر جلسة المحاكمة رغم صحة إجراءات التبليغ، يفصل القاضي الإداري غيابيا في النزاع القائم و فقا لنص المادة "292" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[4]، و العبرة في وصف الحكم أو القرار القضائي أنه غيابي هو "الوصف القانوني" و ليس وصف القاضي، فإن أخطأ القاضي و وصف الحكم أو القرار أنه غيابي في حين أنه حضوري، فالعبرة بالوصف القانوني هو أن الحكم في هذه الحالة هو حضوري[5].

---

1 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 177052 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 1999، الجزائر، 1999، (غير منشور).

2 – المادة "78" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد "38" من قانون المالية لسنة 2006، و "47" من قانون المالية لسنة 2007، و "39" من قانون المالية لسنة 2012 و "47" من قانون المالية لسنة 2015 و "49" لسنة 2018.

3 – المادة "16 –03" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4 – المادة "292" من نفس القانون تنص: " إذا لم يحضر المدعى عليه أو وكيله أو محاميه، رغم صحة التكليف بالحضور يفصل القاضي غيابيا".

5 – عبد العزيز سعد، مرجع سابق، ص: 020.

يكون الحكم الغيابي الصادر عن المحكمة الإدارية أو القرار القضائي الصادر عن مجلس الدولة قابلا للطعن بالمعارضة وفقا لأحكام المادة "294" من نفس القانون[1]، و هي طريقة طعن يدافع من خلالها المكلف بالضريبة عن حقوقه و تحافظ من خلالها إدارة الضرائب على حقوق الخزينة العمومية، و بالتالي يشكل وجود حكم أو قرار قضائي غيابي شرط من الشروط الواجب توفرها لإعادة النظر من جديد و أمام نفس الجهة القضائية في وقائع و طلبات الخصوم للفصل في قضايا منازعات الوعاء الضريبي.

2. شرط الطعن بالمعارضة في الآجال القانونية:

إن قبول الطعن بالمعارضة أمام هيئات القضاء الإداري لا يرتبط فقط بشرط توفر الحكم أو القرار القضائي الغيابي، و إنما يجب توفر شرط احترام الأجل القانوني المحدد بشهر واحد (01) من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي طبقا لأحكام المادة "954" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2]، علما أن هذه المهلة كانت محددة بعشرة (10) أيام على ضوء نص المادة "98" من قانون الإجراءات المدنية القديم[3]، و إذا فوت الطاعن هذا الأجل حكم بعدم قبول الدعوى شكلا.

ثانيا. الآثار المترتبة على الطعن بالمعارضة:

بمجرد قبول الدعوى المتعلقة بالمعارضة في الحكم أو القرار القضائي الغيابي أما جهات القضاء الإداري، تترتب بعض الآثار القانونية على الحكم الغيابي الصادر، و هي كالتالي:

- وقف تنفيذ الحكم أو القرار الغيابي وفقا لمحتوى المادة "955" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[4]، حيث يصبح هذا الحكم أو القرار كأنه لم يكن، بشرط أن لا يكون الحكم مشمولا بالنفاذ المعجل طبقا لأحكام المادة "323" من نفس القانون[5]، و هذا إلى غاية الفصل في شكل و موضوع المعارضة من جديد.

---

1 – المادة "294" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "يكون الحكم الغيابي قابلا للمعارضة".

2 – المادة "954" من نفس القانون تنص: "ترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد (01) من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي".

3 – المادة "98" من قانون الإجراءات المدنية القديم تنص: " يجوز الطعن في الأحكام الغيابية بطريق المعارضة ضمن مهلة عشرة (10) أيام من تاريخ التبليغ الحاصل وفقا للمواد 22، 23، 24 و 26، و يجب أن يذكر في سند التبليغ تحت طائلة البطلان، أنه بانقضاء المهلة المذكورة يسقط حق الطرف في المعارضة".

4 – المادة "955" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "للمعارضة أثر موقف للتنفيذ ما لم يؤمر بخلاف ذلك".

5 – المادة "323" من نفس القانون تنص: "يوقف تنفيذ الحكم خلال أجل الطعن العادي كما يوقف بسبب ممارسته، باستثناء الأحكام الواجبة التنفيذ بقوة القانون، يؤمر بالنفاذ المعجل، رغم المعارضة أو الاستئناف، عند طلبه في جميع الحالات التي يحكم فيها بناء على عقد رسمي أو عقد معترف بت أو حكم سابق حاز قوة الشئ المقضي به، أو في

– إعادة طرح النزاع من جديد أمام نفس الجهة القضائية الإدارية الفاصلة في النزاع القائم، بحيث تباشر إجراءات تحقيق في الدعوى الضريبية و تتم مناقشة الدفوع و الطلبات المثارة من طرف المعارض و كأن القضية عرضت على المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة لأول مرة[1]، ليتم الفصل في القضية بمقتضى حكم أو قرار جديد وفق المضمون و الشكليات التي تم التطرق إليها في المطلب السابق من هذا الفصل.

– إن الحكم الصادر في المعرضة يكون حضوريا في مواجهة جميع الخصوم، فإذا تخلف المحكوم عليه غيابيا للمرة الثانية عن حضور الجلسة لتقديم طلباته أو دفوعه، فإن الطعن بالمعارضة غير قابل للمعارضة من جديد، و بالتالي على الجهة القضائية الإدارية المعروض عليها الطعن بالمعارضة الثاني أن تقضي بعدم قبوله، و اعتبار المعارضة كإن لم تكن، و يخرج النزاع الضريبي من ولاية هذه الجهة القضائية الإدارية، و لا يبقى للخصم المعترض أمام المحكمة الإدارية سوى حق الاستئناف أمام مجلس الدولة وفق الشروط القانونية التي سنتناولها في الجزئية الموالية.

الفرع الثاني:

الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

إن من أهم الآثار التي يرتبها الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية هو الإمكانية الممنوحة للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب في تقديم عريضة طعن بالاستئناف واحدة[2]، في هذا الحكم أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية في هرم القضاء الإداري، و الذي يختص دون سواه بالفصل في استئناف أحكام المحاكم الإدارية[3]، و بالنظر لكون الاستئناف هو الطريق الطبيعي لمراجعة أحكام المحكمة، فهو يسمح لمجلس الدولة من وضع يده على كامل إجراءات الاستئناف، حيث يفحص مجمل الدعوى و يفصل من جديد في النزاع من حيث الوقائع و القانون[4].

=مادة النفقة أو مسكن الزوجية لمن أسندت له الحضانة، و يجوز للقاضي في جميع الأحوال الأخرى، أن يأمر في حالة الإستعجال بالنفاذ المعجل بكفالة أو بدون كفالة".

1 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0304..

2 – المادة "952" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 – دلاندة يوسف، طرق الطعن العادية و غير العادية في الأحكام و القرارات الصادرة عن القضاء العادي و القضاء الإداري وفق أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2009، ص: 0161.

4 – المادة "339" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " تفصل جهة الاستئناف من جديد من حيث الوقائع و القانون".

– عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2010، ص: 0141.

يجد الاستئناف أساسه القانوني ضمن المادتين "90" و "91" من قانون الإجراءات الجبائية التي تحيل إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، و المادة "10" من القانون العضوي رقم 98-01 و المادة "02 -02 من القانون رقم 98-02 المؤرخ في: 30 ماي 1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية[2].

بالنسبة للأحكام القابلة للاستئناف حددها المشرع الجزائري بتلك الأحكام الحضورية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة ابتدائية و فاصلة في موضوع منازعة الوعاء الضريبي، و بالتالي فإن الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية قابلة للطعن بالاستئناف إلا ضد الأحكام التي لم تستجيب لدفوعات المدعي، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 20 سبتمبر 2005 بخصوص استئناف مكلف بالضريبة لحكم صادر ضده و لصالح مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس[3].

سأحاول من خلال هذا الفرع تحديد شروط قبول الطعن بالاستئناف و إجراءاته و الآثار القانونية المترتبة عن قبول هذا النوع من الطعون.

أولا. شروط قبول الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة:

تنص المادة "90" من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط و وفقا للإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[4]، و هو ما تناولته كذلك المادة "40" من القانون العضوي رقم (98-01) المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، و عليه فإن شروط الاستئناف في منازعات الوعاء الضريبي يكون وفق القواعد العامة مثل باقي المنازعات الإدارية، فهناك شروط متعلقة بأطراف الخصومة، و شروط متعلقة بالحكم المطعون فيه و شروط أخرى متعلقة بإجراءات سير عريضة الاستئناف و المواعيد المرتبطة بها.

1. الشروط المتعلقة بطرفي الخصومة في الاستئناف:

يمثل طرفي الخصومة (إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة) في هذه المرحلة من المنازعة، كل من المستأنف و المستأنف عليه، علما أن الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في مرحلة الطعن

---

1 - المواد من "949" إلى "952" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 - المادة "10" من القانون رقم 98-01 تنص: " يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

- المادة "02 -02" من القانون رقم 98-02 تنص: " أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

3 - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم: 19535 الصادر بتاريخ: 20 سبتمبر 2005، الجزائر، 2005، (غير منشور).

أشار إليه: كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0295.

4 - المادة "90" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "33" من قانون المالية لسنة 2008 و "52" من قانون المالية لسنة 2017.

بالاستئناف هي نفس الشروط الواجب توفرها لرفع الدعوى لأول مرة[1]، و التي تضمنتها المادة "13" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و المتمثلة في توافر "الصفة"التي اعتبرها المشرع الجزائري من النظام العام، حيث أجاز المشرع للقاضي الإداري إثارته من تلقاء نفسه في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، كما يمكن أن تتوافر صفة التقاضي في الوكيل أو الممثل القانوني للإدارات و الأشخاص المعنوية على اعتبار أنه هو المخول قانونا للتعبير عن الإدارة أو الشخص المعنوي، سواء كان مستأنف أو مستأنف عليه، كما أقر المشرع الجزائري بأنه "لا دعوى بدون مصلحة"[2]، و التي تعتبر ضابط لضمان جدية الدعوى بالاستئناف، و هذا حتى لا يساء إلى حق الالتجاء إلى القضاء، و يكثر عدد الدعاوى القضائية، و بالتالي عدم خروج دعوى الاستئناف عن الغاية التي رسمها القانون الوضعي لها.

2. الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف:

من خلال نص المادة "902" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، يمكن استخلاص الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف، حيث يجب:

- أن يكون الحكم المستأنف "قضائيا"، أي صادر عن جهة قضائية تتمثل في المحكمة الإدارية، كما يمكن الاستئناف في الأوامر الصادرة عن نفس الهيئة شريطة أن تكون قضائية.
- أن يكون الحكم المستأنف ابتدائيا، بمعنى لا يمكن أن يقبل استئناف أي حكم قضائي، ففي مجال منازعات الوعاء الضريبي تصدر المحاكم الإدارية أحكام ابتدائية تستأنف أمام مجلس الدولة، و عليه فالأحكام التحضيرية المتعلقة بأحد إجراءات التحقيق الخاصة مثل الخبرة أو مراجعة التحقيق مستبعدة من الطعن بالاستئناف.

3. شرط ميعاد الاستئناف:

طبقا لأحكام المادة "950" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فقد حدد أجل استئناف الأحكام بشهرين (02)، و يخفض هذا الأجل إلى خمسة عشرة (15) يوما بالنسبة للأوامر الإستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة، حيث يترتب على فوات هذا الأجل دون الطعن في الحكم الصادر سقوط حق الاستئناف[3]، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 28 جوان

---

1 – أنظر الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية: الباب الثاني، الفصل الأول، المبحث الأول، المطلب الثاني، الفرع الأول من هذا البحث.

2– المادة "335" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " ... يجب أن تتوفر المصلحة في المستأنف لممارسة الإستئناف".

3 – طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص: 0114.

1999[1]، و كذلك القرار الصادر بتاريخ 12 أكتوبر 2017[2]، أين رفض الطعن بالاستئناف لرفعه خارج الآجال القانونية المحددة ضمن المادة "950" السالفة الذكر، و باعتبار الأمر يتعلق بالنظام العام، فإن القاضي الإداري يقضي من تلقاء نفسه بسقوط الحق في الطعن و وضع حد للنزاع الضريبي القائم.

و حسب نص المادة "91" من قانون الإجراءات الجبائية فإن الأجل المتاح لرفع الاستئناف أما مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية يسري اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية[3].

نشير إلى أنه طبقا لأحكام المادة "319" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، في حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل تقديم عريضة استئنافه، فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة، و عندها يبدأ سريان ميعاد طلب الاستئناف[4].

ثانيا. إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة:

يرفع الاستئناف عن طريق عريضة تسجل بأمانة ضبط مجلس الدولة، حيث يقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ إيداعها و رقم تسلسلها في سجل خاص، و يقدم مقابل ذلك إشعار باستلام العريضة للمستأنف[5]، كما يجب أن يثبت المستأنف أنه سدد حقوق الرسم القضائي اللازم لتسجيل طعنه بالاستئناف عن طريق وصل دفع، و في حالة الإعفاء من هذا الرسم على أساس المساعدة القضائية، يتعين عليه الإدلاء بنسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية، و هذا تحت طائلة عدم قبول الطعن بالاستئناف شكلا[6]، و هذا ما أثبته مجلس الدولة من خلال قراره الصادر بتاريخ 21 جانفي 2003 الذي جاء فيه: " حيث أنه طبقا لمقتضيات المادة "241" من قانون الإجراءات المدنية[7]، يجب

---

1 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 159874 الصادر بتاريخ 28 جوان 1999، الجزائر، 1999، (غير منشور). أشار إليه: مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص: 0208.

2 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 14078 الصادر بتاريخ 12 أكتوبر 2017، الجزائر، 2017، (غير منشور).

3 – المادة "91" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادتين "39" من قانون المالية لسنة 2006، و "34" من قانون المالية لسنة 2008.

4 – المادة "319" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " في حالة وفاة المستأنف عليه، لا يستأنف سريان الأجل إلا بعد التبليغ الرسمي للورثة، و يكون التبليغ الرسمي صحيحا إذا تم في مسكن المتوفي".

5 – بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2007، ص: 0241. – بوبشير محند أمقران، مرجع سابق، ص: 0317.

6 – مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص: 0206.

– كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0300.

7 – المادة "241" من قانون الإجراءات المدنية تقابلها المادة "17" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التي تنص: " لا تقيد العريضة إلا بعد دفع الرسوم المحددة قانونا، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، ....".

لقبول عريضة الاستئناف شكلا أن يرفق بها الإيصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداعها، حيث أن دراسة أوراق الملف خالية مما يثبت بأن المستفيد قد سدد الرسم القضائي المنصوص عليه في أحكام المادة "241" من قانون الإجراءات المدنية السالفة الذكر، فإنه من المستحق في مثل هذه الحالة التصريح بعدم قبول الاستئناف شكلا"[1]، و بالتالي يتبين لنا من خلال هذا القرار أن القاضي الإداري توصل إلى عدم قبول الاستئناف شكلا، بسبب عدم إرفاق العريضة بما يثبت دفع الرسم القضائي، و بالتالي فالدعوى الضريبية تكون في كل الأحوال محل رقابة قضائية من حيث الشكل و الموضوع.

عند استلام عريضة الاستئناف يحيل رئيس مجلس الدولة القضية إلى رئيس الغرفة المختصة[2]، الذي يعين القاضي المقرر الذي يقوم بدوره بتبليغ أطراف الخصومة، و يحدد أجال تقديم المذكرات الإيضاحية و الملاحظات و أوجه الدفاع و الردود، و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل وثيقة أو مستند يفيد في فض النزاع[3]، و يتم تبليغ الطلبات و الأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم وفقا لأحكام المادة "845" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[4].

للإشارة فإنه طبقا لأحكام المادة "540" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإنه يجب أن تتوفر في عريضة الاستئناف تحت طائلة عدم قبولها شكلا البيانات الشكلية التالية:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.
- اسم و لقب و موطن النشاط أو المهنة التي يمارسها المستأنف.
- اسم و لقب و موطن المستأنف عليه، و إن لم يكن له موطن معروف فآخر موطن له.
- عرض موجز للوقائع و الطلبات و الأوجه التي أسس عليها الاستئناف.
- الإشارة إلى طبيعة و تسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- ختم و توقيع المحامي الذي يكون معتمد لدى مجلس الدولة و عنوانه المهني، تحت طائلة عدم القبول[5].

---

1 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 06257 الصادر بتاريخ 21 جانفي 2003، الجزائر، 2003، (غير منشور). أشار إليه: كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0300.

2 – الغرفة المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية بصفة عامة أمام مجلس الدولة هي الغرفة الثانية.

3 – المادة "844" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4 – المادة "845" من نفس القانون تنص: " يتم تبليغ الطلبات و الأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم".

5 – المادة "905" من نفس القانون تنص: " يجب أن تقدم العرائض و الطعون و مذكرات الخصوم، تحت طائلة عدم القبول، من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة، باستثناء الأشخاص المذكورة في المادة 800 أعلاه".

– يجب أن يرفق المستأنف طلبه بنسخة عن الحكم الذي قدم الطعن ضده، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 14 أكتوبر 2003[1].

– يجب إرفاق عريضة الاستئناف بنسخ منها حسب عدد الأطراف المستأنف ضدهم[2]، و هنا نشير أن أطراف الخصومة في المادة الضريبية أمام مجلس الدولة هما المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب دون غيرهما.

إذا أصبحت القضية مهيئة للفصل فيها، يعد القاضي المقرر تقريره المكتوب و يطلع محافظ الدولة عليه، ليودع هذا الأخير مذكراته المكتوبة خلال أجل شهر من استلام التقرير و يرفقها بملف الاستئناف وفقا لما نصت عليه المواد من: "897" إلى "900" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و يتم تحديد تاريخ الجلسة بالاتفاق بين المقرر و رئيس الغرفة، و عليه يقوم أمين الضبط بإخطار محافظ الدولة و كل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب بتاريخ الجلسة برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى، علما أن الجلسة تتم علنية ما لم تمس العلنية بالنظام العام أو الآداب العامة[3]، و بعد تلاوة القاضي المقرر لتقريره المعد حول القضية، يجوز لمحامي الخصوم تقديم ملاحظات شفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية[4]، و بعدها يقدم محافظ الدولة طلباته[5]، لتحال القضية للمداولة ثم يصدر مجلس الدولة قراره في جلسة علنية، فتنتهي مرحلة النزاع الضريبي و يصبح قطعيا، يرتب آثاره القانونية و يتمتع بحجية الشيء المقضي فيه.

للإشارة فإن المشرع الجزائري لم يحدد ضمن قانون الإجراءات الجبائية و لا من خلال قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و لا في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية المهلة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات القضائية الصادرة عن مجلس الدولة الفاصلة في النزاع الإداري، و هو في تقديري يمكن أن يؤثر على طرفي النزاع الضريبي لاسيما المكلف بالضريبة.

ثالثا. آثار استئناف الأحكام القضائية الفاصلة في الدعاوى الضريبية:

يهدف الطعن بالاستئناف إلى إعادة عرض النزاع الضريبي من جديد أمام مجلس الدولة الذي ينظر في نفس موضوع النزاع قصد مراقبة مدى صحة و سلامة الحكم أو تصحيحه و مراجعة

---

1 – المادة "541" من نفس القانون تنص: " يجب إرفاق عريضة الاستئناف تحت طائلة عدم قبولها شكلا بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف".

– قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 017065 الصادر بتاريخ 14 أكتوبر 2003، الجزائر، 2003، (غير منشور).

2 – فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد (قانون: 08-09)، مرجع سابق، ص: 0166.

3 – المادة "07" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

4 – المادة "884" من نفس القانون.

5 – المادة "885" من نفس القانون.

الأخطاء القانونية و العيوب الشكلية أو الموضوعية التي شابت الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، و عليه عند صدور قرار مجلس الدولة الفاصل في النزاع الضريبي، فإن الاستئناف يكون قد نتج عنه آثار قانونية، تتمثل فيما يلي:

1. الطعن بالاستئناف ليس له أثر موقف للتنفيذ:

إن أهم آثار الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة لأحكام المحاكم الإدارية هو عدم وقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وفقا لأحكام المادة "908" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، حيث يكون هذا الحكم قابلا للتنفيذ في أي مرحلة من المراحل التي يكون عليها الاستئناف، فبمجرد تلقي الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية من الذي صدر لصالحه الحكم (إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة)، يمكنه مباشرة التنفيذ بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي دون قيد و لا شرط[2]، باستثناء الحالة التي من شأن تنفيذ الحكم فيها أن يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها، و هو ما نصت عليه المادة "913" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[3].

في تقديري أنه كان من الأجدر إعمال قاعدة الخاص يقيد العام، و ذلك بسن أحكام قانونية بقانون الإجراءات الجبائية كاستثناء على القواعد العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص على أن الطعن بالاستئناف أما مجلس الدولة يوقف تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة في مجال المنازعة الضريبية إلى حين الفصل النهائي في النزاع القائم، و هذا بالنظر لما قد يلحقه تنفيذ حكم المحكمة الإدارية من ضرر للخزينة العمومية أو المكلف بالضريبة عندما يقضي مجلس الدولة بقبول استئناف الحكم القضائي[4].

2. عرض النزاع الضريبي أمام مجلس الدولة:

وفقا لأحكام المادتين "90" و "91" من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يجوز للمكلف بالضريبة، مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه، تقديم استئناف أمام مجلس الدولة، و هذا في حدود الرقابة على الطلبات أو الدفوع أو الوقائع التي أثيرت أمام القاضي بالمحكمة الإدارية فقط، حيث لا تقبل الطلبات التي أثيرت لأول مرة أمام قاضي مجلس الدولة، و هو

---

1 – المادة "908" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف".

2 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0308.

3 – المادة "913" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر من المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، و عندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير القرار المستأنف".

4 – في رأيي أن تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية لصالح المكلف بالضريبة قبل الفصل في دعوى استئناف إدارة الضرائب المقبولة يشكل تفويت فرص على حقوق الخزينة العمومية، و العكس صحيح.

ما نصت عليه المادة "341" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، في حين أجاز المشرع للخصوم التمسك بوسائل قانونية جديدة و تقديم مستندات و أدلة إثبات جديدة تأييدا لطلباتهم، طبقا لنص المادة "344" من نفس القانون[2]، و هو ما يشكل تكريسا للأثر الناقل للاستئناف[3]، ليتم النطق بالقرار الفاصل في النزاع الضريبي وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

المطلب الثاني:

طرق الطعن غير العادية في الأحكام و القرارات القضائية

لم يقتصر المشرع الجزائري على طرق الطعن العادية لمراجعة الأحكام و القرارات القضائية، بل سن طرق غير عادية، و التي لا يجوز سلوكها في الأصل إلا في الأحوال التي نص عليها القانون على سبيل الحصر، و لأسباب محددة، و من ثم يجب على الطاعن أن يقيم الدليل على جواز حقه في الطعن، و الطعن بإحدى الطرق غير العادية يكون بعد استنفاذ طرق الطعن العادية (المعارضة و الاستئناف)، و يهدف إلى إصلاح عيب محدد في الحكم، و عليه فإن سلطة القاضي الإداري تقتصر على النظر في العيب الذي بني عليه الطعن[4].

تتمثل طرق الطعن غير العادية أمام القاضي الإداري في كل من : الطعن بالنقض، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، دعوى تصحيح الخطأ المادي أو دعوى التفسير، و التماس إعادة النظر؛ حيث نلاحظ أن المشرع الجزائري قد صنف من خلال المواد "963" إلى "965" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية دعوى تصحيح الخطأ المادي و دعوى التفسير أمام القضاء الإداري ضمن طرق الطعن غير العادية، و هذا على خلاف القواعد العامة أمام القضاء المدني[5].

سنحاول من خلال هذا الفرع التطرق لمدى تطبيق كل طريقة طعن غير عادية على حدى في مجال الأحكام و القرارات القضائية الفاصلة في منازعات الوعاء الضريبي.

---

1 – المادة "341" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " لا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف، ماعدا الدفع بالمقاصة و طلبات استبعاد الإدعاءات المقابلة أو الفصل في المسائل الناتجة عن تدخل الغير أو حدوث أو اكتشاف واقعة".

2 – المادة "344" من نفس القانون تنص: : يجوز للخصوم التمسك بوسائل قانونية جديدة و تقديم مستندات و أدلة جديدة تأييدا لطلباتهم".

3- Daniel Richer, les droits du contribuable dans le contentieux fiscal ,Op. cit, p : 0309.

4 – نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (الإجراءات الإدارية)، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2009، ص: 0341.

5 – المادة "313" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " طرق الطعن العادية هي الاستئناف و المعارضة، و طرق الطعن غير العادية هي تدخل الغير الخارج عن الخصومة، التماس إعادة النظر، و الطعن بالنقض".

الفرع الأول:

الطعن بالنقض في الأحكام الفاصلة في منازعات الوعاء الضريبي

إن الطعن بالنقض هو طعن غير عادي يهدف إلى النظر فيما إذا كانت الجهات القضائية الإدارية قد طبقت النصوص و المبادئ القانونية بصفة سليمة من خلال أحكامها القضائية الصادرة عنها، علما أن مجلس الدولة غير مكلف بإعادة النظر في الدعاوى القضائية، بل تنحصر مهمته في نقض الأحكام المحكمة الإدارية الصادرة مخالفة للقانون أو لم تطبقه بصفة جزئية أو كلية.

إذا كان الطعن بالاستئناف في أحكام المحكمة الإدارية الفاصلة في المنازعة الضريبية يتم أمام مجلس الدولة وفقا لكل من المادة "90" من قانون الإجراءات الجبائية، و المادة "10" من القانون العضوي (98-01) المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و سيره، المعدل و المتمم[1]، فإن اختصاص مجلس الدولة كجهة نقض[2] في المادة الضريبية، لم تتطرق إليها المادتين السالفتي الذكر، لكن من جهة أخرى نصت المادة "11" من القانون العضوي (98-01) على أن "مجلس الدولة يفصل في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الإدارية الصادرة نهائيا، و كذلك الطعون بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة"، و هو ما أكدته المادة "903" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[3] التي تقابلها المادة "11" من القانون العضوي رقم (11-13) التي نصت على أن اختصاص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات القضائية الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية لآخر درجة، كما يختص مجلس الدولة كذلك في الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة[4]، و بالتالي تطبق أحكام المواد من "956" إلى "959" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

حتى يكون الطعن بالنقض مقبولا أمام مجلس الدولة يجب توفر جملة من الشروط يمكن حصرها فيما يلي:

- يجب أن يتعلق الطعن بالنقض بقرار قضائي، أي قرار صادر عن هيئة قضائية إدارية (المحكمة الإدارية).

---

1 - المادة "10" من القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 تنص: " يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

2 - المادة "959" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

3 - المادة "903" من نفس القانون تنص: "يختص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية".

4 - المادة "11" من القانون العضوي رقم 11-13 المؤرخ في 26 جويلية 2011 المعدل و المتمم للقانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و تسييره، أدرجت قرارات مجلس المحاسبة ضمن الطعون بالنقض المخولة لمجلس الدولة بموجب نصوص خاصة.

– يجب أن يتعلق الطعن بالنقض على إحدى الأوجه التي تضمنتها المادة "358" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1].

– يجب أن يكون الحكم المطعون فيه "حكم نهائي"، و يرفع أما جهة قضائية إدارية أعلى درجة (مجلس الدولة) من الجهة التي أصدرته، حتى يتسنى لقاضي مجلس الدولة النظر فيه كجهة نقض، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 22 جويلية 2003، الذي رفض من خلاله طعن بالنقض على اعتبار أن القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تلمسان ابتدائي و ليس نهائي، يفصل فيه مجلس الدولة عن طريق الاستئناف و ليس النقض[2].

– كقاعدة عامة يجب أن يقدم الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة خلال أجل شهرين (02) ابتداء من التبليغ الرسمي للحكم المطعون فيه[3]، و استثناءا فإن الحساب يبدأ من اليوم الذي تصبح فيه المعارضة غير مقبولة[4].

إن الطعن بالنقض في الأحكام و القرارات القضائية النهائية يرتب بعض الآثار القانونية و المتمثلة على الخصوص في ما يلي:

– إن الطعن بالنقض لا يوقف تنفيذ القرار المطعون فيه وفقا لأحكام المادة "909" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[5]، كما لا يمنع الطرف الذي صدر الحكم لصالحه من القيام بإجراءات التنفيذ بعد انتهاء الآجال الممنوحة من خلال محضر التبليغ الرسمي، باستثناء إن وجدت دعوى تزوير فرعية[6]، الأمر الذي يؤدي إلى وقف تنفيذ القرار محل الطعن بالنقض.

---

1 – انظر المادة "358" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

– للتفصيل أكثر في الحالات المتعلقة بالطعن بالنقض في المنازعات الإدارية، أنظر: – هوام الشيخة، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2009، ص: 0109 و ما يليها.

2 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 010739 الصادر بتاريخ 22 جويلية 2003، الجزائر، 2003، (غير منشور).

3 – المادة "956" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "يحدد أجل الطعن بالنقض بشهرين (02) يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

4 – خزار لمياء، دور مجلس الدولة في المنازعات الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص قانون إداري و إدارة عامة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011–2012، ص: 0102.

5 – المادة "909" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف".

6 – المادة "361" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " لا يترتب على الطعن بالنقض وقف تنفيذ الحكم أو القرار، ماعدا في المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهليتهم و في دعوى التزوير".

– كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0312.

– يترتب على الطعن بالنقض إعادة أطراف الخصومة إلى الحالة التي كانوا عليها قبل صدور القرار المطعون فيه، علما أنه إذا توصل مجلس الدولة إلى نقض هذا القرار لا يفصل في موضوع النزاع، بل يحيله إلى الجهة القضائية التي فصلت في الحكم المطعون فيه مشكلة تشكيلة أخرى[1]، أو إلى جهة قضائية أخرى، و استثناءا يمكن لمجلس الدولة أن يقضي بنقض الحكم دون الإحالة إلى الجهة القضائية التي أصدرته أو جهة أخرى[2]، و ذلك عندما يرى أنه لا مجال لإحالة الدعوى من جديد.

للإشارة فإن المادة "498" من قانون الضرائب غير المباشرة قبل تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2009[3]، كانت تنص صراحة على أن الأحكام الصادرة بشأن الشكاوى على تأسيس الأوعية الضريبية و الصادرة من طرف الغرف الإدارية (المحاكم الإدارية)، لا تكون قابلة للاستئناف و يمكن الطعن فيها بالنقض، و هي الحالة التي لم يكن لها مبرر قانوني، لأن مجلس الدولة منذ إنشائه لم يكن أبدا جهة نقض بل جهة استئناف إلا في بعض الحالات النادرة جدا، لأن المادة "11" من القانون العضوي المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، تنظيمه و عمله، تنص على أن مجلس الدولة يفصل في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الصادرة نهائيا، و المحكمة الإدارية لا تصدر أحكام نهائية، و بالتالي حسن ما فعل المشرع الجزائري في تعديل المادة "498" أعلاه التي كانت تشكل حالة شاذة [4] في مجال الطعون القضائية الإدارية.

من جهة أخرى نجد أن آخر تعليمة عامة صادرة عن مصالح المديرية العامة للضرائب (مديرية المنازعات)، معمول بها[5] في مجال إجراءات المنازعة الضريبية[6] تشير صراحة إلى عدم إمكانية الطعن بالنقض في الأحكام القضائية الفاصلة في الدعاوى الضريبية باستثناء حالات الطعن في الضرائب غير المباشرة التي كانت سابقا قبل صدور قانون المالية لسنة 2009[7]، و هو ما أكده

---

1 – المادة "364" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

2 – المادة "365" من نفس القانون.

3 – المادة "498" من قانون الضرائب غير المباشرة معدلة بموجب المادة "34" من القانون رقم 08–21 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009 (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2008/074 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2008).

4 – مالك عليان، مرجع سابق، ص: 0240.

5 – التعليمة العامة رقم "04" المشار إليها أسفله، ساري العمل بها إلى غاية تاريخ إعداد هذا البحث.

6 - Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p.p : 079-081.

7 - l'instruction Générale sur les procédures contentieuses n° :04/2012 du : 06 juin 2012, stipule que: « En matière discale, un seul cas de figure était prévu par la législation fiscale et concernait le contentieux en matière d'Impôts Indirects. Toutefois, l'amendement de l'article 498 du code des Impôts Indirects par l'article 34 de la loi de finance pour 2009, fait que désormais, le contentieux en la matière est soumis à l'obligation de la

مجلس الدولة في العديد من قراراته، منها قراره الصادر بتاريخ 19 جانفي 2017 المتعلق بقضية السيد (ر.ج) ضد مديرية الضرائب لولاية ميلة، و الذي قضى بعدم قبول الطعن بالنقض لكونه لا يتعلق بحكم نهائي و صادر عن آخر درجة[1].

الفرع الثاني:

اعتراض الغير الخارج عن الخصومة في الأحكام الفاصلة في منازعات الوعاء الضريبي

وفقا لأحكام المادة "961" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2]، فإنه إذا صدر حكم قضائي فاصل في دعوى ضريبية و كان تنفيذه يشكل مصلحة حقيقية قانونية لشخص لم يكن طرفا في النزاع الذي صدر الحكم بشأنه، و لا ممثلا في الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، أجاز له المشرع تقديم اعتراض الغير الخارج عن الخصومة[3].

يتم الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفق عريضة بنفس الأشكال و الإجراءات المقررة لافتتاح الدعوى حسب نص المادة "815" و ما يليها من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و أن تتضمن كل البيانات المنصوص عليها في المواد "14، 15، 16" من نفس القانون، مع تحديد أسباب و ظروف الطعن و بيان نوع و طبيعة المصلحة و الضرر الذي يمكن أن يكون قد أصاب المكلف بالضريبة أو الخزينة العمومية نتيجة الحكم أو القرار المطعون فيه بالاعتراض، و الذي لم يكن طرفا فيه، و لم يكن قد استدعي لحضور جلسات المرافعة بشأنه، كما ينبغي الإشارة كذلك إلى مضمون الحكم أو القرار المطعون فيه بالاعتراض[4].

لقبول الطعن باعتراض الغير خارج عن الخصومة و يرتب آثاره القانونية، يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط تعرض لها المشرع ضمن المواد من "960" إلى "962" منه.

أولا. شروط قبول الطعن باعتراض الغير خارج عن الخصومة:

يشترط في الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة:

=réclamation préalable et le jugement rendu par le tribunal administratif n'est plus rendu en dernier ressort et donc susceptible d'appel devant le Conseil d'Etat » . OP. Cit, p : 080 , (non publiée).

1 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 134799 الصادر بتاريخ 19 جانفي 2017، الجزائر، 2017، (غير منشور).

2 – المادة "961" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تحيل إلى تطبيق الأحكام المتعلقة باعتراض الغير الخارج عن الخصومة المنصوص عليها في المواد من "381" إلى "389" من نفس القانون.

3 – المادة "381" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يجوز لكل شخص له مصلحة و لم يكن طرفا ولا ممثلا في الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، تقديم اعتراض الغير الخارج عن الخصومة".

– بعلي محمد الصغير، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2010، ص: 0239.

4 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0318.

- أن لا يكون الطاعن سواء المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية أو مدير كبريات المؤسسات قد سبق له أن كان طرفا في الحكم أو القرار المطعون فيه، سواء كان مدعي أو مدعى عليه أو مدخلا في النزاع الضريبي، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 04 أكتوبر 2004، و الذي رفض من خلاله طعن في إطار اعتراض الغير الخارج عن الخصومة المرفوع من طرف المسمى (ب.ن) شريك بشركة المقاولة العامة للبحر المتوسط، حيث تم الطعن في قرار مجلس الدولة الفاصل في استئناف كانت الشركة طرفا فيه، و باعتبار أن الشريك له نفس مصلحة الشركة التي هو عضو فيها، كان اعتراضه غير مقبول من طرف مجلس الدولة[1].

- أن يرفع الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة أمام نفس الجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار وفقا لأحكام المادة "385 فقرة 01" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2].

- أن يقدم الاعتراض في الآجال القانونية المنصوص عليها بالمادة "384" من نفس القانون[3]، و المحددة بخمسة عشرة (15) سنة، تسري من تاريخ صدور الحكم، غير أنه تخفض هذه الآجال إلى شهرين (02) إذا تم التبليغ الرسمي للحكم أو الأمر للغير.

- أن يرفق الطعن بوصل يثبت إيداع مبلغ الضمان أو الكفالة[4]، لدى أمانة ضبط الجهة القضائية الإدارية صاحبة الاختصاص، يساوي الحد الأقصى من الغرامة المنصوص عليها ضمن أحكام المادة "388" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[5]، و التي يجوز للقاضي الإداري الحكم بها على المعترض في حالة رفض اعتراضه، أما إذا حكم لصالحه فيحق له استرداد هذا المبلغ.

---

1 – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 24809 الصادر بتاريخ: 04 أكتوبر 2004، الجزائر، 2004، (غير منشور).
أشار إليه: كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0319.

2 – المادة "385 – 01" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يرفع اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقا للأشكال المقررة لرفع الدعوى، و يقدم أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، و يجوز الفصل فيه من طرف نفس القضاة".

3 – المادة "384" من نفس القانون تنص: "يبقى أجل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة على الحكم أو القرار أو الأمر قائما لمدة خمسة عشرة (15) سنة، تسري من تاريخ صدوره، مال ينص القانون على خلاف ذلك. غير أن هذا الأجل يحدد بشهرين (02)، عندما يتم التبليغ الرسمي للحكم أو القرار أو الأمر إلى الغير، و يسري هذا الأجل من تاريخ التبليغ الرسمي الذي يشار فيه إلى ذلك الأجل و إلى الحق في ممارسة اعتراض الغير الخارج عن الخصومة".

4 – المادة "385 – 02" من نفس القانون تنص: " لا يقبل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، ما لم يكن مصحوبا بوصل يثبت إيداع مبلغ لدى أمانة الضبط يساوي الحد الأقصى من الغرامة المنصوص عليها في المادة "388 أدناه".

5 – المادة "388" من نفس القانون تنص: "إذا قضى برفض اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، جاز للقاضي الحكم على المعترض بغرامة مدنية من عشرة آلاف دينار (10.000د.ج) إلى عشرين ألف دينار (20.000د.ج)، دون الإخلال بالتعويضات المدنية التي قد يطالب بها الخصوم. و في هذه الحالة يقضي بعدم استرداد الكفالة".

- إرفاق الدعوى بنسخة من الحكم أو القرار محل الاعتراض.

ثانيا. الآثار المترتبة عن قبول الطعن باعتراض الغير خارج عن الخصومة:

يترتب عن رفع الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة آثار تتمثل فيما يلي[1]:

– إن الطعن بالاعتراض لا يوقف تنفيذ الحكم أو القرار المطعون فيه، إلا إذا وقع إشكال في التنفيذ أو نص القانون على ذلك، و وفقا لأحكام المادة "386" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، يجوز لقاضي الاستعجال أن يوقف تنفيذ القرار الصادر في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة[2].

– يترتب على قبول الطعن إما إلغاء أو تعديل الحكم محل الاعتراض، بحيث يعود الوضع إلى حاله السابق، و يفصل القاضي الإداري لنفس الجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار محل الاعتراض من جديد، بعد النظر في صحة الإجراءات الشكلية ثم مناقشة الدفوع الموضوعية المثارة بالاعتراض و وسائل الإثبات المقدمة من طرف الطاعن، سواء المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، حيث يصدر الحكم أو القرار القضائي الفاصل في الاعتراض القائم، و يكون هو الآخر قابلا للطعن وفقا لأحكام المادة "389" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[3].

– يسترد للمعترض الذي صدر الحكم الفاصل في الاعتراض لصالحه مبلغ الضمان أو الكفالة المدفوع، و إذا خسر الدعوى لا يسترد له هذا المبلغ.

الفرع الثالث:

الطعن بالتماس إعادة النظر

لم يترك المشرع الجزائري الأحكام القضائية المعيبة الصادرة على أسس غير صحيحة على حالها، بل أجاز للمحكوم عليه بحكم قضائي نهائي أن يعود إلى نفس الجهة القضائية التي أصدرته لتعيد النظر في النزاع بالاعتماد على الوقائع الصحيحة، و التي لو كانت تعلم بها من قبل لما أصدرت الحكم القضائي المطعون فيه، و الطعن بالتماس إعادة النظر في الحكم القضائي الصادر نهائيا لا يسمح به إذا كان هناك سبيل آخر للطعن فيه.

---

1 – عبيد ريم، مرجع سابق، ص: 0502.

– عبد العزيز سعد، مرجع سابق، ص: 098.

– بوبشير محند أمقران، مرجع سابق، 0350.

– كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0318.

2 – المادة "386" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يجوز لقاضي الاستعجال أن يوقف تنفيذ الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، باعتراض الغير الخارج عن الخصومة حسب الأشكال المقررة في مادة الاستعجال".

3 – المادة "389" من نفس القانون تنص: " يجوز الطعن في الحكم أو القرار أو الأمر الصادر في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة بنفس طرق الطعن المقررة للأحكام".

بالنسبة للقضاء الإداري نص المشرع الجزائري على هذا الطريق من الطرق غير العادية للطعن، و اقتصر فقط على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة[1]، بعدما كان هذا الطعن في ظل قانون الإجراءات المدنية القديم ينصب كذلك على الأحكام القضائية، و هذا على خلاف القضاء العادي، حيث يمكن ممارسة هذا الحق في الطعن أمام كل درجات التقاضي وفقا لأحكام المادة "394" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2].

يرفع الطعن بالتماس إعادة النظر ضد قرارات مجلس الدولة التي استنفذت الطعن بطريقي "المعارضة و الاستئناف"، و يتم هذا الطعن من أحد أطراف النزاع الضريبي سواء المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، أو من كان متدخلا في الخصام وفقا لأحكام المادة "391 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[3]، و يخضع إجراء التماس إعادة النظر لنفس الأوضاع و الأشكال المقررة ضمن المواد"13، 14، 15، 16، 815 و 824" من نفس القانون[4]، و تقدم العريضة في هذا النوع من الطعون في المادة الضريبية لأمانة ضبط مجلس الدولة وفقا للمواد من "838" إلى "843" من نفس القانون، مرفقة بنسخة من قرار مجلس الدولة المراد الطعن فيه.

لقد حدد المشرع الجزائري حصرا الحالات المعنية بهذا النوع من الطعون، كما حدد شروط رفعه، و الآثار المترتبة على قبوله.

أولا. شروط قبول الطعن بالتماس إعادة النظر في القرار الفاصل في الدعاوى الضريبية:

حتى يتسنى لقاضي مجلس الدولة قبول الطعن بالتماس إعادة النظر في قراره الصادر في المنازعة الضريبية، أقر المشرع الجزائري مجموعة من الشروط نوجزها فيما يلي:

01.أن يكون القرار القضائي الفاصل في النزاع الضريبي غير قابل للطعن بالمعارضة و الاستئناف:

لقبول الطعن بالتماس إعادة النظر يشترط القانون أن يكون قرار مجلس الدولة الفاصل في المنازعة الضريبية "نهائي" و غير قابل للطعن فيه بالمعارضة و لا بالاستئناف، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 12 مارس 2001، الذي جاء فيه: " حيث أن المستأنف بدلا من أن يقوم باستئناف القرار المؤرخ في 28 جوان 1997 قدم التماس إعادة النظر فيه، بالرغم من القرارات القابلة للطعن بالمعارضة و الاستئناف غير قابلة لالتماس إعادة النظر،..."[5]، أي أن الملتمس

---

1 – المادة "966" من نفس القانون تنص: "لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة".

2 – المادة "394" من نفس القانون تنص: " يرفع التماس إعادة النظر أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار أو الأمر الملتمس فيه وفقا للأشكال المقررة لرفع الدعوى، بعد استدعاء كل الخصوم قانونيا".

3 – المادة "391" من نفس القانون تنص: " لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر، إلا ممن كان طرفا في الحكم أو القرار أو الأمر، أو تم استدعاؤه قانونا".

4 – فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص: 0143.

5 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 203141 الصادر بتاريخ 12 مارس 2001، الجزائر، 2001، (غير منشور).

لم يراعي شرط استنفاذ طرق الطعن العادية، و هو ما تطرق إليه مجلس الدولة كذلك في قراره الصادر بتاريخ 18 جانفي 2005، حيث قضى بعدم قبول الطعن بالتماس إعادة النظر غير مرفق بشهادة صادرة عن أمانة ضبط مجلس الدولة تفيد بأن القرار أصبح نهائيا[1].

02.شرط دفع مبلغ الكفالة:

يجب على كل طاعن بالتماس إعادة النظر سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب أن يثبت أنه قد أودع بأمانة ضبط مجلس الدولة مبلغ الكفالة الذي لا يقل عن 20.000 دج وفقا لنص المادة "397" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2]، فإذا صدر القرار في غير صالح الطاعن يمكن أن يقضي بعدم استرداد مبلغ الكفالة، كما أن طلب الالتماس لا يكون مقبولا ما لم يكن مرفقا بوصل يثبت إيداع هذا المبلغ، و هو ما تضمنته المادة "393 فقرة 02" من نفس القانون[3].

03. أن يكون الملتمس طرفا في النزاع الضريبي:

لقبول الطعن بالتماس إعادة النظر يجب أن يكون الطاعن سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب طرفا في قرار مجلس الدولة الفاصل في النزاع الضريبي، سواء كان مستأنف أو مستأنف عليه، مدخلا أو متدخلا في الخصام أثناء سير إجراءات التقاضي أمام المجلس[4].

04. شرطي مكان و ميعاد تقديم دعوى التماس إعادة النظر:

يجب أن يرفع الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة طبقا لنص المادة "906" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و هذا عكس ما هو معمول به في القضاء العادي، حيث يمكن ممارسة هذا الحق في الطعن أمام كل درجات التقاضي للجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار أو الأمر، و هذا وفقا لأحكام المادة "394" من نفس القانون[5]؛ أما عن آجال تقديم دعوى التماس إعادة النظر

---

1 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 014244 الصادر بتاريخ 18 جانفي 2005، الجزائر، 2005، (غير منشور).

2 – المادة "397" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " يجوز للقاضي الحكم على الملتمس الذي خسر الدعوى بغرامة مدنية من عشرة (10) آلاف دينار (10.000 د.ج) إلى عشرين ألف (20.000 د.ج)، دون الإخلال بالتعويضات التي قد يطالب بها، و في هذه الحالة تطبق أحكام الفقرة الثانية من المادة 388 أعلاه".

3 – المادة "393 –02" من نفس القانون تنص: طلا يقبل التماس إعادة النظر، إلا إذا كانت العريضة مرفقة بوصل يثبت إيداع كفالة بأمانة ضبط الجهة القضائية، لا تقل عن الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة 397 أدناه".

4 – لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2015/2014، ص: 0117.

5 – المادة "394" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "يرفع الماس إعادة النظر أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار أو الأمر الملتمس فيه وفقا للأشكال المقررة لرفع الدعوى، بعد استدعاء كل الخصوم قانونيا".

فهي محددة قانونا بشهرين (02) تسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو تاريخ اكتشاف التزوير أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم[1].

تجدر الإشارة أن المشرع من خلال نص المادة "966" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، لم يجيز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في القرارات القضائية الصادرة عن مجلس الدولة، لكن في تقديري أرى أنه كان من الأجدر أن يقر المشرع الجزائري إمكانية تقديم التماس إعادة النظر في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية كذلك، و إلا ما مصير حقوق المكلف بالضريبة أو الخزينة العمومية إذا وقع أحد طرفي النزاع أمام حالة اكتشاف وثائق مزورة بني عليها حكم المحكمة الإدارية، أو تمكن أحدهما من وثيقة قاطعة كانت محتجزة لدى الخصم، لو علم بها القاضي الإداري بالمحكمة الإدارية قبل الفصل في موضوع النزاع لما كان نفس الحكم الصادر.

ثانيا. حالات الطعن بالتماس إعادة النظر في القرارات القضائية الفاصلة في الدعاوى الضريبية:

وفقا لأحكام المادة "967" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2]، حدد المشرع الجزائري حالتين لممارسة الطعن بالتماس إعادة النظر من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، و هي الحالتين التاليتين:

– إذا اكتشف أن قرار مجلس الدولة قد صدر بناء على وثائق مزورة، قدمت لأمول مرة أمام مجلس الدولة، و في هذه الحالة يجب أن يكون القرار المطعون فيه قد أسس فعليا على مضمون هذه الوثيقة المدعى بتزويرها.

نشير إلى أن اجتهادات مجلس الدولة لم تقتصر على الإدعاء بالتزوير، بل يجب أن يكون قد صدر حكم أو قرار أو اعترافات تثبت بأن الوثيقة المقدمة مزورة، و أن يكون لهذه الوثيقة تأثير كامل على صدور القرار القضائي لصالح الخصم (المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب)، كما يجب أن يقع اكتشاف حالة التزوير بعد صدور قرار مجلس الدولة المطعون فيه بالتماس إعادة النظر[3].

– إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة لدى الخصم (المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب)، حيث لم تكن هذه الوثيقة معلومة لدى الطاعن الملتمس، و إنما علم بها فقط بعد صدور قرار مجلس الدولة، و الخصم تعمد في عدم تقديمها أمام القاضي الإداري الفاصل في الدعوى الضريبية، كما يجب أن تكون هذه الوثيقة قاطعة و مفيدة في الدعوى الضريبية، حيث أنه لو

---

1 – المادة "968" من نفس القانون تنص: "يحدد أجل الطعن بالتماس إعادة النظر بشهرين (02) يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار، أو من تاريخ اكتشاف التزوير أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم".

2 – المادة "967" من نفس القانون تنص: "يمكن تقديم إلتماس إعادة النظر في إحدى الحالتين الآتيتين:

=– إذا اكتشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة.

– إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم.

3 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0324.

ظهرت قبل صدور القرار لكانت سببا في تغيير رأي قاضي مجلس الدولة، و أن يكون محتجز هذه الوثيقة هو المستفيد من القرار المطعون فيه، و أن هذه الوثيقة هي الوحيدة المفيدة في حل النزاع الضريبي[1].

للإشارة فإن المادة "194" من قانون الإجراءات المدنية القديم، و إضافة إلى الحالتين المشار إليهما في المادة "969" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية السالفة الذكر، فقد كانت تنص على حالات أخرى تتمثل في عدم مراعاة الأشكال الجوهرية قبل أو وقت صدور الحكم، أو تم الحكم بما لم يطلب الطاعن أو بأكثر مما طلب أو أغفل عن الفصل في أحد الطلبات أو وقع غش شخصي[2].

هذا ما قضى به مجلس الدولة في العديد من قراراته، و نجد منها القرار القضائي الصادر بتاريخ 15 ديسمبر 2016 في قضية السيد (م.ج) ضد مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، و الذي جاء فيه "...إن طلب التماس إعادة النظر غير مؤسس، و يتعين رفضه عملا بالمادة "967" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية السالفة الذكر، لعدم توفر أي حالة من الحالتين المحددة بها، التي تشترط اعتماد وثائق مزورة أو احتجاز الغير لوثيقة قاطعة، ..."[3]، و في قرار آخر لمجلس الدولة صادر بتاريخ 13 جوان 2013 في قضية المؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة (EURL GM KING) ضد إدارة الضرائب، و الذي جاء فيه "... حيث بالرجوع إلى عريضة الالتماس يتبين بأن المدعي لم يؤسس التماسه على إحدى الحالتين المشار إليهما في المادة "267" السالفة الذكر، مما يجعل الالتماس غير مؤسس قانونا، لذا يتعين رفضه"[4].

كما قضى كذلك مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 10 مارس 2011 بما يلي: " حيث أنه طبقا لأحكام المادة "967" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ...، حيث أنه طالما أن طلب التماس إعادة النظر الحالي لم يؤسس على أية حالة من الحالتين المذكورتين أعلاه، فإنه يتعين القضاء برفضه لعدم التأسيس ..."[5].

---

1 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0325.

2 – المادة "194" من قانون الإجراءات المدنية القديم، مرجع سابق.

3 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 122217 الصادر بتاريخ 15 ديسمبر 2016، الجزائر، 2016، (غير منشور).

4 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 078689 الصادر بتاريخ 13 جوان 2013، الجزائر، 2013، (غير منشور).

أشارت إليه: لكحل عائشة، مرجع سابق، ص: 0120.

5 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 058391 الصادر بتاريخ 10 مارس 2011، الجزائر، 2011، (غير منشور).

أشار إليه: كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0325.

ثالثا. آثار التماس إعادة النظر في القرارات القضائية الفاصلة في الدعوى الضريبية:

إن اللجوء إلى إجراء الطعن بالتماس إعادة النظر في قرارات مجلس الدولة الفاصلة في الدعاوى الضريبية وفق الشروط المحددة قانونا ينتج عنه الآثار التالية:

01. التماس إعادة النظر لا يوقف التنفيذ:

إن استعمال طريق الطعن بالتماس إعادة النظر من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، مثله مثل باقي طرق الطعن غير العادية في المادة الضريبية، حيث أنه لا يمكن وقف تنفيذ القرار الصادر عن مجلس الدولة الفاصل في النزاع الضريبي، و في ظل عدم وجود نص في القانون الإجرائي الجديد ينص على الأثر غير الموقف للطعن بالتماس إعادة النظر مثل القانون الإجرائي القديم[1]، تبقى السلطة التقديرية للقاضي الإستعجالي الذي يمكنه الأمر بوقف تنفيذ القرار الملتمس فيه، إذا توفرت حالة الاستعجال فعلا.

02. عدم إمكانية إعادة الطعن بالتماس إعادة النظر من جديد:

طبقا لأحكام المادة "969" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[2]، فإنه لا يجوز للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب تقديم التماس إعادة النظر من جديد في قرار مجلس الدولة الفاصل في دعوى الالتماس، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 11 جانفي 2005، الذي رفض من خلاله القاضي الإداري حالة طلب التماس إعادة النظر في التماس سبق الفصل فيه سابقا، تطبيقا لأحكام المادة "296" من قانون الإجراءات المدنية القديم[3].

الفرع الرابع:

دعوى تصحيح الخطأ المادي و التفسير في الدعاوى الضريبية

قد تصدر الأحكام أو القرارات القضائية مشوبة بخطأ مادي أو قد يكتنفها إبهام و غموض يؤدي إلى صعوبة تنفيذها، كما يصعب على أطراف الخصومة فهم المراد الذي قصده القاضي الإداري الفاصل في النزاع الضريبي، و عليه مكن المشرع كل من إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة من تقديم دعوى سميت "دعوى تصحيح الخطأ المادي" وفق شروط و في حالات معينة، كما منحهما إمكانية تقديم دعاوى تهدف إلى تفسير الأحكام القضائية الغامضة دون تعديل ما قضت به من حقوق و التزامات للأطراف.

---

1 – المادة "199" من قانون الإجراءات المدنية القديم، مرجع سابق.

2 – المادة "969" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: " لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى الالتماس".

3 – المادة "296" من قانون الإجراءات المدنية القديم، تقابلها المادة "969" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد.

أولا. دعوى تصحيح الخطأ المادي:

منح المشرع الجزائري لكل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ممثلة في المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، الحق في ممارسة حق الطعن لتصحيح الخطأ المادي أمام الجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار القضائي، حيث عرف المشرع الجزائري "الخطأ المادي" في نص المادة "287 فقرة 01" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بقوله: " يقصد بالخطأ المادي عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل وجودها"، كما حاول قاضي مجلس الدولة تعريف الخطأ المادي الذي يشوب الحكم أو القرار القضائي، و ذلك ضمن قراره الصادر بتاريخ 11 جانفي 2005 كما يلي: "... الخطأ المادي يتعلق بسهو أو نسيان أو سقوط كلمة أو خطأ مطبعي أو خطأ في الترجمة، أو غير ذلك من الأخطاء المادية، شريطة ألا تمس بجوهر النزاع"[1].

يقدم طلب تصحيح الخطأ المادي إلى الجهة القضائية وفقا للأشكال و الإجراءات المقررة لعريضة افتتاح الدعوى المحددة ضمن المواد "13، 14، 15 و 16" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، كما يقدم الطلب من قبل أحد الخصوم أو بعريضة مشتركة منهم، كما يمكن للنيابة العامة تقديم هذا الطلب، لاسيما إذا تبين لها أن الخطأ المادي يعود إلى مرفق العدالة[2].

من أمثلة الأخطاء المادية الواقعية، ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 23 نوفمبر 2004: "... حيث أن القرار المستأنف بمصادقته على الخبرة يكون قد أصاب إلا أنه قد ورد خطأ مادي بمنطوقه، و ذلك بقضائه بمبلغ 3.177.89 د.ج مقابل الضرائب المستحقة بدلا من 317.789.00 د.ج المحددة من قبل الخبير، و حيث أنه يتعين إذا تأييد القرار المستأنف مبدئيا و تعديله بالقول أن الضريبة المستحقة قدرها 317.789.00 د.ج"[3].

01. شروط قبول دعوى تصحيح الخطأ المادي:

لقبول الطعن بتصحيح الخطأ المادي، يجب أن يتوفر فيه مجموعة من الشروط العامة لرفع الدعوى[4]، بالإضافة إلى الشروط المحددة في المادتين "286 و 964" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و التي يمكن إيجازها فيما يلي:

---

1 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 21060 الصادر بتاريخ 11 جانفي 2005، الجزائر، 2005، (غير منشور).

أشار إليه: كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص: 0211.

2 – المادة "286" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم: 013677 الصادر بتاريخ:13 نوفمبر 2004، الجزائر، 2004، (غير منشور).

أشار إليه: كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص: 0212.

4 – الشروط العامة لرفع الدعوى تم التطرق إليها ضمن المبحث الأول من الفصل الأول من هذا الباب.

- أن يكون الخطأ المنسوب إلى الحكم أو القرار القضائي ماديا.
- أن يكون الخطأ المادي يؤثر على أسباب الحكم أو القرار القضائي، فإن لم يؤثر على القرار و على حقوق أطرافه سيفقدون مصلحة رفعه[1].
- يجب أن يقدم طلب التصحيح في خلال شهرين (02) من تاريخ تبليغ الحكم أو القرار المشوب بالخطأ[2].
- يجب أن ترفع لدعوى أمام نفس الجهة مصدرة الحكم أو القرار القضائي، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر في 14 جوان 2006.
- يجب طرح مسألة تصحيح الخطأ المادي أمام نفس الجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار المشوب بالخطأ المادي، لمراجعة الخطأ المراد تصحيحه دون المساس بموضوع النزاع من جديد أو تعديل الحكم أو القرار القضائي المطعون فيه.
- يجب أن ترفع دعوى تصحيح الأخطاء المادية بالأشكال و الإجراءات المقررة لعريضة افتتاح الدعوى، طبقا لنص المادة "964" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

02. حالات الطعن بتصحيح الخطأ المادي:

حسب اجتهادات مجلس الدولة، يتحدد نطاق تطبيق الطعن على أساس الخطأ المادي غالبا في الحالات التالية:

02-أ. حالة الإغفال: كإن يغفل القاضي الإداري عن ذكر المطعون ضده (المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب) في الحكم أو القرار الصادر، الأمر الذي يؤدي إلى إشكال في التبليغ و التنفيذ، و قد تجسدت حالة الإغفال بموجب قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 14 جانفي 2003 الذي جاء فيه: "من المقرر قانونا أنه متى ثبت أن قرارا قضائيا كان مشوبا بخطأ مادي يؤثر فيه، و أن هذا الخطأ يسند إلى القاضي الفاصل في الدعوى، فإنه يجوز للطرف المعني بالخطأ أن يرفع طعنا أمام نفس الجهة القضائية لطلب تصحيح الخطأ، و الثابت في قضية الحال أن القرار الفاصل في التماس إعادة النظر أمر فيه القاضي بضم قضيتين نظرا لوحدة الموضوع و الأطراف، غير أنه غفل عن ذكر اسم المطعون ضده الثاني في القضية، مما يستحيل معه على من صدر القضاء لصالحه تنفيذه و الاستفادة من آثاره، و الحقوق المترتبة عليه، و بالتالي يتعين عليه إلغاء القرار محل الطعن بتصحيح الخطأ المادي و التصريح بتأييد القرار المستأنف"[3].

---

1 – فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص: 0143.

2 – المادة "964" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

3 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم: 9352 الصادر بتاريخ:14 جانفي 2003، الجزائر، 2003، (غير منشور). أشارت إليه: عبيد ريم، مرجع سابق، ص: 0511.

02.ب. حالة السهو: جسد مجلس الدولة حالة السهو بموجب قرار قضائي له صادر بتاريخ 15 جويلية 2002، حيث أن المدعي في التصحيح أكد في عريضته بأن مجلس الدولة لما ألغى قرار مجلس قضاء تلمسان (الغرفة الإدارية)، و عين الخبير فإنه لم يعينه بدقة، و لم يسمي الرجل الفني الذي يقوم بهذه الخبرة، و على هذا الأساس فالعارض يطلب من مجلس الدولة تعيين إسم الخبير الذي يقوم بالمهمة المأمورة من طرف مجلس الدولة طبقا لأحكام المادة "294" من قانون الإجراءات المدنية، حيث أن المدعى عليه في التصحيح لم يبلغ، مما يجعل القرار غيابيا إزاءه، حيث أن الغرفة بعد الإطلاع على العريضة و على القرار الملتمس ضده، يتضح بأنه جاء في منطوقه الأمر بإجراء خبرة دون تعيين إسم الخبير و عنوانه تبعا لاختصاصه، و عليه يتعين على الغرفة تدارك هذا الخطأ، و ذلك بتعيين السيد (ب.م) المقيم بـ"06، نهج بلحاجي يوسف بتلمسان" ليقوم بالمهمة المأمور بها، و هي مراقبة المبيعات و مراقبة التكاليف المطروحة و تحديد الربح الصافي، و استنتاج الضريبة مع تحديدها بدقة"[1].

02.ج. حالة الخطأ في الحساب: كإن يتضمن الحكم أو القرار القضائي خطأ في حساب مدة التحقيق (خبرة، مراجعة التحقيق،...)، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار له صادر بتاريخ 17 جوان 2003[2].

02.د. حالة التناقض في الحيثيات و منطوق الحكم: تتمثل هذه الحالة في عدم تطابق حيثيات الحكم مع منطوقه الفاصل في الدعوى الضريبية، حيث نجد مثلا أن الأسباب التي أسس عليها القاضي الإداري حكمه تختلف عن النتائج المعلن عنها في منطوقه، كإن يرفض الدعوى لعدم التأسيس في حين أن الأسباب المعتمدة توحي بعدم الاختصاص[3].

02.هـ. حالة عدم الرد على طلب الخصوم: هذا ما كرسه مجلس الدولة في قراره الصادر تحت رقم "11367" بتاريخ 03 جوان 2003 الذي قضى بالتراجع على أحد قراراته القضائية المطلوب تصحيحها و إعادة النظر فيها بسبب عدم الرد على الطلب المقدم من طرف مستأنف بخصوص

---

1 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 005040 الصادر بتاريخ 15 جويلية 2002، الجزائر، 2002، (غير منشور). أشار إليه: كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0333.

2 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 010071 الصادر بتاريخ 17 جوان 2003، الجزائر، 2003، (غير منشور). أشار إليه كل من: – عبيد ريم، مرجع سابق، ص: 0512.

– كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص: 0212.

3 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0333.

إجراءات قانونية جوهرية، على اعتبار أنه خطأ مادي بمعنى المادة "294" من قانون الإجراءات المدنية[1].

02.و. حالة منح تعويض مرتين على نفس الموضوع: قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 24 جوان 2002، بأنه وقع خطأ مادي ، حيث منح تعويض مالي على قطعة أرضية بمبلغ 4.681.152.00 د.ج للسيد (ب.ج)، و أنه تم بموجب قرار آخر تعويض ثاني لنفس الشخص (ب.ج)، و هو خطأ مادي منسوب إلى القاضي، تعين تصحيحه بالقول بأن مبلغ التعويض يمثل المبلغ الممنوح لكل من (ب.ج) و (ب.ط) بدل التعويض للسيد (ب.ج) مرتين[2].

تجدر الإشارة أنه تبقى هذه الحالات عن الأخطاء المادية التي جسده مجلس الدولة في قراراته القضائية ليست على سبيل الحصر، و إنما هناك حالات و أخطاء مادية أخرى يحتمل الوقوع فيها.

03.آثار دعوى تصحيح الأخطاء المادية:

طبقا لأحكام المادة "348" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإنه ليس لطرق الطعن غير العادية و لا لآجال ممارسته أثر موقف، و بالتالي يبقى الحكم أو القرار القضائي قابلا للتنفيذ بالرغم من الطعن فيه عن طريق دعوى تصحيح الخطأ المادي و لا يمكن إيقافه، كما أن القرار الذي شابته حالة من حالات التصحيح لا يترتب عنه بطلانه[3]، و لا يؤدي إلى تعديل أو مناقشة ما أقره الحكم أو القرار محل المطالبة بالتصحيح من حقوق و التزامات لطرفي الخصومة الضريبية[4].

ثانيا.دعوى التفسير في المادة الضريبية:

ورد هذا الطريق غير العادي للطعن تحت عنوان مشترك مع دعوى تصحيح الأخطاء المادية، و قد تناولت هذا الإجراء المادة "965" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، التي نصت على أنه "ترفع دعوى تفسير الأحكام و يفصل فيها وفقا للأشكال و الإجراءات المنصوص عليها في المادة "285" من نفس القانون.

---

1 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 11367 الصادر بتاريخ 03 جوان 2003، الجزائر، 2003، (غير منشور). أشارت إليه: لكحل عائشة، مرجع سابق، ص: 0127.

2 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 08579 الصادر بتاريخ 24 جوان 2002، الجزائر، 2002، (غير منشور). أشار إليه: كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0333.

3 – المادة "283" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص: "لا يترتب على إغفال أو عدم صحة أحد البيانات المقررة لصحة الحكم بطلانه، إذا ثبت من ملف القضية أو من سجل الجلسات أنه تم فعلا مراعاة القواعد القانونية".

4 – المادة "287" من نفس القانون تنص: "يقصد بالخطأ المادي عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل وجودها، غير أن تصحيح الخطأ المادي أو الإغفال لا يؤدي إلى تعديل ما قضى به الحكم من حقوق و التزامات للأطراف".

يرفع المدعي دعواه وفق الشروط المقررة في المواد "14، 15، 16 و 826" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أمام المحكمة أو مجلس الدولة حسب اختصاص الجهة القضائية الإدارية التي أصدرت الحكم[1] محل المطالبة بالتفسير تحت طائلة البطلان، و هذا ما أكده قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 20 سبتمبر 2005[2].

يقدم طلب تفسير الحكم بعريضة من أحد الخصوم أو بعريضة مشتركة منهم[3]، حيث يلتمسون من خلالها تفسير الغموض الذي يكتنف الحكم أو القرار في منطوقه، بحيث تنحصر سلطات القاضي الإداري من خلال هذه الدعوى في نطاق معين، الهدف منه البحث على المعنى القانوني الحقيقي[4] لما تضمنه الحكم أو القرار من حيثيات و أسس قانونية، ثم تفصل الجهة القضائية المختصة في دعوى التفسير بعد سماع الخصوم، طبقا لأحكام المادة "285 فقرة 02" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و في هذا الصدد يرى الأستاذ "عمار عوابدي" أن دعوى التفسير مجالها واسع[5]، و هذا على اعتبار أن التفسير المطلوب من القاضي الإداري لا يخص القرار الإداري فقط، بل يمكن أن يمتد إلى النصوص القانونية الضريبية التي بني عليها الحكم أو القرار القضائي، أو حتى تفسير ما تضمنه منطوق الحكم الفاصل في النزاع الضريبي.

01.شروط قبول دعوى التفسير في المادة الضريبية:

لقد أقر المشرع هذه الطريقة لتفسير الحكم أو القرار المبهم و الغامض، مع مراعاة الشروط المحددة في القانون لقبول دعوى التفسير في المادة الضريبية من قبل القاضي الإداري، و نوجزها فيما يلي:

- يجب أن يكون هناك قرار إداري صادر عن المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، حكم أو قرار قضائي يكتسي أحد عناصره غموض أو إبهام، الأمر الذي يتطلب تفسيره من قبل القاضي الإداري المرفوع أمامه النزاع الضريبي.
- يجب أن يكون هناك نزاع ضريبي جدي قائم نتيجة غموض حول المعنى الحقيقي لحيثيات الحكم الصادر عن القاضي الإداري.

---

1 – المادة "285 فقرة 01" من نفس القانون تنص: "إن تفسير الحكم بغرض توضيح مدلوله أو تحديد مضمونه من اختصاص الجهة القضائية التي أصدرته".

2 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 019702 الصادر بتاريخ 20 سبتمبر 2005، الجزائر، 2005، (غير منشور).

أشار إليه: كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0335.

3 – المادة "285 فقرة 02" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

- Instruction Générale n°04/M.F/D.G.I/.D.CTX/2012, du : 06 juin 2012 , OP. Cit, p : 080.

4 – كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 0335.

5 – عوابدي عمار، قضاء التفسير في القانون الإداري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2006، ص: 0110.

- بالنظر لكون الحكم أو القرار القضائي يكتسيه غموض و إبهام، فإن دعوى التفسير في هذه الحالة لا تخضع لشرط الميعاد، و في رأيي أنه حسن المشرع في عدم تحديده لآجال معينة لتحريك هذه الدعوى، لاسيما و أنه من الآثار المترتبة على هذا النوع من الطعون القضائية، هو عدم إمكانية تعديل مقتضيات الحكم محل التفسير.

02.آثار دعوى التفسير في المادة الضريبية:

يترتب على رفع دعوى التفسير الأحكام القضائية الفاصلة في المنازعات الضريبية ما يلي:

- عدم وقف تنفيذ الحكم القضائي: حيث يمكن للطرف المستفيد من الحكم المعني بالتفسير سواء إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة، تنفيذ الحكم رغم دعوى التفسير المرفوعة أمام القاضي الإداري، لأن القاضي الإداري تنحصر مهمته كما أسلفنا الذكر–فقط– في تفسير العنصر المبهم دون النظر في موضوع النزاع أو تعديل منطوق الحكم.

- عدم قابلية تعديل الحكم محل التفسير: عند استلام القاضي الإداري لدعوى التفسير، يسعى إلى توضيح الغموض الذي يشوب الحكم الصادر و تحديد معناه الرسمي الصحيح، كما لا يمكن لهذا التفسير أن يرتب أي تعديل بالزيادة أو النقصان في الحيثيات و المعطيات التي تضمنها الحكم محل المطالبة بالتفسير.

خلاصة الباب الثاني:

من خلال دراستنا للباب الثاني من هذا البحث، نلاحظ أن المشرع الجزائري أخضع منازعات الوعاء الضريبي في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين، بداية من المحكمة الإدارية التي تصدر أحكام قضائية ابتدائية، و صولا إلى مجلس الدولة، و هذا تكريسا لحق المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية في التقاضي على درجتين.

و تتميز المرحلة القضائية لمنازعات الوعاء الضريبي بكونها مرحلة إجرائية بحتة، و بالنظر لاعتبار الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، نجد القاضي الإداري الفاصل في هذا النوع من المنازعات الإدارية يتمتع بسلطات واسعة تمليها عليه تلك الطبيعة القانونية التي تتميز بها هذه المنازعة، حيث يتخذ ما يراه مناسب و ضروري و منتج في الدعوى من تدابير قانونية للتحقيق كالخبرة و مراجعة التحقيق و غيرها من الوسائل المتاحة، و هذا بهدف تطبيق القانون حماية لمبدأ المشروعية، و السهر على حماية حقوق الخزينة العمومية بالإضافة إلى حماية حقوق المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة لتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

باعتبار الدعاوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل – كما سبق ذكره –، فإن القاضي الإداري في هذا النزاع لا يكتفي بتقدير مدى قانونية القرار الإداري الفاصل في الشكوى الضريبية المطعون فيه مثل دعاوى الإلغاء، و إنما تتعدى سلطته ذلك، لتشمل إمكانية التخفيض أو الإعفاء من الضرائب المفروضة على عاتق المكلف بالضريبة، من خلال إصدار أحكام قضائية في هذا الشأن.

بالنظر لامتياز التنفيذ المباشر الذي تتمتع به الإدارة الضريبية، و الذي تجسد أكثر مما كان عليه ابتداء من تعديل المادة "81 فقرة 4" من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة "26" من قانون المالية لسنة 2016.

تجدر الإشارة إلى أن دور القضاء الإداري لا يقتصر على مجرد إصدار أحكام أو قرارات قضائية فاصلة في منازعات الوعاء الضريبي، و تؤكد حق أحد أطراف الخصومة، بل يمتد إلى التنفيذ في حالة امتناع الإدارة عن ذلك– و هذا ما نراه يرقى لأن يكون موضوع بحث آخر–، حيث أن هناك حلول عملية سنها المشرع بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية للتخلص من تماطل و تعنت الإدارة العامة في مجال تنفيذ الأحكام القضائية الإدارية، من خلال إعطاء القاضي الإداري الحق في إصدار أوامر تنفيذية لجهة الإدارة، و كذا الحق في فرض غرامات تهديدية على هذه الأخيرة، و هذا ما من شأنه تكريس مبدأ المشروعية و ضمان حقوق الأفراد من جهة، و إعادة نوع من التوازن المفقود منذ مدة طويلة بين أطراف الخصومة الضريبية، مع إضفاء الفعالية على العدالة الإدارية، علما أن قانون الإجراءات المدنية سابقا لم يشير لوسائل قانونية تضمن تنفيذ القرارات القضائية.

الخاتمـة:

من خلال دراستنا لموضوع منازعات الوعاء الضريبي تبين لنا أن عملية الطعن ضد القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب تحكمها مجموعة من الضوابط و الإجراءات القانونية و تنشأ لعدة أسباب، فنظرا لتشعب مجال التشريع الجبائي و غموض صياغته أحيانا و التعارض الموجود في أحكامه، و ما يلازمه من تعديلات و تطور مستمر، يؤدي ذلك إلى صعوبة الإلمام بنصوصه القانونية من طرف المكلفين بالضريبة و حتى أعوان الإدارة الجبائية، الأمر الذي يمكن أن يجعل إدارة الضرائب تقع في أخطاء في حساب الضريبة أو تتعسف في استعمال إجراءات المتابعة و التحصيل، و هو ما يدفع بالمكلف بالضريبة لرفض و مقاومة أعمالها الإدارية، و يترتب عن ذلك قيام منازعة ضريبية.

بعد التطرق لكل جوانب موضوع منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر من خلال هذا البحث، تبين أن المشرع يسعى إلى تحقيق التوازن بين أطراف النزاع الضريبي المتمثلة في الإدارة الضريبية صاحبة السيادة و السلطة العامة، و المكلف بالضريبة الذي لا سلطة له.

لقد مكن المشرع مصالح الإدارة الجبائية من مختلف وسائل الوعاء الضريبي و تحصيل الديون الجبائية لفائدة الخزينة العمومية، و في المقابل منح المكلف بالضريبة جملة من الضمانات لإثبات ما يدعيه حماية لحقوقه في حال تعسف مصالح الوعاء لإدارة الضرائب أثناء سير إجراءات النزاع الضريبي التي تمر عبر مرحلة إدارية و أخرى قضائية، حيث لاحظنا من خلال مختلف النصوص القانونية و التنظيمية الساري العمل بها في مجال هذا النوع من النزاع الإداري الضريبي أن المشرع الجزائري منح للمكلف بالضريبة سبلا محددة ليدافع عن حقوقه تجاه إدارة الضرائب، إذ أمكنه من التظلم بالشكوى أمام الجهات المختصة (مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب)، بوصفها أولى مراحل تسوية منازعات الوعاء الضريبي، كما يمكن له الطعن أمام لجان الطعن النزاعي في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال في حالة عدم ارتضائه بنتائج الشكوى كمرحلة ثانية.

يهدف المشرع من خلال هاتين الوسيلتين إلى تجنب إغراق الجهات القضائية الإدارية بقضايا النزاع الضريبي و تخفيف العبء عليها، و هو ما تثبته الوضعيات الإحصائية الرسمية الصادرة عن الجهات المعنية، حيث تبين لنا أن عدد كبير من الشكاوى الضريبية تم الفصل فيها خلال المرحلة الإدارية الأولى للنزاع دون الدخول إلى أروقة القضاء التي تعد مرحلة أخيرة و مهمة في رقابة مشروعية قرارات إدارة الضرائب.

لقد تبين من خلال هذه الدراسة أن الشكوى الضريبية في مجال منازعات الوعاء الضريبي ترفع أمام إدارة الضرائب في حالة حدوث خطأ في تطبيق القانون الجبائي أو في تفسير أحكامه، الأمر الذي يدفع المكلف بالضريبة إلى الاعتراض عن سوء تقدير الإدارة للوعاء الضريبي، أو خطأ في حساب الضريبة، و إما الاعتراض من أجل الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي،

حيث تعد الشكوى الضريبية إجراء إلزامي يعتمد على الحوار و تبادل و جهات النظر، و يهدف إلى توطيد الثقة بين المكلف بالضريبة و مصالح الإدارة الجبائية و تحقيق العدالة و تجسيد مبدأ المشروعية، و قد حصرت ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية الشروط اللازمة لقبول الشكوى الضريبية و طرق التحقيق فيها للتأكد من مدى صحة إثباتات المكلف بالضريبة، كما تضمن نفس القانون الآجال الممنوحة للإدارة للبت في مضمون هذه الشكاوى.

في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بقرار البت في شكواه الضريبية الذي يجب أن يكون مسببا حتى يكتسب القوة الثبوتية، مكنه المشرع من آلية اختيارية للطعن في هذا القرار و هذا باللجوء إلى لجان الطعن النزاعي، و التي تتمثل في أحد أهم قنوات الحوار غير المباشر مع إدارة الضرائب، و التي عرف تنظيمها تغييرا جذريا ابتداء من أول جانفي 2017، أين أصبح يعتمد على معيار الإحترافية في تركيبة هذه اللجان، ومنحت رئاستها لأشخاص مؤهلين في المسائل التقنية و المحاسبية، و تتشكل من أعضاء يمثلون أغلب فئات و شرائح المكلفين بالضريبة، و تصدر آراء ملزمة باستثناء تلك المخالفة للنصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها، علما أنها لا ترقى لدرجة القرار الإداري.

تجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة الذي لم يرضى بمضمون قرار البت في الشكوى الضريبية يمكنه رفع دعوى ضريبية مباشرة إلى جهات القضاء الإداري، و لا يمكنه في هذه الحالة الرجوع للطعن أمام اللجان الإدارية السالفة الذكر.

لقد تبين لنا من خلال هذه الدراسة أن القاضي الإداري المختص بالنظر في منازعات الوعاء الضريبي يتمتع بسلطات واسعة بشأن الدعوى الضريبية، و هذا بالنظر لتكييفها القانوني كإحدى دعاوى القضاء الكامل، و لبناء قناعته للحكم في هذا النوع من النزاع الإداري، يمكنه التحقيق في مدى مشروعية قرارات الإدارة الضريبية من خلال عدة طرق للإثبات، و هو ما يشكل رقابة فعلية في منازعات الوعاء الضريبي، كما خول المشرع للقاضي الإداري سلطة تقديرية للأمر بأحد إجراءات التحقيق الخاصة و المتمثلة في "الخبرة" و "مراجعة التحقيق" كلما رأى عدم اكتمال العناصر المتوفرة في الملف للفصل في القضية المطروحة، حيث تسند مهمة الخبرة لخبير محاسبي، أما مراجعة التحقيق فتسند إلى أحد أعوان إدارة الضرائب يعينه مدير الضرائب بناء على أمر القاضي الإداري، و نحن نرى أن هذا الأمر يثير احتمال انحياز العون للإدارة الجبائية بحجة الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية.

من خلال مسايرة الإجتهاد القضائي، تبين لنا أن القاضي الإداري في أغلب الحالات يتبنى نتائج الخبرة في المادة الجبائية بالمصادقة عليها، و كأنها تحوز على افتراض قرينة الصحة، لكن الحقيقة العملية هي عدم تحكم القضاة في تقنيات المادة الجبائية.

للإشارة فإن اعتبارات العدالة تقتضي ضرورة فسح المجال للطعن في الأحكام و القرارات القضائية الصادرة عن هيئات القضاء الإداري، و طرق الطعن في هذه الحالة تحكمها قوانين و تشريعات تنظم

عملياتها، حيث أن هناك إجراءات و آجال قانونية يتعين على أطراف النزاع التقيد بها وفق القواعد العامة التي تضمنها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

من خلال مقدمة هذا البحث انطلقنا بصياغة مجموعة من الفرضيات، و قد أفضت دراسة هذا الموضوع إلى التوصل إلى بيان صحتها من خطئها، فمن خلال دراستنا لمختلف الطرق الإدارية و الإجراءات القضائية التي تمر بها منازعات الوعاء الضريبي بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية على ضوء التشريع الجزائري، توصلنا إلى عدة نتائج و ملاحظات نلخصها فيما يلي:

- يعتبر التظلم الإداري (الشكوى الضريبية) من النظام العام في منازعات الوعاء الضريبي، و على القاضي الإداري إثارته تلقائيا.
- لوحظ أن مواعيد تقديم الشكوى الضريبية المشار إليها في المادة "72" من قانون الإجراءات الجبائية متعددة و معقدة، الأمر الذي من شأنه أن يرتب صعوبة الإلمام بها من طرف المكلفين بالضريبة، و بالتالي يمكن أن يؤدي ذلك إلى سقوط حقوقهم في التظلم الإداري.
- تقديم الشكوى الضريبية فعلا هي فرصة للإدارة لمراجعة نفسها و استدراك الأخطاء إن ثبت لها ذلك و العدول عنه، و بالنسبة للجهات القضائية هو تخفيف العبء عنها، و ذلك بتقليص عدد القضايا المرفوعة أمامها، و هو ما تؤكده الوضعيات الإحصائية التي تضمنتها التقارير السنوية المشار إليها في بحثنا، كما يعود ذلك بالفائدة على المكلف بالضريبة، حيث يوفر له الوقت و يخفف عبء التكاليف عليه، و ينمي الثقة بينه و بين الإدارة الضريبية في حالة التراجع عن قراراتها و تصحيح أخطائها.
- عبء الإثبات في منازعات الوعاء الضريبي في مرحلتها الإدارية يتوزع بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب.
- الجهات الإدارية الضريبية المعنية بدراسة شكاوى المكلفين تتمثل في مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب حسب الحالة، إلا أن القرارات التي تبت في ذلك هي من اختصاص فقط مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.
- إن آجال البت في الشكاوى الضريبية من قبل مصالح الإدارة الجبائية التي تضمنتها أحكام المادة "76" من قانون الإجراءات الجبائية هي طويلة جدا، خاصة إذا تطلب الأمر الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية، حيث تصل الآجال إلى ثمانية(08) أشهر، حيث تعيق المكلف بالضريبة في كثير من الحالات، لاسيما في حالة الرغبة في المشاركة في مختلف الصفقات التي تلزم المكلف بتقديم جدول ضريبي مصفى.
- رغم أن الأمر في صالح المكلف بالضريبة إلا أننا نلاحظ أن المشرع الجبائي من خلال المادة "76 فقرة 02" من ق.إ.ج لم يمدد آجال البت في الشكاوى بخصوص المنازعات في مجال الضريبة

الجزافية الوحيدة التي أصبحت حاليا وفق نظام تصريحي مثل بقية الضرائب و الرسوم، على اعتبار أن أجل شهرين(02) المنصوص عليه مرتبط بالعقد الجزافي للضريبة المعمول به قبل صدور قانون المالية لسنة 2016، و حسب مضمون مشروع قانون المالية لسنة 2020، نلاحظ أن المشرع يسعى للرجوع إلى نظام عقد الضريبة الجزافية الوحيدة السابق، و الذي نراه بالمناسبة يخدم مصلحة الخزينة العمومية دون المكلف بالضريبة.

- قانون الإجراءات الجبائية لم يتضمن مواد صريحة تنظم إجراءات عملية التحقيق أو عبء الإثبات في المنازعة الضريبية، و هذا عكس المشرع الفرنسي الذي خصص مواد بالقانون الجبائي تناول فيها بالتفصيل ذلك.
- عدم رد الإدارة على الشكوى الضريبة في الآجال المحددة هو تعبير ضمني على رفض الشكوى، و هو ما نراه إضعاف للضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.
- للشكوى الضريبية أهمية بالغة، حيث تسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف بالضريبة و مصالح الإدارة الجبائية، و بالتالي فإن تراجع الإدارة عن قرارات حساب أو فرض الضريبة تمت بطريقة غير قانونية يبعث الثقة و الطمأنينة لدى المكلف بالضريبة.
- لوحظ عدم تمثيل العديد من فئات المكلفين بالضريبة في تشكيلة لجان الطعن النزاعي مثل شريحة المهن الحرة و الحرفيين، و هو ما قد يؤثر سلبا على الأهداف المرجوة من خلال هذه اللجان.
- إن اللجوء إلى لجان الطعن النزاعي اختياري بالنسبة للمكلف بالضريبة، كما أن اللجوء إلى الجهات القضائية لا يحق بعده الرجوع للطعن أمام تلك اللجان.
- بموجب قانون المالية لسنة 2016، منح المشرع الجزائري لمدير الضرائب للولاية أو مدير كبريات المؤسسات سلطة الرقابة على آراء لجان الطعن، حيث أصبح لهما صلاحية رفض تنفيذ آراء لجان الطعن إذا كانت مخالفة للقانون، و عليه أصبحت اللجان عديمة الفعالية، الأمر الذي يجعل المكلف بالضريبة يتفادى اللجوء إلى اللجان و يتجه مباشرة إلى القضاء الإداري.
- بموجب المادتين "26" و"27" من قانون المالية لسنة 2016، تم إسناد رئاسة اللجنتين الولائية و الجهوية إلى محافظ حسابات و خبير محاسبي، علما أن هاته اللجان تضم أعضاء ذوي مناصب عليا في الدولة مثل عضوية المدير الجهوي للضرائب ضمن اللجنة الجهوية للطعن النزاعي، أما عن تشكيلة اللجنة المركزية فهي إدارية بحتة، بالإضافة إلى تمثيل إدارة الضرائب بأكثر من عضو، و هو ما يجعل آراء اللجان في أغلب الحالات تكون هي آراء إدارة الضرائب.
- إن آراء لجان الطعن النزاعي لا ترقى لدرجة القرار الإداري، و يمكن تعليق تنفيذها من طرف إدارة الضرائب في حالة مخالفتها صراحة للنصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها.
- حسنا ما فعل المشرع الجزائري بموجب قانون المالية لسنة 2016 عندما ألغى بطريقة غير مباشرة حالة الطعن القضائي لإدارة الضرائب ضد آراء لجان الطعن الإدارية التي لا تتمتع بصفة التقاضي

و ليس لها شخصية معنوية و لا ذمة مالية مستقلة، حيث كان سابقا يمكن لمدير الضرائب رفع دعوى ضريبية ضد عديم الصفة، و هذا مخالف لأحكام المادة "13" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و هو ما تداركه المشرع بموجب المادة "26" من قانون المالية لسنة 2016، من خلال منح إمكانية رفض تنفيذ آراء هذه اللجان في حالة مخالفتها صراحة لأحكام القانون و التنظيم الساري المفعول.

- نلاحظ أن رئيس لجنة الطعن يبلغ المكلف المعني برأي اللجنة بقبول طلبه أحيانا بمجرد اختتام الجلسة، و بعد أيام يتلقى نفس المكلف تبليغ قرار مدير الضرائب برفض طلبه، بحجة أن رأي اللجنة مخالف للتشريع المعمول به، و هو ما نراه قصور في حق المكلف بالضريبة الذي تلقى تبليغين (02) مختلفين عن نفس الطعن، و بالتالي كان على المشرع تدارك هذا الأمر عن طريق فرض تبليغ نهائي واحد فقط، و بالتالي تبقى الفرضية المنطلق منها في بداية هذا البحث بخصوص لجان الطعن نسبية و غير مؤكدة بصفة مطلقة.
- إن تسديد المكلف لنسبة 30% من المبلغ المتنازع حوله من أجل الإستفادة من إرجاء الدفع إلى حين الفصل في النزاع الضريبي في مرحلته الإدارية وفق نص المادة "74" من قانون الإجراءات الجبائية يعد إجحافا في حقه، لاسيما إذا كانت المبالغ المتنازع حولها كبيرة، لأن هذا يؤثر سلبا على مركزه المالي.
- تتميز المرحلة الإدارية الأولية في منازعات الوعاء الضريبي بأنها غير حيادية و غير موضوعية، و هذا بالنظر لكون إدارة الضرائب تلعب دور الخصم لكونها الجهة مصدرة القرار محل الطعن، و حكما باعتبارها الجهة الإدارية التي تفصل في الشكاوى الضريبية.
- نرى أن المشرع الجزائري وفق في تحديد الاختصاص الإقليمي لهيئات القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى الضريبية المرفوعة ضد مصالح الإدارة الجبائية ذات الاختصاص المحلي، أما عن دعاوى المكلفين بالضريبة ضد مصالح مديرية كبريات المؤسسات، فيؤول الاختصاص الإقليمي للنظر فيها إلى المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة، باعتبارها المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة طبقا لأحكام المادة "804" ق.إ.م.إ، و هذا مهما كانت عناوين نشاطات المكلفين بالضريبة أو إقاماتهم عبر الوطن، و هو ما نراه إرهاق للمكلفين بالضريبة المعنيين بالدعاوى الضريبة من مختلف الولايات باستثناء العاصمة، الأمر الذي يتنافى كذلك مع فكرة تسهيل عمليات التقاضي و عصرنة العدالة، وتقريب جهاز القضاء من المتقاضين و تقريب الإدارة من المواطن بصفة عامة، لاسيما في ظل عدم وجود إمكانية التقاضي عن بعد في القضاء الإداري حاليا، و من جهة أخرى نرى أن هذه الحالة تشكل توزيع غير عادل للقضايا الجبائية بين المحاكم

الإدارية، حيث يلاحظ أن كل الدعاوى الضريبية لمكلفي مديرية كبريات المؤسسات عبر الوطن هي من اختصاص المحكمة الإدارية بالعاصمة تطبيقا لنص المادة "804" السالفة الذكر، لاسيما و أن هذه المحكمة شأنها شأن كل المحاكم الإدارية عبر الوطن من حيث الهيكلة، التشكيلة و النصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها، لاسيما القانون المتعلق بالمحاكم الإدارية.

- إن إجراء مراجعة التحقيق يعبر عن عدم تكافؤ التسوية القضائية للنزاع الضريبي القائم، حيث يعبر هذا الإجراء عن تغلغل سلطة الإدارة ضمن مجال اختصاص القضاء، و هذا بالنظر لكون أن هذه المهمة تسند لأحد أعوان الإدارة الضريبية نفسها التي أشرفت على فرض الضريبة و التي سبق لها البت في الشكوى الضريبية و هي طرف أساسي في النزاع.
- تعتبر الخبرة إجراء رئيسي و مهم في التحقيق في منازعات الوعاء الضريبي، و في أغلب الحالات يتوقف الفصل في النزاع على إجراء الخبرة.
- يلاحظ أن أغلب الخبراء المعنيون بالتحقيق هم خبراء محاسبين و ليس لهم دراية كافية في مجال التشريع الضريبي، علما أن هناك فرق واضح بين المحاسبة و الجباية، و هو ما قد يؤثر سلبا على مصالح المكلف بالضريبة.
- إن اعتماد القاضي الإداري على نتائج الخبرة في أغلب الحالات بالنظر لعدم تخصصه في مجال تقنيات المحاسبة و الجباية، يمكن أن يجعل القرار في يد الخبير و ليس القاضي الإداري، رغم أن هذا الأخير هو مصدر القرار، و عليه نشير إلى عدم تأكد الفرضية المحددة في بداية البحث التي مفادها أن إجرائي الخبرة و مراجعة التحقيق كافيين للفصل في منازعات الوعاء الضريبي.
- إن الإجراءات الخاصة بالفصل في الدعوى الضريبية هي طويلة و غير واضحة جدا للمكلف بالضريبة، و خير دليل هو أن هناك قرارات قضائية صادرة عن مجلس الدولة سنة 2019 مثلا متعلقة بدعاوى ضريبية مودعة قبل أكثر من ثلاث (03) سنوات، و هو ما قد يؤدي إلى توسيع الهوة بين المكلف بالضريبة و كل من إدارة الضرائب و القضاء الإداري.
- خضوع منازعات الوعاء الضريبي في بعض الحالات إلى قواعد إجرائية نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، و حالات أخرى تخضع إلى الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.
- بصدور حكم المحكمة الإدارية الفاصل في النزاع الضريبي يمكن لكل من المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية الطعن في الحكم بالطرق العادية أو غير العادية التي تضمنها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.
- بخصوص إجراء الصلح كبديل لحل المنازعات، أجازه المشرع من خلال قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في دعاوى القضاء الكامل فقط، و بالرجوع إلى التشريع الضريبي نجده لم يتطرق إلى

ذلك مما يعني تطبيق القواعد العامة (ق.إ.م.إ)، إلا أنه في الواقع لا يتم الصلح في المادة الجبائية بحجة أن الأمر يمس حقوق الخزينة العمومية، و هو ما تضمنته النصوص التطبيقية المشار إليها سابقا، و في هذا الصدد نرى أن هذا السبب يتعارض مع نتائج مختلف صيغ التسهيلات الممنوحة في مجال تسديد الديون الجبائية التي أقرتها قوانين المالية لسنوات 2013، 2015، 2016 و 2017، و التي يستفيد من خلالها المكلف بالضريبة المدين جبائيا من تخفيضات مهمة و حتى إعفاءات كلية في إطار المساعدة و ليس المنازعة، الأمر الذي نراه يمس حقوق الخزينة العمومية.

- يلاحظ أن التعديلات التي تطرأ باستمرار على أحكام القوانين الجبائية تمس فقط المسائل التقنية دون إعادة النظر في بعض المصطلحات القديمة، مثل مصطلح "الغرفة الإدارية" (المادة 91 من ق.إ.ج) بالرغم من التنصيب الكلي للمحاكم الإدارية عبر الوطن، و ذكر عبارة "قرار لجنة الطعن" (المادة 81 من ق.إ.ج)، في حين أن كل اللجان الإدارية للطعن تصدر آراء لا ترقى لدرجة القرار الإداري، و هو ما لوحظ كذلك في العديد من قرارات مجلس الدولة، و من جهة أخرى لوحظ أن المشرع لا يزال يشترط شهادة ميلاد رقم "12" مستخرجة من بلدية مكان الميلاد (المادة 183 ق.ض.م.ر.م)، في حين أن سجل الحالة المدنية تم رقمنته سابقا، و يمكن حاليا لأي مواطن استخراج هذه الوثيقة من أي بلدية عبر الوطن، و هناك العديد من المصطلحات بالقوانين الجبائية يتعين على المشرع إعادة النظر فيها.
- قلة تنظيم دورات تكوينية لمستخدمي الإدارة الجبائية في السنوات القليلة الأخيرة، لاسيما و أنها المرحلة الأكثر تعديلا في مجال التشريع الضريبي.
- تبين أن المكلف بالضريبة مقيد بالشروط الشكلية و الموضوعية المحددة قانونا، و ملزم بحصر مجموع الطلبات أثناء التظلم الأولي (الشكوى)، في حين يمكن لإدارة الضرائب تقديم طلبات جديدة حتى أثناء سير مجريات التحقيق في مضمون الشكوى الضريبية، و هو ما يشكل تغليب لسلطة الإدارة على المكلف بالضريبة و قصور في الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

على ضوء الملاحظات و النتائج السابقة نقدم الإقتراحات التالية:

- اقتراح منح سلطة البت في الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي لكل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب بالنسبة للملفات الجبائية المسيرة من قبلهما و الضرائب محل النزاع و المفروضة من قبل مصالحهما .
- يقترح إعادة النظر في نصوص قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمواعيد تقديم الشكاوى الضريبية، و ذلك بتوحيد المواعيد و تبسيط الإجراءات و الشروط المتعلقة بالشكوى، بتخصيص نموذج خاص لها يحدد عن طريق التنظيم، موحد على شكل استمارة تسلمها الإدارة أو تسحب إلكترونيا من الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، و هذا حفاظا على حقوق كل من المكلف بالضريبة و الخزينة العمومية.

- الحرص على تحسين إجراءات الفصل في الشكوى خلال المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي لأن ذلك يحسن صورة إدارة الضرائب، خاصة إذا تعلق الأمر بإصلاح أخطاء مادية وقعت فيها الإدارة الضريبية.
- إن المشرع الجزائري خطى خطوة لا يمكن إنكارها في مجال إيجاد ضمانات للمكلف بالضريبة في مجال منازعات الوعاء الضريبي و تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة، إلا أن اشتراط إجراء التظلم أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار دون سواها من شأنه أن يفرغ الإجراء من محتواه، لما يمكن أن يترتب على ذلك من نتائج سلبية، و عليه نرى أنه كان على المشرع أن يعتمد أسلوب التخيير بين رفع الشكوى أمام الجهة مصدرة القرار أو السلطة التي تعلوها أو أي هيئة مختصة أخرى، أو كاقتراح آخر، النص على جوازية التظلم الأولي (الشكوى الضريبية) بصفة عامة، و هذا بالنظر لما قد يترتب عن عدم احترام إجبارية الشكوى، لأنه في حالة تجاهلها أو نسيانها يحرم المكلف من الطعن أمام جهات القضاء الإداري و الإستفادة من ضماناته، حتى و إن كانت طلباته مشروعة.
- الحرص على التفعيل الأمثل لإجراء التخفيض التلقائي (Dégrèvement d'Office) الذي نصت عليه أحكام المادة "95" من قانون الإجراءات الجبائية، في كل الحالات التي يثبت فيها مسبقا خطأ الإدارة، و هذا لتفادي إرهاق المكلف بإجراءات مطولة للنزاع الضريبي.
- إعادة النظر في تشكيلة اللجان الإدارية للطعن بمنح عضوية لممثل عن المهن الحرة و الحرفيين التقليديين، علما أن هذه الفئات غير ممثلة في التشكيلة الحالية للجان الطعن النزاعي كما سبق لنا الإشارة إليه في نتائج البحث.
- مراجعة النصوص القانونية المتعلقة بتنظيم و سير لجان الطعن النزاعي، و ذلك بغية إقامة توازن و تكافؤ فرص كل من المكلفين بالضريبة و إدارة الضرائب، و إسناد رئاسة اللجان إلى قضاة من المحاكم الإدارية و مجلس الدولة مثل ما هو معمول به في ظل التشريع الفرنسي، علما أننا لاحظنا أنه من غير المعقول أن يترأس خبير محاسبي أو محافظ حسابات لجنة طعن تضم أعضاء يشغلون مناصب عليا، و هذا بهدف ضمان الإستقلالية و السير الحسن و الأداء الفعال لهذه اللجان، والالتزام بقواعد العدالة و المبادئ العامة للتقاضي، كما نقترح ضم أساتذة أكفاء في التخصص إلى تشكيلة هذه اللجان باعتبارهم محايدين، و كل هذا من أجل تعزيز الثقة بين المكلف و الإدارة الضريبية.
- بما أن الإدارة أصبحت في كل الحالات مدعى عليه أمام المحكمة الإدارية، و بالنظر للكم الهائل من القضايا الضريبية المطروحة أمام القضاء الإداري، و نظرا للدور الفعال الذي تلعبه لجان الطعن النزاعي، نقترح أن تكون هذه المرحلة من الطعن إجبارية، و إعطاء الصفة الإلزامية الكاملة للآراء الصادرة عن هذه اللجان، و منح هذه الأخيرة صفة التقاضي من أجل تعزيز استقلاليتها

و تمكينها من إقامة التوازن بين طرفي النزاع الضريبي و تخفيف العبء على جهات القضاء الإداري.

- في انتظار تعميم إمكانية التقاضي عن بعد، نرى أنه من الأجدر أن يخضع المشرع الدعاوى الضريبية للمكلفين التابعين لتسيير مديرية كبريات المؤسسات للإختصاص الإقليمي لمحكمة مكان مزاولة النشاط كاستثناء على مضمون المادة"804 فقرة 01" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي نصت على أن الاختصاص في المادة الضريبية يؤول إلى محكمة اختصاص مكان فرض الضريبة.
- إعادة النظر في سير إجراءات الخصومة في منازعات الوعاء الضريبي لتكون أكثر وضوحا ويفصل فيها القضاء الإداري في أقل مدة ممكنة، و هذا لا يتأتى إلا ببرمجة تكوين قضاة متخصصين في تقنيات المحاسبة و الإخضاع الضريبي، مع إجراء تربصات ميدانية لدى كل مصالح الإدارة الجبائية المكلفة بتسيير المنازعات الضريبية، و الحضور المتكرر لجلسات لجان الطعن النزاعي خلال تكوينهم القاعدي أو حتى بعد تنصيبهم على مستوى المحاكم الإدارية بهدف مسايرة التطور السريع للتشريع الضريبي و الإلمام بكل التشريعات المحدثة، و هذا لتولي القضاء بنفسه هذا الإجراء تفاديا لكل خرق للإجراءات التشريعية و التنظيمية المعمول بها في المجال الجبائي.
- تعيين "مستشار جبائي" بدل عون من إدارة الضرائب التي فرضت الضريبة محل النزاع، لتولي مهمة مراجعة التحقيق، بحكم أن المستشار الجبائي له خبرة جد كافية في المجال الجبائي، و مستقل عن الإدارة الجبائية، لاسيما و أنه للحصول على اعتماد ممارسة هذه المهنة يتطلب خبرة أكثر من عشرين(20) سنة كموظف بإدارة الضرائب، مع شغل منصب من المناصب العليا بالإدارة الجبائية لمدة تزيد عن خمس (05) سنوات.
- الحرص على توحيد الإجتهاد القضائي حول مختلف قضايا منازعات الوعاء الضريبي و نشرها بطريقة أين يمكن الإطلاع عليها والاستناد إليها من طرف كل القضاة والمكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية و الباحثين في هذا المجال.
- إعادة النظر في الإجراءات القضائية المطولة في فصل منازعات الوعاء الضريبي، و النص على تأجيل تنفيذ الضرائب و الرسوم المستحقة إلى غاية صدور الحكم النهائي الفاصل في النزاع الضريبي.
- اقتراح تشريع ضريبي واحد شامل و جامع لكل الأحكام المتعلقة بالمنازعات الضريبية بصفة عامة، و هذا لجمع شتات هذه الأحكام و تفادي أسلوب الإحالة بين النصوص القانونية، و إعادة

النظر في هذا الصدد في مشروع قانون الجبائة المحلية الذي تضمن هو الآخر بالفرع الثالث من الفصل الثاني منه مقترح لأحكام متعلقة بالمنازعات الضريبية.

- مضاعفة جهود الإدارة الجبائية في مجال إعلام الجمهور الجبائي الواسع بكل الإجراءات الجبائية المستحدثة و المعدلة، من خلال تنظيم ملتقيات و أيام دراسية و إعلامية، و و وضع منشورات تساهم في تنمية الوعي الجبائي و تعزيز ميدان المواطنة الجبائية، و في المقابل الإستماع إلى استفسارات المكلفين بالضريبة و اقتراحاتهم، و عقد لقاءات متكررة مع ممثلي المكلفين بالضريبة، و التنسيق مع المؤسسات الجامعية لتثمين مختلف الأعمال العلمية في مجال الجباية بصفة عامة و المنازعة الضريبية بصفة خاصة للاستفادة من اقتراحات الأساتذة و الباحثين في مجال التشريع الضريبي.
- الإهتمام أكثر بتكوين موظفي قطاع الضرائب و إعلامهم و توضيح لهم كل المستجدات التشريعية في المجال الجبائي، و توحيد طريقة العمل داخل الإدارة الجبائية.
- وضع كل النصوص القانونية و التطبيقية الجبائية المعمول بها دون استثناء في متناول الجميع، وهذا من خلال الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب الذي يتضمن حاليا البعض منها فقط، و هو ما نلاحظه في ظل النظام الجبائي الفرنسي و غيره.

أخيرا يمكن القول أن سير منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر هو في تطور مستمر على العموم، فالمشرع يحاول دوما خلق المزيد من الضمانات للمكلفين بالضريبة، الأمر الذي يحسن العلاقة بين هذا الأخير و إدارة الضرائب من خلال مد جسور الحوار و التواصل بينهما، و خلق توازن بين طرفي العلاقة في منازعات الوعاء الضريبي، و سيسفر على أداء أحسن في حالة عصرنة هياكل الإدارة الجبائية و رقمنة القطاع و إعطاء الاهتمام للنتائج و الملاحظات و الاقتراحات التي أشرنا إليها أعلاه إضافة إلى مختلف اقتراحات الأساتذة و الباحثين في هذا المجال، و بذكر هذه الاقتراحات أرجو أن يدرس "تنفيذ الأحكام القضائية في المادة الضريبية" كموضوع أطروحة أو مذكرة بحث مستقل لإبراز الضمانات القانونية لتنفيذ هذه الأحكام الفاصلة في منازعات الوعاء الضريبي في ظل التشريع الجزائري.

المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجـع:

❖ باللغة العربية:

أولاً- النصوص القانونية.

أ- الدستور:

01- المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 26 رجب 1417 الموافق لـ 07 ديسمبر 1996، يتعلق بإصدار نص الدستور لسنة 1996، ج.ر، العدد76، الصادرة في: 08 ديسمبر1996، المعدل بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 27 محرم 1423 الموافق لـ 10 أبريل 2002، ج.ر، العدد25، الصادرة في 14 أبريل 2002، والقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر2008، ج.ر، العدد63، الصادرة في: 16نوفمبر2008، والقانون 16-01 المؤرخ في 26 جمادى الأول 1437 الموافق لـ 06 مارس 2016، ج.ر، العدد14، الصادرة في: 07 مارس 2016.

ب- القوانين العضوية:

01- القانون العضوي رقم 98-01، المؤرخ في30ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، تنظيمه و عمله.(الجريدة الرسمية عدد: 1998/037 الصادرة بتاريخ: 01 جوان 1998).

02- القانون العضوي رقم 11-13 المؤرخ في 26 جويلية 2011 المعدل و المتمم للقانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله.

03- القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة 1439 الموافق لـ 02 سبتمبر2018، يتعلق بقوانين المالية، ج.ر، العدد53، الصادرة في: 02 سبتمبر2018.

ج- القوانين:

01- القانون رقم 63-278 المؤرخ في 26 جويلية 1963، يحدد قائمة الأعياد الوطنية، المعدل و المتمم، ج.ر، العدد: 53، الصادرة بتاريخ: 02 أوت 1963.

02- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 08 شوال 1404 الموافق لـ 07 يوليو 1984، المتعلق بقوانين المالية، ج.ر، العدد28، الصادرة في: 09 يوليو 1984.

03- القانون رقم 90-11 المؤرخ في 26 رمضان 1410 الموافق لـ 21 أبريل 1990، يتعلق بعلاقات العمل المعدل والمتمم، ج.ر، العدد17، الصادرة في: 25 أبريل 1990.

04- القانون رقم 90-36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية 1411 الموافق لـ 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر، العدد57، الصادرة في: 31 ديسمبر1990.

05- القانون رقم 91-10 المؤرخ في: 27 أفريل 1991 المتعلق بالأملاك الوقفية، ج.ر، العدد: 021، الصادرة بتاريخ: 08ماي1991.

06- القانون رقم 91-25 المؤرخ في 11 جمادى الثانية 1412 الموافق لـ 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج.ر، العدد65، الصادرة في: 18 ديسمبر 1991.
07- القانون 93-18، المؤرخ في: 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج.ر،العدد: 88، الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 1993.
08- القانون رقم 97-02 المؤرخ في 02 رمضان 1418 الموافق لـ 31 ديسمبر 1997، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج.ر، العدد89، الصادرة في: 31 ديسمبر 1997.
09- القانون رقم: 98-02، المؤرخ في: 30 ماي 1998، المتعلق بالمحاكم الإدارية، (ج.ر،العدد: 037، الصادرة بتاريخ: 01 جوان 1998.
10- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر، العدد79، الصادرة في: 23 ديسمبر 2001، و صدر بموجب المادة "40" منه قانون الإجراءات الجبائية.
11- القانون رقم 02-11 المؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق لـ 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر، العدد86، الصادرة في: 25 ديسمبر 2002.
12- القانون رقم 05-16 المؤرخ في 29 ذي القعدة 1426 الموافق لـ 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج.ر، العدد85، الصادرة في: 31 ديسمبر 2005.
13- القانون رقم 06-01 المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق لـ 20 فبراير 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم، ج.ر، العدد14، الصادرة في: 08 مارس 2006 (متمم بالأمر 10-05 المؤرخ في26 أوت 2010 ج.ر عدد: 49، الصادرة بتاريخ: 29 أوت 2010، و المعدل و المتمم بالقانون 11-15 المؤرخ في: 02 أوت 2011، ج.ر عدد: 44، الصادرة بتاريخ: 10 أوت 2011).
14- القانون رقم 06-03 المؤرخ في: 20 فيفري 2006، المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي، ج.ر، العدد: 014، الصادرة بتاريخ: 08 مارس 2006.
15- القانون رقم 06-24 المؤرخ في 06 ذي الحجة 1427 الموافق لـ 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر، العدد85، الصادرة في: 27 ديسمبر 2006.
16- القانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 الموافق لـ 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر، العدد82، الصادرة في: 30 ديسمبر 2007.
17- القانون 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج.ر، العدد: 042، الصادرة بتاريخ: 27جويلية 2008.
18- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18صفر 1429 الموافق لـ 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، ج.ر، العدد21، الصادرة في: 22 أبريل 2008.

19- القانون رقم 08-21 المؤرخ في 02 محرم 1430 الموافق لـ 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر، العدد74، الصادرة في: 31 ديسمبر 2008.

20- القانون رقم 09-09 المؤرخ في 13 محرم 1431 الموافق لـ 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر، العدد78، الصادرة في: 31 ديسمبر 2009.

21- القانون رقم 10-13 المؤرخ في 2 محرم 1432 الموافق لـ 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر، العدد80، الصادرة في: 30 ديسمبر 2010.

22- القانون رقم 11-16 المؤرخ في 03 صفر 1433 الموافق لـ 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر، العدد 72، الصادرة في: 29 ديسمبر 2011.

23- القانون رقم 12-12 المؤرخ في 12 صفر 1434 الموافق لـ 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر، العدد 72، الصادرة في: 30 ديسمبر 2012.

24- القانون رقم: 13-08 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر، العدد 68، الصادرة في: 31 ديسمبر 2013.

25- القانون رقم 14-10 المؤرخ في 08 ربيع الأول 1436 الموافق لـ 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر، العدد78، الصادرة في: 31 ديسمبر 2014.

26- القانون 15-03 المؤرخ في: 01 فيفري 2015، المتعلق بعصرنة العدالة، ج.ر، العدد: 06، الصادرة بتاريخ: .10 فيفري 2015.

27- القانون 15-04 المؤرخ في: 01 فيفري 2015، الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الإلكترونيين، ج.ر،العدد: 06، الصادرة بتاريخ: .10 فيفري 2015.

28- القانون رقم 15-08 المؤرخ في 18 ربيع الأول 1437 الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر، العدد72، الصادرة في: 31 ديسمبر 2015.

29- القانون رقم: 16-09 المؤرخ في: 03 أوت 2016، المتعلق بترقية الإستثمار، ج.ر، العدد: 046، الصادرة بتاريخ: 03 أوت 2016.

30- القانون رقم 16-14 المؤرخ في 29 ربيع الأول 1438 الموافق لـ 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر، العدد77، الصادرة في: 29 ديسمبر 2016.

31- القانون 17-03 المؤرخ في 10 جانفي 2017 المعدل و المتمم للأمر رقم 70-20 المؤرخ في: 19 فيفري 1970 المتعلق بالحالة المدنية، ج.ر، العدد: 02، الصادرة بتاريخ: 11 جانفي 2017.

32- القانون رقم 17-11 المؤرخ في 08 ربيع الثاني 1439 الموافق لـ 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج.ر، العدد76، الصادرة في: 28 ديسمبر 2017.

33- القانون رقم 18-18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني 1440 الموافق لـ 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر، العدد79، الصادرة في: 30 ديسمبر 2018.

د- الأوامـر:

01- الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر1386 الموافق لـ 08 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، ج.ر، العدد48، الصادرة في: 10يونيو 1966.

02- الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 11 شوال 1388 الموافق لـ 30 ديسمبر 1968، المتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج.ر، العدد106، الصادرة في: 31 ديسمبر 1968.

03- الأمر رقم 71-57 المؤرخ في: 05 أوت 1971 المتعلق بالمساعدة القضائية (ج.ر عدد: 67، الصادرة بتاريخ: 17 أوت 1971)، المعدل و المتمم بالقانون 01-06 المؤرخ في: 22 ماي 2001 (ج.ر عدد: 29، الصادرة بتاريخ: 23 ماي 2001)، المعدل و المتمم بالقانون 09-02 المؤرخ في:25 فيفري 2009، (ج.ر،العدد: 15 الصادرة بتاريخ: 08 سبتمبر 2009).

04- الأمر 71-81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تحديد شروط ممارسة المهنة الخاصة بالمستشار الجبائي و من يماثله، المعدل و المتمم بالمادة "155" من الأمر 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 المتضمن قانون المالية لسنة 1996، و المتمم بالمادة "54" من القانون 09-09 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.

05- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، ج.ر، العدد78، الصادرة في: 30 سبتمبر 1975.

06- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في20 رمضان 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، ج.ر، العدد101، الصادرة في: 19 ديسمبر 1975.

07- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج.ر، العدد102، الصادرة في: 22 ديسمبر1976.

08- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، ج.ر، العدد103، الصادرة في: 26 ديسمبر1976.

09- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج.ر، العدد39، الصادرة في: 15 ماي1977.

10- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، ج.ر، العدد70، الصادرة في: 02 أكتوبر 1977.

11- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج.ر، العدد81، الصادرة في: 18 ديسمبر1977.
12- الأمر رقم 95-24 المؤرخ في 08 شعبان 1416 الموافق لـ 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج.ر، العدد82، الصادرة في: 30 ديسمبر 1995.
13- الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 18 جمادى الثانية 1426 الموافق لـ 15 يوليو 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج.ر، العدد52، الصادرة في: 26 يوليو 2005.
14- الأمر 07-03 المؤرخ في: 24جويلية 2007 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007، ج.ر، العدد: 047، الصادرة بتاريخ: 25 جويلية 2007.
15- الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 29 رجب 1430 الموافق لـ 22 يوليو 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج.ر، العدد44، الصادرة في: 26 يوليو 2009.
16- الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 28 شوال 1436 الموافق لـ 23 يوليو 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج.ر، العدد40، الصادرة في: 23 يوليو 2015.

هـ- المراسيم التنفيذية:

01- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 08 شعبان 1411 الموافق لـ 23 فبراير 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج.ر، العدد09، الصادرة في:27 فبراير 1991.
02- المرسوم التنفيذي رقم: 98-228 المؤرخفي: 13 جويلية 1998، المنشئ لمديرية الأبحاث و المراجعات، المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في: 15 فيفري 1995، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 1998/51، الصادرة بتاريخ: 15 جويلية 1998).
03- المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في: 28 سبتمبر 2002،(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد:2002/064، الصادرة بتاريخ: 29 سبتمبر 2002)، المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم: 91-60 المؤرخ في: 23 فيفري 1991، الذييحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، المعدل و المتمم.
04- المرسوم التنفيذي رقم: 05-468 المؤرخ في: 10 ديسمبر 2005، المحدد لشروط تحرير الفاتورة و سند التحويل و وصل التسليم و الفاتورة الإجمالية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2005/080).
05- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر، العدد59، الصادرة في 24 سبتمبر 2006.

06- المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في: 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2007/75، الصادرة بتاريخ: 02 ديسمبر 2007).

07- المرسوم التنفيذي رقم 09-78 المؤرخ في: 11 فيفري 2009، يحدد أتعاب المحضر القضائي، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 11، الصادرة بتاريخ: 15 فيفري 2009).

08- المرسوم التنفيذي رقم 09-428، المؤرخ في: 30 ديسمبر 2009، المتضمن تحديد الأحكام الخاصة باكتتاب دفتر الشروط من طرف الحرفيين التقليديين، و كذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا، المعفيين من الضريبة الجزافية الوحيدة، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 2009/077، الصادرة بتاريخ: 30ديسمبر 2009).

09- المرسوم التنفيذي رقم 11-375 المؤرخ في 12 جانفي 2011، الذي يحدد شروط و كيفيات دفع أتعاب المحامي المعين في المساعدة القضائية. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 61، الصادرة بتاريخ: 13 نوفمبر 2011).

10- المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 المتعلق بالمحرر الجبائي، (الجريدة الرسمية، عدد 2012/50 الصادرة بتاريخ: 12سبتمبر 2012).

11- المرسوم التنفيذي رقم 14-76 المؤرخ في: 17 فيفري2014، المتعلق بشروط و كيفيات تطبيق تخفيض مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين و الممارسين لأنشطة في ولايات إليزي، تيندوف، أدرار و تامنغاست، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 2014/11، الصادرة بتاريخ: 06 فيفري 2014).

12- المرسوم التنفيذي رقم 17-146 المؤرخ في 23 رجب 1438 الموافق لـ 20 أبريل 2017، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر، العدد26، الصادرة في:23 أبريل 2017.

13- المرسوم التنفيذي رقم 18-185 المؤرخ في: 10 يوليو 2018 الذي يحدد قيمة دمغة المحاماة و كيفيات تحصيلها. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: 042، الصادرة بتاريخ: 15 يوليو 2018).

و- القرارات الوزارية:

01- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 24 ماي 1994، يتضمن تصنيف البلديات حسب المناطق و المناطق الفرعية لتحديد القيمة الإيجارية الجبائية في مجال الرسم العقاري المطبق على الملكيات

المبنية و غير المبنية و تقييم الأملاك العقارية في حالة وجود نقص في التصريح، ج.ر،العدد: 070، الصادرة بتاريخ: 30أكتوبر 1994.

02- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق لـ 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر، العدد20، الصادرة في: 29 مارس 2009 .

03- القرار المؤرخ في: 14 جويلية 1999، المتضمن إحداث مفتشيات التسجيل و الطابع و البطاقية و المواريث، ج.ر، العدد: 54 ، الصادرة بتاريخ: 01 ربيع الثاني 1420هـ.

04- القرار الوزاري المؤرخ في 07 جمادى الأولى 1428 الموافق لـ 24 مايو 2007، يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب، ج.ر، العدد: 44، الصادرة في: 08 يوليو 2007.

05- القرار مؤرخ في 24 رمضان 1434 الموافق لـ 01 غشت 2013، يحدد الإختصاص الإقليمي لمراكز الضرائب، ج.ر، العدد:04، الصادرة في: 26 يناير 2014.

06- القرار المؤرخ في: 24 ديسمبر 2017، المتضمن الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، ج.ر، العدد: 077، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2017.

ز- التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب:

01- التعليمة العامة رقم:011، المؤرخة في: 02 ماي 1997، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات،الجزائر، 1997.

02- التعليمة العامة رقم: 04، المؤرخةفي: 06 جوان 2012، بخصوص آجال التحقيق في الشكاوى الضريبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات،الجزائر، 2012.

03- التعليمة العامة رقم:0217، المؤرخة في:02 أفريل2013، المتعلقة كيفيات تطبيق التخفيض المشروط للزيادات و الغرامات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات،الجزائر، 2013.

04- التعليمة العامة رقم:0656، المؤرخة في:17 ديسمبر 2013، المتعلقة بالتخفيض المشروط للزيادات والغرامات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات،الجزائر، 2013.

05- التعليمة رقم : 0321، المؤرخة في 17 أفريل 2016، المتعلقة بكيفيات تطبيق معدلات الرسم على النشاط المهني، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية التشريع و التنظيم الجبائيين، الجزائر، 2016.

06- التعليمة رقم: 01، المؤرخة في 13 جويلية 2016، المتعلقة بكيفيات تطبيق أحكام المادة "51" من قانون المالية لسنة 2015، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات،الجزائر، 2015.

07- التعليمة رقم:0905، المؤرخة في 27 نوفمبر 2016، المتعلقة بدخول حيز التنفيذ وبداية تطبيق الاتفاقيات الجبائية لتجنب الازدواج الضريبي بين الجزائر وروسيا، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات،الجزائر،2016.

08- التعليمة رقم: 0659، الصادرة بتاريخ: 19 جويلية 2018، المتعلقة بتطبيق المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة على الخدمات المتصلة بالنشاطات السياحية و الفندقية و الحمامات المعدنية، و الإطعام السياحي المصنف و الأسفار و تأجير السيارات، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية التشريع و التنظيم الجبائيين، الجزائر، 2018.

ح- المناشير الصادرة عن المديرية العامة للضرائب:

01- المنشور رقم: 078، المؤرخ في:26 مارس 1994، المتعلق بتنظيم مفتشيات الضرائب، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 1994.

02- المنشور رقم:097، المؤرخ في: 23 أفريل 1994، المتعلق بمتابعة شهادات التخفيض أو الإلغاء، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 1994.

03- المنشور رقم: 01، المؤرخ في: 02 جانفي 2017 حول موضوع المنازعات-تدابير متعلقة بلجان الطعن-، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، الجزائر، 2017.

04- المنشور رقم: 2017/012، المؤرخ في: 23 جانفي 2017، المتضمن تدابير جبائية متعلقة بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية و التحصيل، الجزائر، 2017.

05- المنشور رقم: 0138، المؤرخ في: 05 فيفري 2017، المتضمن إجراءات الإستفادة من التأجيل القانوني للدفع، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية و التحصيل، الجزائر، 2017.

06- المنشور رقم:0347، المؤرخ في: 03 مارس 2017 المتعلق بإجراءات سير عملية استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات،الجزائر،2017،(غير منشور).

07- المنشور رقم:01، المؤرخ في: 08 فيفري 2018، المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي لفائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية التشريع و التنظيم الجبائيين، الجزائر، 2018.

ط- المذكرات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب:

01- المذكرة رقم:0191، المؤرخة في: 24 أفريل 2000، المتعلقة بالشكاوى النزاعية الخاضعة لصلاحيات الإدارة المركزية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، الجزائر، 2000، (غير منشورة).

02- المذكرة رقم:0859، المؤرخة في: 15 نوفمبر 2006،خصوصية الطعن أمام اللجنة المركزية للطعون النزاعية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات،الجزائر، 2006، (غير منشورة).

03- المذكرة رقم: 079، المؤرخة في: 30 جانفي 2017، بخصوص إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات التي تعيش حالة مالية صعبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية و التحصيل، الجزائر، 2017، (غير منشورة).

04- المذكرة رقم: 0539، المؤرخة في: 17 أكتوبر 2017 بخصوص دعم المصالح الجبائية في معالجة المنازعات –التعديلات الضريبية (التقويمات الجبائية) المشوبة ببعض العيوب الإجرائية"، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات،الجزائر، 2017، (غير منشورة).

ثانياً- المؤلفات والكتـب:

أ. المؤلفات و الكتب المتخصصة:

01- أحمد بديع لميح، التشريع الضريبي: الضرائب على الدخل، تأصيل في ضوء الفقه و أحكام النقض، الإسكندرية،1987.

02- أحمد جمال الدين، القانون الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008.

03- أحمد فنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018.

04- أحمد لعور، نبيل صقر، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار الغرب للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، وهران، الجزائر، 2002.

05- التوفيق شبشوب، الصلح في المخالفات الجبائية الجزائية، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، تونس، 2002.

06- العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

07- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الطبعة الأولى، الجزائر، 2005.

08- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 2008.

09- أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس و الفحص الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1997.

10- برحماني محفوظ، الضريبة العقارية (دراسة في القانون الجزائري و التشريعات المقارنة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2009.

11- برحماني محفوظ، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2018.

12- بن عمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

13- جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهاد القضائي الجزائري، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2014.

14- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعة الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، دون طبعة، الجزائر، 1994.

15- حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2017.

16- حنيش علي، مدخل إلى القانون الجبائي الجزائري، مطبوعات الجميلة، الجزائر، 2014.

17- خليل الفندري، النزاعات الجبائية الإدارية أمام الجهات القضائية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، الطبعة الأولى، تونس، 2016.

18- خضر الشوكي، منازعات الوعاء الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، الطبعة الأولى، لبنان، 2013.

19- رابح رتيب، الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998.

20- رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظري والتطبيقي، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.

21- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

22- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، (جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين)، الجزء الأول، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005.

23- رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الإتفاقيات الدولية –دراسة مقارنة –، دار النهضة العربية للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 2006.

24- سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للمكلف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004.

25- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، الأردن، 2007.

26- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012.

27- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي، دار الراية للنشر، الأردن، 2002.

28- عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل لسنة 2005، دار النهضة العربية، مصر، 2007.

29- عبد العزيز عبد الكريم، كمال الدين صدقي، لجان التقدير و التقاضي في الضرائب، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، مصر.

30- فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2008.

31- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2010.

32- فنيدس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الطبعة الأولى، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2014.

33- قبس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان–الأردن، 2005.

34- كمال العياري، إجراءات التقاضي و التنفيذ في المادة الجبائية تشريعا و قضاء و فقها، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2007.

35- كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011.

36- مجدي الشامي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي و الإداري في القوانين المصرية و الفرنسية، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2016.

37- محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبة في التشريع المصري المقارن، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.

38- محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل –الموسوعة الضريبية–، المجلد الثالث عشر، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2005.

39- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، المجلد الثالث، الإسكندرية، 1994.

40- محمد زكريا، المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، بدون سنة نشر.
41- محمد عباس محرزي، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2004.
42- محمد عباس محرزي، مدخل إلى الجباية و الضرائب، دار إتسايس للنشر، الجزائر، 2010.
43- محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2010.
44- محيى محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، الطبعة الأولى،2000.
45- مروان الدزيري، التكلفة الجبائية لإنشاء و تسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر، 2011.
46- مصطفى رشيد حيحة، التشريع الضريبي و المالي طبقا لآخر التعديلات (حتى عام 1997/1996)، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1999.
47- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان لمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
48- نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل و أثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008.
49- يحي مبحوت، قانون الإجراءات الجبائية (أمثلة تطبيقية)، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2007.

ب.المؤلفات و الكتب العامة:

01- أبو اليزيد سيد، المواعيد القانونية، دار الكتب القانونية، القاهرة، مصر، 2005.
02- أحمد محمد شوقي، الأحكام الإجرائية للدعوى الإدارية، (بدون دار نشر)، مصر، 1988.
03- أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
04- أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ترجمة فائز أنجق و بيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
05- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دراسة تحليلية نقدية، الطبعة الثانية، دار الأمل للطباعة و النشر و التوزيع، تيزي وزو، الجزائر، 2018.
06- التحيوي محمود السيد، إجراءات رفع الدعوى القضائية –الأصل و الإستثناء–، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.

07- الجرف طعيمة، رقابة القضاء لأعمال الإدارة العامة، قضاء الإلغاء، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1984.
08- الحديدي علي الشحات، الخبرة في المسائل المدنية و التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993.
09- الطماوي محمد سليمان، القضاء الإداري- قضاء الإلغاء -الكتاب الأول، الطبعة السادسة، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1986.
10- الغوثي بن ملحة، القانون القضائي الجزائري، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2000.
11- المحاميد موفق سمور علي، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، الدار العلمية الدولية و مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان، الأردن، دون سنة نشر.
12- أمينة جبران البخاري، القضاء الإداري-دعوى القضاء الشامل-، المنشورات الجامعية المغربية بالدار البيضاء، المغرب، 1994.
13- أمينة مصطفى النمر، قانون المرافعات، المكتبة القانونية، الإسكندرية، 1992.
14- بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2007.
15- بعلي محمد الصغير، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2010.
16- بن صاري ياسين، التسريح التأديبي في تشريع العمل الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
17- بن صاولة شفيقة، الصلح في المادة الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008.
18- بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
19- بوزيان سعاد، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، دار الهدى للطباعة و النشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2015.
20- بوضرسة عبد الوهاب، الشروط العامة و الخاصة لقبول الدعوى بين النظري والتطبيق، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005.
21- بوضياف عادل، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، كليك للنشر، الجزائر، 2012.
22- بوعمران عادل، النظرية العامة للقرارات والعقود الإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2011.

23- حدادي رشيدة، الطلبات العارضة و الدعاوى الفرعية في قانون الإجراءات المدنية الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2006.
24- حسين مصطفى حسين، القضاء الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 1987.
25- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعة الضرائب المباشرة في الجزائر، مطبعة دحلب، دون طبعة، الجزائر، 1999.
26- حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، دراسة مقارنة، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
27- حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح قانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
28- حمدي باشا عمر، مبادئ الاجتهاد القضائي في مادة الإجراءات المدنية، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2004.
29- حيدر وهاب عبود العنزي، التسوية الصلحية في قانون الضريبة على الدخل، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2016.
30- خرفي هاشمي، الوظيفة العمومية على ضوء التشريعات الجزائرية و بعض التجارب الأجنبية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010.
31- دلاندة يوسف، طرق الطعن العادية و غير العادية في الأحكام و القرارات الصادرة عن القضاء العادي و القضاء الإداري وفق أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2009.
32- دلاندة يوسف ، قانون المساعدة القضائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010.
33- دلاندة يوسف، قانون الإجراءات المدنية و الإدارية – مذيل بأحدث مبادئ و اجتهادات المحكمة العليا و مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر.
34- ديراني إميل أنطوان، الخبرة القضائية، المنشورات الحقوقية، حلب، 1994.
35- راغب وجدي، مبادئ الخصومة المدنية، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 1987.
36- رضا متولي مهدان، الضرورة العملية للإثبات بصور المحررات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
37- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 1994.

38- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1995.
39- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية–تنظيم و اختصاص القضاء الإداري– ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
40- رمضان محمد البطيخ، الإتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطةالتقديرية و موقف مجلس الدولة المصري منها، دار النهضة، مصر، 1996.
41- زهران همام محمد محمود، الوجيز في إثبات المواد المدنية و التجارية، الدار الجامعية، مصر، 2013.
42- سامي جمال الدين، الدعاوى الإدارية و الإجراءات أمام القضاء الإداري، الكتاب الأول، دعاوى الإلغاء، منشاة المعارف، الإسكندرية، 1991.
43- سمير صادق، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 1969.
44- شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005.
45- شمس الدين عبد الأمير، الضرائب . أسسها العلمية و تطبيقاتها العملية ، الطبعة الثانية، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر، بيروت، 1987.
46- شويحة زينب، الإجراءات المدنية في ظل القانون (08–09)، الجزء الأول، دار أسامة للطباعة والنشر و التوزيع، ط1، الجزائر، 2009.
47- شويحة زينب، الإجراءات المدنية في ظل القانون (08–09)، الجزء الأول، دار أسامة للطباعة والنشر و التوزيع، ط1، الجزائر، 2009.
48- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية، نظرية الاختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
49- صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة و المخطط الوطني للمحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.
50- طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
51- عاطف محمود البنا، الوسيط في القضاء الإداري، الطبعة الثانية، القاهرة، 1988.
52- عبد العزيز سعد، طرق و إجراءات الطعن في الأحكام و القرارات القضائية، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2008.
53- عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة)، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

54- عدو عبد القادر، المنازعات الإدارية –التحقيق في المنازعة الإدارية–، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2012.

55- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2013.

56- عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، دون طبعة، تيزي وزو،الجزائر، 1999.

57- عمور سلامي، الوجيز في قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

58- عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، نظرية الدعوى الإدارية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

59- عوابدي عمار، قضاء التفسير في القانون الإداري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2006.

60- عوادي مصطفى و زين يوسف، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.

61- فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد (قانون: 08-09)، منشورات أمين، الجزائر، 2009.

62- قوادري الأخضر، الوجيز الكافي في إجراءات التقاضي – في الأحكام العامة للطرق البديلة في حل النزاعات– الصلح و الوساطة القضائية)، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013.

63- لحسين بن الشيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعة الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الطبعة السادسة، الجزائر، 2009.

64- لحسين بن الشيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2011.

65- ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، منشورات دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1985.

66- محمد ابراهيم خيري الوكيل، التظلم الإداري في ضوء آراء الفقه وآراء القضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012.

67- محمد ابراهيم خيري الوكيل، التظلم الإداري و مسلك الإدارة الإيجابي في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء، دار الفكر العربي، الإسكندرية، 2008.

68- محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005.

69- محمد الصغير بعلي، المحاكم الإدارية (الغرف الإدارية)، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.

70- محمد حسين عبد العال، فكرة السبب في القرار الإداري و دعوى الإلغاء، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1971.
71- مصطفى أبو زيد فهمي، ماجد راغب الحلو، الدعاوى الإدارية، الدار الجامعة الجديدة، مصر، 2008.
72- مصطفى كمال وصفي، أصول إجراءات القضاء الإداري، مطبعة الأمانة، الطبعة الثانية، القاهرة، 1978.
73- مسعود زبدة، الإقتناع الشخصي للقاضي، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989.
74- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية، (الهيئات و الإجراءات أمامها)، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2007.
75- نبيل إسماعيل، تسبيب الأحكام القضائية في قانون المرافعات المدنية و التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001.
76- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2009.
77- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2007.

ثالثاً- الأطروحات والمذكرات:

أ- أطروحات الدكتوراه:

01- أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2016/2015.
02- الحديدي علي الشحات، دور الخبير الفني في الخصومة، دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في قانون المرافعات، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 1989.
03- العربي وردية، انقضاء الدعوى الإدارية بغير الفصل في الموضوع، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017/2016.
04- أمال يعيش تمام، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص قانون عام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2012.

05- آيت دحمان سيد علي، جباية المؤسسات الأجنبية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص قانون عام، فرع قانون المؤسسات، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجزائر 1، يوسف بن خدة، 2017/2016.

06- بغني الشريف، الضريبة العقارية في التشريع الجزائري، رسم التسجيل نموذجا، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في الحقوق، تخصص المالية العامة و التشريع الضريبي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة البليدة 2 لونيسي علي، البليدة، الجزائر، 2019/2018.

07- بن عمور عائشة، الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية – دراسة مقارنة –، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص القانون الخاص، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017/2016.

08- بن غماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2018/2017

09- بوجادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، الجزائر، 2011.

10- ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي –دراسة مقارنة–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، فرع القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيذر بسكرة، الجزائر، 2015/2014.

11- صادوق مهدي، التسوية الودية لمنازاعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2019/2018.

12- غزلان سليمة، علاقة الإدارة بالمواطن في القانون الجزائري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2010/2009.

13- كامل سمية، تسبيب القرارات الإدارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص علوم قانونية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018.

14- كمون حسين، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم ، تخصص القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2018.

15- كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه فيالحقوق، قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر –بن يوسف بن خدة– الجزائر، 2010/2009.

16- لعلاوي محمد، دراسة تحليلية لتأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014.

17- مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، فرع الإدارة و المالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، بن يوسف بن خدة، 2009/2008.

18- نصير مكاوي، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية و الإقتصادية و الإجتماعية، سلا، المغرب، 2013.

19- وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، حقوق– تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2010/2009.

ب– مذكرات الماجستير:

01- حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير في الإدارة و المالية العامة، معهد القانون و العلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1985.

02- حماش جازية، الاختصاص القضائي بالدعوى الإدارية في النظام القضائي الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة المالية العامة، معهد الحقوق و العلوم القانونية، جامعة الجزائر، 1994/1993.

03- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القاضي الإداري، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر، 2001.

04- خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص قانون عام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2004.

05- شهبوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل إجتهاد مجلس الدولة، رسالة لنيل شهادةالماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2009.

06- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2010.

07- خزار لمياء، دور مجلس الدولة في المنازعات الإدارية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص قانون إداري و إدارة عامة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2012/2011.

08- زكري فوزية، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص، القوانين الإجرائية و التنظيم القضائي، كلية الحقوق، جامعة وهران، القطب الجامعي بقايد، وهران، الجزائر، 2012/2011.

09- غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعة الوعاء، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون الإداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر،2004.

10- بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في تخصص قانون إداري و إدارة عامة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2012/2011.

11- قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2012/2011.

12- مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة و المؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، الجزائر، 2011.

13- ملوك صالح، النظام القانوني للمحاكم الإدارية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، الجزائر، 2011/2010.

14- قاسمي مريم، إصلاح هياكل الإدارة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، فرع الدولة و المؤسسات، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، الجزائر، 2014/2013.

15- لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر ، 2015/2014.

رابعاً- المقـالات:

01- قنطار رابح، النزاع الجبائي، نشرة القضاة، العدد: 053، وزارة العدل، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1998.

02- سالم محمد الشوابكة، قرار تقدير الضريبة وطرق الطعن فيه، مجلة الحقوق، العدد02، جامعة الكويت، جوان2000.

03- علاوة بوتغرار، سر الورق المدموغ و تجاوزات الكتاب العموميين، مجلة الموثق، العدد: 02، جويلية–أوت 2001، الغرفة الوطنية للموثقين، الجزائر، 2001.

04- مقداد كورغلي، رئيس غرفة بمجلس الدولة، الخبرة في المجال الإدارية، مجلة مجلس الدولة، العدد: 01، الجزائر، 2002.

05- عبد العزيز أمقران، عن الشكوى الضريبية في المنازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص " المنازعات الضريبية"، الجزائر، 2003.

06- بودريوة عبد الكريم، القضاء الإداري في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، عدد سنة 2005 الجزائر، 2005.

07- محمد الخلاف، الأساليب البديلة لحل النزاعات الضريبية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد: 01، سوريا، 2006.

08- نويري عبد العزيز، المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها و خصائصها، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد:08، 2006.

09- سالم شوابكة، عبد الرؤوف الكساسة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد رقم 22، العدد الثاني، دمشق، سوريا، 2006.

10- نويري عبد العزيز، المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها و خصائصها، مجلة مجلس الدولة، العدد: 08، مجلس الدولة، الجزائر، 2006.

11- سلمى عبيد، الدعوى الجبائية، مجلة القضاء و التشريع، العدد: 06، تونس، 2008.

12- محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009.

13- فاطمة زعزوعة، القاضي الإداري و المنازعات الخاصة، "المنازعات الضريبية"، مجلة العلوم القانونية و الإدارية، العدد: 04، كلية الحقوق، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر.

14- شاكر بن علي بن عبد الرحمان الشهري، الدعوى الإدارية (معناها– خصائصها– أنواعها)، مجلة العدل، عدد:047 ، المملكة العربية السعودية، 2011 .

15- نجم أحمد، التظلم الإداري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية، مجلد29، العدد الثالث(03)، كلية العلوم الإقتصادية و القانونية، جامعة دمشق، 2013.

16- يامة ابراهيم، مقال حول الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية، مجلة القانون و المجتمع، مجلد 02، عدد: 01، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2014.

17- عبيد ريم، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري و المغربي، دراسة مقارنة، مجلة المفكر، مجلد 09، العدد: 011، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2016 .

18- الهادي خضراوي، الطاهر بن قويدر، الطعن الولائي للضرائب كطريق من طرق تخفيف العبء الضريبي على المكلف بالضريبة، مجلة الشريعة و الإقتصاد، المجلد: 05، العدد: 010، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر،2016.

19- حدادو فهيمة، فرج شعبان، دور الشفافية والمسائلة في الرفع من كفاءة الإدارة الجبائية، مجلة معارف، المجلد12، العدد22، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج –البويرة، الجزائر، 2017.

20- بن عمور عائشة، الطعون الولائية في قانون الإجراءات الجبائية، مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية، العدد الخامس(05)، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2017.

21- قسايسية عيسى، المحرر الجبائي في القانون الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الإقتصادية و السياسية المجلد 54 العدد 03، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2017.

22- بلول فهيمة، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد:015، العدد:01، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر، 2017.

23- محمد أنور مسعود، المنازعة الضريبية أمام اللجان الضريبية، مجلة القانون و الأعمال، العدد: 07 (سبتمبر 2017)، جامعة الحسن الأول، المغرب، 2017.

24- بوزكري سليمان، منازعات حقوق التسجيل و طرق تسويتها في التشريع الجزائري، مجلة الفكر القانوني و السياسي، العدد الثالث (03)، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2018.

25- طالبي بن عيسى، الضريبة الجزافية الوحيدة في الجزائر، تخفيف و تبسيط للإجراءات على ضوء قانون المالية لسنة 2017، مجلة دراسات جبائية، العدد:12، جامعة البليدة2، الجزائر، جوان 2018.

26- خويلدي سعيد و صادوق مهدي، فعالية التخفيض المشروط كآلية للحد من المنازعات الضريبية، مجلة دفاتر السياسة و القانون، عدد خاص جوان 2018، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018.

27- طالبي بن عيسى، الصيغ القانونية لتخفيض الديون الجبائية كوسيلة لتخفيض حجم المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دراسة حالة ولاية المدية، مجلة دراسات–العدد الاقتصادي، المجلد: 10، العدد:02، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، جوان 2019.

28- طالبي بن عيسى، التصريح الجبائي كأداة إثبات للفصل في منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر، مجلة دراسات و أبحاث، العدد: 035، المجلد: 11، جامعة الجلفة، الجزائر، جوان 2019.

29- خالد هيدان، فحص المحاسبة كآلية للمراقبة الضريبية بالمغرب، مجلة القانون و الأعمال، عدد 21 مارس 2019، مختبر قانون الأعمال، جامعة الحسن الأول،"سطات"، المغرب، 2019.

30- بدايرية يحي، الطعن الاختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لسنة 2018، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد: 06، العدد: 01، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، الجزائر، 2019.

خامساً- ملتقيات دولية و وطنية:

01- أقزيبر محمد، محاضرة بعنوان: النظام القانوني للتظلمات الضريبة، تقرير الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية، جامعة مكناس، المغرب، 2009. (غير منشورة).

02- بوشعيب البوعمري،الإثبات في النزاعات الضريبية، مداخلة ضمن فعاليات الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية و العملية في المجال الضريبي، منشورة بمجلة دفاتر المجلس الأعلى العدد: 016 ، المديرية العامة للضرائب، المملكة المغربية، 2011).

03- بوصنوبرة خليل، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنظم يومي: 21 و 22 أفريل 2008، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2008، (غير منشورة).

04- عباس راضية، خصوصية الطعن الإداري في منازعةالجبايةالعقارية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول الجباية العقارية، جامعة البليدة2-لونيسي علي، الجزائر، 2015، (غير منشورة).

05- خلود كروري، التظلم الإداري كآلية من آليات انفتاح الإدارة على المواطن، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حولالجوانب القانونية لعلاقة الإدارة بالمواطن-بين ترقية المواطنة و تحسين الخدمة العمومية-، يومي: 29 و30 نوفمبر 2017، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2017. (غير منشورة).

06- طالبي بن عيسى، تسهيلات تسديد الديون الجبائية كآلية لإستمرارية و ترقية الأنشطة الاستثمارية في الجزائر، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي:الإطار القانوني لترقية الإستثمار خارج قطاع المحروقات في الجزائر، الفرص و التحديات "، يومي: 30-31 جانفي 2018، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أحمد دراية- أدرار، الجزائر، 2018.

سادسا- القرارات القضائية المنشورة:

01- القرار رقم: 01190 الصادر بتاريخ: 11جوان2001، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد: 01، سنة 2001.

02- القرار رقم: 1717 الصادر بتاريخ: 23 أفريل 2001، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص " المنازعات الضريبية"، سنة 2003.

03- القرار رقم: 001600الصادر بتاريخ: 23 أفريل 2001، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص " المنازعات الضريبية"، سنة 2003.

04- القرار رقم: 4399 الصادر بتاريخ: 15 أكتوبر 2002 ، مجلس الدولة،الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد: عدد خاص " المنازعات الضريبية "، سنة 2003.

05- القرار رقم: 6325الصادر بتاريخ: 25 فيفري 2003، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد: خاص " المنازعات الضريبية"، سنة 2003.

06- القرار رقم: 163903 الصادر بتاريخ: 19 فيفري2001، ،مجلس الدولة،الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد: عدد خاص "المنازعات الضريبية"، سنة 2003.

07- القرار رقم: 6509الصادر بتاريخ: 25 فيفري 2003 ،مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد: عدد خاص " المنازعات الضريبية"، سنة 2003.

08- القرار رقم: 1720 الصادر بتاريخ: 19 فيفري 2001،مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد: عدد خاص " المنازعات الضريبية"، سنة 2005.

09- القرار رقم: 25486 الصادر بتاريخ: 15 مارس2006،مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد: 08، سنة 2006.

10- القرار رقم: 075290 الصادر بتاريخ: 14 فيفري 2013، مجلس الدولة،الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد: 011، سنة 2013.

11- القرار رقم: 076356 الصادر بتاريخ: 14 مارس 2013، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد: 11، سنة 2013.

12- القرار رقم: 076647 الصادر بتاريخ: 11 أفريل 2013،مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد: 12، سنة 2014.

13- القرار رقم: 084062الصادر بتاريخ: 15 ماي 2014، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد: 13، سنة 2015.

14- القرار رقم: 092940 الصادر بتاريخ: 12 فيفري 2015، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد: 13، سنة 2015.

سابعا- القرارات القضائية غير المنشورة:

01- القرار رقم:115992الصادر بتاريخ: 22 جوان1997، المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، (غير منشور).

02- القرار رقم:0155939الصادر بتاريخ: 20جويلية1997، المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، (غير منشور).

03- القرار رقم:164096الصادر بتاريخ:27 أفريل 1998، المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، (غير منشور).

04- القرار رقم:137751الصادر بتاريخ:28 سبتمبر1998،مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).

05- القرار رقم: 156625 الصادر بتاريخ: 08 مارس1999، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).

06- القرار رقم:159874 الصادر بتاريخ:28جوان 1999، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
07- القرار رقم: 177052 الصادر بتاريخ: 22 نوفمبر 1999، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
08- القرار رقم: 186071الصادر بتاريخ: 17 جانفي 2000، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
09- القرار رقم: 190171 الصادر بتاريخ: 14 فيفري 2000، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
10- القرار رقم: 181034الصادر بتاريخ: 13 مارس 2000، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
11- القرار رقم: 000508 الصادر بتاريخ: 19 فيفري 2001، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
12- القرار رقم: 171409 الصادر بتاريخ: 19 فيفري 2001، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
13- القرار رقم: 171409 الصادر بتاريخ: 19 فيفري 2001، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
14- القرار رقم: 001113 الصادر بتاريخ: 19 فيفري 2001، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
15- القرار رقم:203141الصادر بتاريخ:12مارس 2001، مجلسالدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
16- القرار رقم003776الصادر بتاريخ: 18 فيفري 2002، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
17- القرار رقم:08579الصادر بتاريخ:24 جوان 2002، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
18- القرار رقم:005040 الصادر بتاريخ:15جويلية2002،مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
19- القرار رقم: 004945 الصادر بتاريخ: 17 ديسمبر2002، مجلس، الدولةالغرفة الثانية، (غير منشور).
20- القرار رقم:9352 الصادر بتاريخ:14 جانفي2003، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
21- القرار رقم: 06257 الصادر بتاريخ:21 جانفي2003، مجلس الدولة،الغرفة الثانية، (غير منشور).
22- القرار رقم:005774 الصادر بتاريخ: 25 فيفري 2003، مجلس الدولة،الغرفة الثانية، (غير منشور).
23- القرار رقم:11367الصادر بتاريخ:03 جوان 2003،مجلس الدولة،الغرفة الثانية، (غير منشور).
24- القرار رقم:010071 الصادر بتاريخ:17 جوان 2003، مجلس الدولة،الغرفة الثانية، (غير منشور).
25- القرار رقم:010739 الصادر بتاريخ: 22 جويلية2003، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
26- القرار رقم:006988 الصادر بتاريخ: 22 جويلية 2003، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
27- القرار رقم:017065 الصادر بتاريخ:14 أكتوبر 2003، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
28- القرار رقم:24809 الصادر بتاريخ:04 أكتوبر 2004، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
29- القرار رقم:013677 الصادر بتاريخ:13 نوفمبر 2004، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
30- القرار رقم:21060 الصادر بتاريخ:11 جانفي 2005، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
31- القرار رقم:019702 الصادر بتاريخ:20سبتمبر2005، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
32- القرار رقم:19535 الصادر بتاريخ:20 سبتمبر 2005، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
33- القرار رقم:021762 الصادر بتاريخ: 22 نوفمبر2005، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
34- القرار رقم:024009 الصادر بتاريخ: 24 جانفي 2006، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
35- القرار رقم:15035 الصادر بتاريخ: 24 جانفي 2006، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
36- القرار رقم: 024059 الصادر بتاريخ: 15 فيفري 2006، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
37- القرار رقم:23957 الصادر بتاريخ: 19 أفريل 2006، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).

38- القرار رقم:32694 الصادر بتاريخ: 14 فيفري 2007، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
39- القرار رقم:38542 الصادر بتاريخ: 13 فيفري2008، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
40- القرار رقم:049507 الصادر بتاريخ: 13 ماي 2009، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
41- القرار رقم:049509 الصادر بتاريخ: 13 ماي 2009، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
42- القرار رقم:049899 الصادر بتاريخ: 10 ديسمبر2009، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
43- القرار رقم:054733 الصادر بتاريخ: 10 جوان 2010، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
44- القرار رقم:054735 الصادر بتاريخ:15 جويلية 2010، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
45- القرار رقم:05839 الصادر بتاريخ:10 مارس 2011، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
46- القرار رقم:058391 الصادر بتاريخ:10 مارس 2011، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
47- القرار رقم:078689 الصادر بتاريخ:13 جوان 2013، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
48- القرار رقم:122217 الصادر بتاريخ:15 ديسمبر2016، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
49- القرار رقم:134799 الصادر بتاريخ: 19 جانفي2017، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
50- القرار رقم:134799 الصادر بتاريخ: 19 جانفي2017، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
51- القرار رقم:14078 الصادر بتاريخ:12 أكتوبر 2017، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
52- القرار رقم:139034 الصادر بتاريخ:08 فيفري2018، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
53- القرار رقم:147401 الصادر بتاريخ:08 فيفري2018، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).
54- القرار رقم: 160479 الصادر بتاريخ: 17 جانفي 2019، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، (غير منشور).

ثامنا- مواقع إلكترونية رسمية:

01- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب:www.mfdgi.gov.dz
02- الموقع الإلكتروني للموسوعة الحرة "ويكيبيديا": ar-m-wikipedia.org
03- الغرفة الوطنية للموثقين- الجزائر، الموقع الإلكتروني: www.cn-notaires.dz

تاسعا- قوانين أجنبية:

01- Code General des Impôts, France, Mise à jour 2018.
02- القانون رقم 90-41 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، الصادر بتنفيذه الظهير شريف رقم: 1.191.225 الصادر في: 10 سبتمبر 1993، الجريدة الرسمية عدد: 4227 الصادرة بتاريخ: 03 نوفمبر 1993)، المغرب، 1993.

❖ **باللغة الأجنبية:**

I. Les Arrêtés:

01- L'Arrêté Ministériel n°38/2016, du : 20 juin 2016, les Indemnité pour les Membres des Commissions de Recours des Impôts Directs, des Taxes Assimilées et des Taxes sur le Chiffre d'Affaires, Ministère des Finances, Algérie, 2016.

II. Les Instructions:

01- Instruction n°085/2007, du : 15 janvier 2007, fonctionnement des commissions de recours des Impôts Directs, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Algérie, 2007.

02- Instruction n° : 146/M.F/D.G.I/D.C.TX/2009, du : 08 /02/2009, portant loi de finances pour 2009-mesures relatives au contentieux fiscal et au remboursement des crédits de TVA. (non publiée).

03- Instruction Générale sur les procédures contentieuses, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, 2010.

04- Instruction n° 530/2010, du : 05 Mai 2010, portant la loi de finance pour 2010 : Mesures relatives au contentieux fiscal, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie., (non publiée).

05- Instruction Générale n°04/2012, du : 06 juin 2012 , « Procédures contentieuses-version 2012 », Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie. (non publiée).

06- Instruction n° :1088, du : 26 mai 2013, Procédures d'Allégement, Direction Général des Impôts, Direction des Operations Fiscales et du Recouvrement, Algérie, Année 2013, (non publiée).

07- Instruction n° : 0674, du : 27 septembre2015, Loi de Finances complémentaire pour 2015- mesures relatives gracieux, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, 2015, (non publiée).

III. Les Circulaires:

01- Circulaire n° 078 / 1994 , du : 26 mars 1994, « Inspection des Impôts – Organisation Interne et règles de fonctionnement - Dynamisation des activités », Ministère de l'Economie, Direction Générale des Impôts, Algérie, 1994, (non publiée).

02- Circulaire n° : 01, du : 01 janvier 2017, contentieux– mesures relatives au Commission de Recours, (Ministère des Finances, D.G.I , D. du Contentieux), Algérie, 2017.

03- Circulaire n° : 02, du : 13 mars 2017, portant loi de finances pour 2017 – mesures relatives au contentieux de l'assiette, (Ministère des Finances, D.G.I , D. du Contentieux), Algérie, 2017, (non publiée).

04- Note-circulaire n° 1138, du 20 juillet 2017, procédures de gestion des demandes de restitution de la TVA grevant des opérations de préservation et de construction de biens wakfs, (non publiée).

05- - Circulaire n° :012/2017, du : 23 Janvier 2017- Mesures Fiscales Relatives au Régime de l'IFU-, (Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts), Algérie, 2017.

06- Circulaire n° : 01, du : 15 mars 2018 portant loi de finances pour 2018-Mandat de représentant et mesures d'ordre, (Ministère des Finances, D.G.I , D. du Contentieux), Algérie, 2018, (non publiée).

07- Circulaire n° : 02, du : 18 mars 2018 portant loi de finances pour 2018-Mesure relatives aux Commissions de Recours des Impôts Directs, des Taxes assimilées et des Taxes sur le Chiffre d'Affaires, (Ministère des Finances, D.G.I , D. du Contentieux), Algérie, 2018, (non publiée).

IV. Les Notes:

01- Note n° : 0175/2011, du : 14 mars 2011, « contentieux- procédure contradictoire de rectification des déclarations », Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Algérie, 2011.

02- Note n° 0843 /2014, du : 16 juin 2014, « Contentieux- Dégrèvements sur Impôts déductibles », Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Algérie, 2014. (non publiée).

03- Note n°69/2017, du : 02 février 2017, les procédures de gestion des commission de recours des impôts directs des Taxes assimilées et des Taxes sur le chiffre d'affaire, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Algérie, 2017.

04- Note n°317/D.G.I/D.C.TX/2017, du : 18 juin 2017, « notification des décisions contentieuse », Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, Année 2017, (non publiée).

05- Note n° : 1481, du : .. Octobre 2018, A/C Récupération des droits du Timbre, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction des Operations Fiscales et du Recouvrement, Algérie, Année 2018, (non publiée).

V. Les Ouvrages :

01- Anas Ben Salah Zamrani, Les Finances de l'État au Maroc, Tome :02, Entreprises Fisc au Fisc, Maroc, 2001.

02- BENAMARA Mansour, BOUZENAD Hocine, le doit fiscal des des affaires en Algérie, édition HOUMA, Algérie ; 2012.

03- Charles Debbach, Contentieux Administratif, Paris, Dalloz, 1975.

04- Charles Aimé et Marc Rochady, droit fiscal, éditions DALLOZ, 2eme édition, Paris, 1993.

05- Charles DEBBASCH, Jean Claude RICCI, Contentieux Administratif, 8eme édition, DALLOZ, 2001.

06- Daniel Richer, les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, L.G.D.J, 1997, Paris.

07- GILARD (D.), Tribunal Administratif, forme et contenue de requête jurisclasseur fiscal, volume n°11, édition technique, Paris, 1991.

08- Gille Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, L.G.D.J, Paris, France, 1985.
09- MOULINIER Jean, Finances Publique- Fiscalité-, Tome 02, 5eme édition, Paris, 1997.
10- Martine Lombard, Droit administratif, 3eme édition- Dalloz, France, 1999.
11- Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 12eme édition, 2014.
12- Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôts, L.G.D.J, Paris, France,1998.
13- L'tifi Mohamed Habib, le contrôle fiscal et les garanties administratives du contribuables vérifie, édition l'Expert, Tunisie, 2006.
14- Jean Lamarque, Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscale- , Paris, France, Dalloz, 1995.
15- Paul Marie Gaudenet et Joël Molinier, Finances publiques, Tome 02, Dalloz, Paris, 1980.
16- Jean LAMARQUE, Livre des Procédures Fiscales , 9eme édition, Dalloz, Paris, 1999.
17- Jean-Pierre Casimir, control fiscal, contentieux, Recouvrement, 10eme édition, Groupe Revue fiduciaire, Paris, 2007.
18- Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, Procédures Fiscales, Dalloz, 1998.
19- KADI HANIFI Mokhtaria, le contentieux fiscal Algérien, les éditions du SAHEL, 1ere édition, Ain Benian, Alger, 2011.
20- Roland Torrel, contentieux fiscale, édition Maxima, France, 1996.
21- Thierry Lambert, contentieux fiscal, Hachette livre, Paris, 2011.

VI. Thèses :

01- Dalbis BERRANGER, la preuve en matière fiscale, thèse de Doctorat, université de Droit, d'Economie et des Sciences, Aix, Marseille, 1992.
02- BENMAHAMED Sara, la preuve en droit fiscal, thèse de doctorat es-science, option : droit des Affaires , université des frères MENTOURI, Constantine, Algérie, 2018 .

VII. Les Articles:

01- GHANEMI. A, « la Gestion du contentieux fiscal », Bulletin d'information n° 025/2006, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Algérie, 2006.
02- GHANEMI. A, le contentieux fiscal en Algérie, revue du Conseil d'Etat, numéro spécial : le contentieux fiscal, 2007.

03- Jean ALFONSI, le contentieux de la vérification de comptabilité-expérience française- , revue du Conseil d'Etat, numéro spécial « le contentieux fiscal », 2007.

04- M.ZIKARA, Directeur Général des Impôts par Intérim, « le rééchelonnement des dettes fiscales des Entreprises en difficultés financières », (des facilitations fiscales substantielles), Bulletin d'information n° 086/2017, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Algérie, 2017.

05- RAOUYA Abderrahmane-Directeur Général des Impôts-, Assouplissement des procédures contentieuses, Bulletin d'information n° 051/2011, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, D.R.P.C, Algérie, 2011.

06- RAOUYA Abderrahmane-Directeur Général des Impôts-, Direction des Grandes Entreprises, Bulletin d'information n° 075/2014, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, D.R.P.C, Algérie, 2014.

07- RAOUYA Abderrahmane,-Directeur Général des Impôts-, « la Remise Conditionnelle –un instrument d'atténuation des litiges contentieux- » Bulletin d'information n° 074/2014, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Algérie, 2014.

VIII. Les Rapports:

01- Rapport Annuel sur l'activité de« D.G.E » en matière de contentieux fiscal, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, Année 2016.

02- Rapport Annuel sur l'activité des Directions des Impôts de Wilaya en matière de contentieux fiscal, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, Année 2016.

03- Rapport Annuel sur l'activité de« D.G.E » en matière de contentieux fiscal, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, Année 2017.

04- Rapport Annuel sur l'activité des Directions des Impôts de Wilaya en matière de contentieux fiscal, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, Année 2017.

05- Rapport Annuel sur l'activité de« D.G.E » en matière de contentieux fiscal, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, Année 2018.

06- Rapport Annuel sur l'activité des Directions des Impôts de Wilaya en matière de contentieux fiscal, Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du Contentieux, Algérie, Année 2018.

IX. Les Bulletins d'Information Fiscale:

01- Bulletin d'Information n° 13/1995, le Contentieux de l'Assiette de l'Impôt, Ministère des Finance, D.G.I, Algérie, 1995.

02- Bulletin d'Information n° 07/2002, le Contentieux de l'Assiette de l'Impôt, Ministère des Finance, D.G.I, Algérie, 2002.
03- Bulletin d'information n° 13/1995, Ministère des Finance, D.G.I, Algérie, 1995.
04- Bulletin d'information n° 060/2012, Ministère des Finance, D.G.I, Algérie, 2012.
05- Bulletin d'information n° 070/2013, « la Vérification Ponctuelle, une nouvelle procédure de contrôle ciblé », Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Algérie, 2013.
06- Bulletin d'Information n° 51/2011, « Assouplissement des Procédures Contentieuses, un Gage de Protection des Droits des Contribuables », Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Algérie, 2011.
07- Bulletind'Information n° 74/2014, « la Remise Conditionnelle, un Instrument d'Atténuation des Litiges Contentieux » , Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Algérie, 2014.
08- Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction des Recherches et Vérification, Charte du contribuable vérifié , Algérie, 2019 .

x. Sites Web :

01- Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFIB), Ministère de l'Economie et des Finances, Direction Générale des Finances Publiques, France, Site : www.impots.gouv.fr

الملاحق

Série D - n° 37

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : ..... Année : .....

مديرية الضرائب لولاية .....

مفتشية الضرائب .....

CODE ACTIVITE .....

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT .....

DATE D'EXIGIBILITE .....

RECETTE DES IMPOTS

D.....

(Cachet d'Identification)

M. ..... السيد (ة)
(nom et prénom - Raison sociale) (اللقب، الاسم، إسم الشركة)

Activité ou Profession : ..... النشاط أو المهنة

Adresse : ..... العنوان

Article d'Imposition : رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale : رقم التعريف الجبائي

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base Imposable	De la base Imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G.												
Majorations et Amendes (VF+IRG)	à											
I.B.S.												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle												
Taxe sur la Valeur Ajoutée	à											
Réintégration TVA/achats												
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats	à											
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
		TOTAL GENERAL DU ROLE										

Série D 37 - Imp. Officielle, Alger (2014)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Série I.n°12

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE :

ACCUSE DE RECEPTION D'UNE RECLAMATION

-N° de la réclamation :

-Réclamation contentieuse : ☐

-Commission de recours :
- -Daïra ☐
- -Wilaya ☐
- -Centrale ☐

-Recours gracieux : ☐
- -Wilaya
- -Régional ☐

-Impôt (s) concerné (s) :

Destinataire :

Le :

J'ai l'honneur d'accuser réception de votre réclamation visée ci-contre et parvenue à mon service le

Veuillez agréer, Monsieur, Madame l'assurance de ma considération distinguée.

Le Sous-Directeur du Contentieux

الملحق « ب »

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
STRUCTURE .....

CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE OU DE RECOUVREMENT

A. R

Demande de Régularisation/Complétude
(Articles 73-4 et 153 bis-5 du Code des Procédures Fiscales)

Affaire suivie par :
.....
.....

Requérant (e) : ----------
NIF :
Activité : ----------
Adresse : ----------

Référence d'enregistrement du recours :
N° : ----------
Du : ----------

Identification du mandataire :
Nom et prénoms : ----------
Activité : ----------
Adresse : ----------

OBJET : Demande de[1] :

☐ **Régularisation de votre recours.** ☐ **Complétude de votre dossier de recours**

Madame, Monsieur,

Pour me permettre de donner suite à vos doléances, objet de votre [1];

☐ Recours préalable-assiette. ☐ Recours préalable-recouvrement.
☐ Recours auprès de la commission de recours des impôts directs, des taxes assimilées et des TCA compétente.

Reçu par mes services le.....

Je vous prie de bien vouloir[1]:
☐ M'indiquer l'imposition contestée.
☐ Mentionner la nature de l'acte objet d'opposition.
☐ Mentionner le fondement des contestations invoquées.
☐ Présenter l'exposé sommaire des moyens.
☐ M'adresser l'avis d'imposition concernant les droits que vous contestez, ou une pièce justifiant le montant de la retenue ou du versement des sommes dont vous demandez la restitution.
☐ Revêtir votre recours de votre signature manuscrite (ci-joint votre réclamation en retour).
☐ Présenter un mandat régulier.
☐ Produire les pièces justificatives suivantes[1]:
  ☐ Toutes les pièces citées dans votre recours.
  ☐ Les pièces reprises ci-après :.....
  .....

J'attire votre attention qu'à défaut de réponse de votre part, dans un délai de[1] :
☐ 30 jours. ☐ 08 jours.

À compter de la réception de cette demande, votre recours fera l'objet d'une décision de rejet, conformément aux dispositions respectives des articles 73-4 et 153 bis-5 du Code de Procédures Fiscales.

Veuillez agréer, M....., l'assurance de ma considération distinguée.

Signature :

الملحق « ج »

وزارة المالية

مديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب

لولاية .....

مفتشية

ل .....

قباضة

ل .....

بلدية

ل .....

N°_____
du registre I n° 10 de 200

Dossiers connexes

Reçue la Direction le :

Analyse de la demande :

01/04

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série I., n° 3

RECLAMATION ADRESSEE AU DIRECTEUR DES IMPOTS DE WILAYA

(Impôts Directs TVA Enregistrement Recouvrement)

FEUILLE D'INSTRUCTION

CONTENTIEUX - RECOURS - GRACIEUX

DEMANDE EN_____

IMPOT ou TAXE _____

Nom, Prénoms, profession et demeure du contribuable (tels qu'ils figurent au rôle)..... _____

Adresse actuelle du réclamant. Designation du mandataire, des héritiers etc. ..... _____

ENAG - ULC - Algéria (2010)

ANNEE au titre de laquelle l'impôt est établi 1	DATE de mise en recouvrement 2	ARTICLE et Numéro du rôle 3	NATURE de l'Impôt	BASE DE LA COTISATION 5	MONTANT de l'impôt 6
				TOTAL.....	

الملحق « د »

CALCUL
DES DEGREVEMENTS (2)

AVIS { de l'Inspecteur ..... [1]
du Contrôleur ..... [1] (M. .....)

(Dans le cas où la réclamation sera reconnue entièrement fondée l'agent instructeur se bornera à formuler un avis sommaire)

A ....., le .....

1° En la forme : .....

2° Au fonds : .....

(1) Rayer la mention inutile.
(2) L'agent instructeur doit laisser subsister dans cette colonne les opérations qu'il a effectuées pour calculer les dégrèvements.

DEGREVEMENTS

ANNEE	ARTICLE et numéro du rôle	NATURE des impôts ou taxes	DECHARGES ou réductions		REMISES ou modérations	
1	2	3	4		5	
	TOTAL.....					
	FRAIS					
	TOTAL GENERAL.....					

DECISION DU DIRECTEUR DE WILAYA

(Juridiction contentieuse)

Le Directeur des Impôts de la Wilaya d_____

Après examen de la réclamation ci-jointe et des avis dont elle a été l'objet,

Prononce en faveur du réclamant un dégrèvement de (1)

plus le remboursement des frais s'élevant à (1)_____

et le rejet du surplus de la demande,

Prononce le rejet de la demande,

par les motifs suivants :

Mais faisant application de l'article 347 du code des Impôts directs, prononce d'office un dégrèvement de (1)

A_____, le_____

Le Directeur de Wilaya,

L__(3)_____

Par délégation du Directeur,

RATTACHEMENT

au registre de comptabilité

de l'exercice 200_____

Ligne : _____

DATE D'ENVOI

de la lettre d'avis de décision

DECISION DU DIRECTEUR DE WILAYA (Juridiction Gracieuse)

Le Directeur des Impôts de la Wilaya d

Après examen de la demande ci-jointe et des avis dont elle a été l'objet,

Prononce :

Un dégrèvement de (1)_____

Le rejet de la demande.

(1) En toutes lettres et en Dinars et centimes.

(2) Lorsqu'il n'est pas fait droits intégralement à la réclamation, la décision doit indiquer dune façon sommaire, les motifs sur lesquels elle est fondée et ces motifs doivent être reproduits sur la notification adressée au contribuable.

(3) Indiquer le grade de l'agent.

A_____, le_____

Le Directeur des Impôts de Wilaya,

04/04

CALCUL
ES DEGREVEMENTS (2)

AVIS de l'Inspecteur _____ (1) (suite)

la mention inutile.
nt Instructeur doit laisser
is cette colonne les opéra-
a effectuées pour calculer
ments.

03/04

الجمهوريـــــــة الجزائريـــــــة الديمقراطيـــــــة الشعبيـــــــة
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES

وزارة الماليـــــــــــة
المديريـــــة العامـــــة للضرائب
مديريـــة كبريـــات المؤسســات

DECISION N° ..... DU ..... PORTANT OCTROI DE DELEGATION DE SIGNATURE EN MATIERE CONTENTIEUSE.

LE DIRECTEUR DES GRANDES ENTREPRISES ;

- Vu la loi n° 01/21 du 07 Chaoual 1422 correspondant au 22 Décembre 2001, portant loi de finances pour 2002, instituant en son article 40 le Code des Procédures Fiscales, modifié et complété, notamment son article 172-6° ;
- Vu le décret exécutif n° 92-120 du 09 Ramadhan 1412 correspondant au 14 Mars 1992, modifié et complété, fixant la liste, les conditions d'accès et la classification des postes supérieurs des structures locales de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 06-327 du 25 Châabane 1427 correspondant au 18 Septembre 2006, fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 10-299 du 23 Dhou El Hidja 1431 correspondant au 29 novembre 2010 portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps spécifiques à l'administration fiscale.
- Vu l'arrêté interministériel du 25 Safar 1430 correspondant au 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu la décision n° 08 du 10 Février 2015 fixant les conditions, les seuils et les modalités d'octroi et de retrait de la délégation de signature prévue en matière contentieuse.
- Vu la décision n° ..... du ..... portant nomination de Mr ..... dans le grade d' ..... **(1)** ;
- Vu la décision n° ..... du ..... portant nomination de Mr ..... en qualité de ..... **(2)** ;
- Vu le décret présidentiel du ..... correspondant au ..... portant nomination de Mr ..... en qualité de Sous-Directeur du Contentieux à la Direction des Grandes Entreprises **(3)**.
- Vu le décret présidentiel du ..... correspondant au ..... portant nomination de Mr ..... en qualité de Directeur des Grandes Entreprises **(3)**.

DECIDE :

Article 1er : Délégation de signature est donnée à Mr ..... **(4)**, à l'effet de statuer au nom du Directeur des Grandes Entreprises, sur les réclamations contentieuses et les demandes de remboursement des crédits de TVA, dans la limite de .....**(5)**.

Les types de recours repris, ci-après, sont exclus du champ de compétence de la délégation de signature accordée **(6)** : .....

الملحق « هـ-1 »

.....

.....

Article 2. : La présente décision prend effet à compter de sa date de signature.

Elle est notifiée, pour exécution, au délégataire sus nommé

A ..... **le** .....

Le Directeur des Grandes Entreprises
Délégant

SIGNE :

---

(1) mentionner les référence et date de la décision portant nomination du délégataire dans le grade d'inspecteur en chef ou d'inspecteur divisionnaire des impôts.

(2) citer les référence et date de nomination du délégataire au poste supérieur de chef de bureau des réclamations ou du chef de service du contentieux de l'assiette et du recouvrement ou du chef de service du contentieux des vérifications de comptabilité.

(3) citer la date du décret présidentiel ou, le cas échéant, la date et les références de la décision de Mr le Ministre chargé des Finances, portant nomination du Sous-Directeur du Contentieux à la DGE et du Directeur des Grandes Entreprises.

(4) mentionner les noms, prénoms, grade et fonction du délégataire.

(5) préciser le montant en lettres et en chiffres du seuil de la délégation de signature accordée.

(6) mentionner les recours et demandes exclus du domaine de compétence de la délégation de signature accordée (a titre indicatif : vérifications de comptabilité, VASFE, réévaluations immobilières, demandes de remboursement de précomptes de TVA .....etc).

– ou bien rependre l'expression « les autres recours et demandes sont exclus du champ de compétence de la de signature accordée », lorsque celle-ci porte sur une catégorie bien précise de contentieux.

الجمهوريـــــــة الجزائريـــــــة الديمقراطيـــــــة الشعبيـــــــة
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE

وزارة الماليـــــــة
المديريـــــة العامـــــة للضرائب
المديريـــــة الجهـــــوية للضرائب لـ
مديريـــــة الضرائب لولايـــــة

DECISION N° ..... DU ..... PORTANT OCTROI DE DELEGATION DE SIGNATURE EN MATIERE CONTENTIEUSE.

LE DIRECTEUR DES IMPOTS DE LA WILAYA DE ..... ;

- Vu la loi n° 01/21 du 07 Chaoual 1422 correspondant au 22 Décembre 2001, portant loi de finances pour 2002, instituant en son article 40 le Code des Procédures Fiscales, modifié et complété, notamment son article 78 ;
- Vu le décret exécutif n° 92-120 du 09 Ramadhan 1412 correspondant au 14 Mars 1992, modifié et complété, fixant la liste, les conditions d'accès et la classification des postes supérieurs des structures locales de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 06-327 du 25 Châabane 1427 correspondant au 18 Septembre 2006, fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 10-299 du 23 Dhou El Hidja 1431 correspondant au 29 novembre 2010 portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps spécifiques à l'administration fiscale.
- Vu l'arrêté interministériel du 25 Safar 1430 correspondant au 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu la décision n° 08 du 10 Février 2015 fixant les conditions, les seuils et les modalités d'octroi et de retrait de la délégation de signature prévue en matière contentieuse.
- Vu la décision n° ..... du ..... portant nomination de Mr ..... dans le grade d' ..... **(1)** ;
- Vu la décision n° ..... du ..... portant nomination de Mr ..... en qualité de ..... **(2)** ;
- Vu le décret présidentiel du ..... correspondant au ..... portant nomination de Mr ..... en qualité de Directeur des Impôts de la Wilaya de ..... **(3)**.

DECIDE :

Article 1er : Délégation de signature est donnée à Mr ..... **(4)**, à l'effet de statuer au nom du Directeur des Impôts de Wilaya, sur les réclamations contentieuses et les demandes de remboursement des crédits de TVA, dans la limite de .....(**5)**.

Les types de recours repris, ci-après, sont exclus du champ de compétence de la délégation de signature accordée **(6)** :

.....

الملحق « هـ-2 »

Article 2. : La présente décision prend effet à compter de sa date de signature.

Elle est notifiée, pour exécution, au délégataire sus nommé

A **le**

Le Directeur des Impôts de Wilaya
Délégant

SIGNE :

---

(1) mentionner les référence et date de la décision portant nomination du délégataire dans le grade d'inspecteur en chef, d'inspecteur divisionnaire ou d'inspecteur central des impôts.

(2) citer les référence et date de nomination du délégataire au poste supérieur de sous-directeur du contentieux ou de chef de bureau des réclamations.

(3) citer la date du décret présidentiel ou, le cas échéant, les références et la date de la décision de Mr le Ministre chargé des Finances, portant nomination du Directeur des Impôts de Wilaya.

(4) mentionner les noms, prénoms, grade et fonction du délégataire.

(5) préciser le montant en lettres et en chiffres du seuil de la délégation de signature accordée.

(6) Mentionner les recours et demandes exclus du domaine de compétence de la délégation de signature accordée (a titre indicatif : vérifications de comptabilité, VASFE, réévaluations immobilières, demandes de remboursement de précomptes de TVA .....etc).

– Ou bien rependre l'expression « les autres recours et demandes sont exclus du champ de compétence de la de signature accordée », lorsque celle-ci porte sur une catégorie bien précise de contentieux.

ANNEXE B-3

الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــــة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE .....
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE .....
LE CENTRE DES IMPOTS DE .....

وزارة الماليـــــة
المديريـــــة العامـــــة للضرائب
المديريـــــة الجهـــــوية للضرائب لـ .....
مديريـــــة الضرائب لولايـــــة .....
مركز الضرائب لـ .....

DECISION N° ..... DU ..... PORTANT OCTROI DE DELEGATION DE SIGNATURE EN MATIERE CONTENTIEUSE.

LE CHEF DU CENTRE DES IMPOTS DE .....

- Vu la loi n° 01/21 du 07 Chaoual 1422 correspondant au 22 Décembre 2001, portant loi de finances pour 2002, instituant en son article 40 le Code des Procédures Fiscales, modifié et complété, notamment son article 78 ;
- Vu le décret exécutif n° 92-120 du 09 Ramadhan 1412 correspondant au 14 Mars 1992, modifié et complété, fixant la liste, les conditions d'accès et la classification des postes supérieurs des structures locales de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 06-327 du 25 Châabane 1427 correspondant au 18 Septembre 2006, fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 10-299 du 23 Dhou El Hidja 1431 correspondant au 29 novembre 2010 portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps spécifiques à l'administration fiscale.
- Vu l'arrêté interministériel du 25 Safar 1430 correspondant au 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu l'arrêté ministériel du 24 Ramadhan 1434 correspondant au 1er août 2013 fixant la compétence territoriale des centres des impôts (CDI);
- Vu la décision n° 08 du 10 Février 2015 fixant les conditions, les seuils et les modalités d'octroi et de retrait de la délégation de signature prévue en matière contentieuse.
- Vu la décision n° ..... du ..... portant nomination de Mr ..... dans le grade d' ..... **(1)** ;
- Vu la décision n° ..... du ..... portant nomination de Mr ..... en qualité de ..... **(2)** ;
- Vu la décision n° ..... du ..... correspondant au ....., portant nomination de Mr ..... en qualité de Chef du Centre des Impôts de ..... **(3)**.

DECIDE :

Article 1er : Délégation de signature est donnée à Mr ..... **(4)**, à l'effet de statuer au nom Chef du Centre des Impôts, sur les réclamations contentieuses et les demandes de remboursement des crédits de TVA, dans la limite de ..... **(5)**.

Les types de recours repris, ci-après, sont exclus du champ de compétence de la délégation de signature accordée **(6)** : .....

الملحق « هـ-3 »

.....

.....

Article 2. : La présente décision prend effet à compter de sa date de signature.

Elle est notifiée, pour exécution, au délégataire sus nommé

A **le**

Le Chef de Centre Des Impôts

Délégant

SIGNE :

---

(1) mentionner les référence et date de la décision portant nomination du délégataire dans le grade d'inspecteur en chef, d'inspecteur divisionnaire ou d'inspecteur central des impôts.

(2) citer les référence et date de nomination du délégataire au poste supérieur de chef de service principal du contentieux ou de chef de bureau des réclamations.

(3) citer les référence et date de la décision portant nomination du Chef de Centre Des Impôts.

(4) mentionner les noms, prénoms, grade et fonction du délégataire.

(5) préciser le montant en lettres et en chiffres du seuil de la délégation de signature accordée.

(6) mentionner les recours et demandes exclus du domaine de compétence de la délégation de signature accordée (a titre indicatif : vérifications de comptabilité, VASFE, réévaluations immobilières, demandes de remboursement de précomptes de TVA .....etc).

– Ou bien rependre l'expression « les autres recours et demandes sont exclus du champ de compétence de la de signature accordée », lorsque celle-ci porte sur une catégorie bien précise de contentieux.

ANNEXE B-4

الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــــة
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE .....
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE .....
LE CENTRE DE PROXIMITE DES IMPOTS DE .....

وزارة الماليـــــــــة
المديريـــــة العامـــــة للضرائب
المديريـــــة الجهـــــوية للضرائب لـ .....
مديريـــــة الضرائب لولايـــــة .....
المركز الجواري للضرائب لـ .....

DECISION N° ..... DU ..... PORTANT OCTROI DE DELEGATION DE SIGNATURE EN MATIERE CONTENTIEUSE.

LE CHEF DU CENTRE DE PROXIMITE DES IMPOTS DE .....;

- Vu la loi n° 01/21 du 07 Chaoual 1422 correspondant au 22 Décembre 2001, portant loi de finances pour 2002, instituant en son article 40 le Code des Procédures Fiscales, modifié et complété, notamment son article 78 ;
- Vu le décret exécutif n° 92-120 du 09 Ramadhan 1412 correspondant au 14 Mars 1992, modifié et complété, fixant la liste, les conditions d'accès et la classification des postes supérieurs des structures locales de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 06-327 du 25 Châabane 1427 correspondant au 18 Septembre 2006, fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 10-299 du 23 Dhou El Hidja 1431 correspondant au 29 novembre 2010 portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps spécifiques à l'administration fiscale.
- Vu l'arrêté interministériel du 25 Safar 1430 correspondant au 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu la décision n° 08 du 10 Février 2015 fixant les conditions, les seuils et les modalités d'octroi et de retrait de la délégation de signature prévue en matière contentieuse.
- Vu la décision n° ..... du ..... portant nomination de Mr ..... dans le grade d' ..... **(1)** ;
- Vu la décision n° ..... du ..... portant nomination de Mr ..... en qualité de ..... **(2)** ;
- Vu la décision n° ..... du ..... correspondant au ..... portant nomination de Mr ..... en qualité de Chef du Centre de Proximité des Impôts de ..... **(3)**.

DECIDE :

Article 1er : Délégation de signature est donnée à Mr ..... **(4)**, à l'effet de statuer au nom du Chef du Centre de Proximité des Impôts, sur les réclamations contentieuses dans la limite de .....**(5)**.

Les types de recours repris, ci-après, sont exclus du champ de compétence de la délégation de signature accordée **(6)** :

.....

الملحق « هـ-4 »

.....

Article 2. : La présente décision prend effet à compter de sa date de signature.

Elle est notifiée, pour exécution, au délégataire sus nommé

A **le**

Le Chef de Centre de Proximité des Impôts
Délégant

SIGNE :

---

(1) mentionner les référence et date de la décision portant nomination du délégataire dans le grade d'inspecteur en chef, d'inspecteur divisionnaire, d'inspecteur central ou d'inspecteur principal des impôts.

(2) citer les référence et date de nomination du délégataire au poste supérieur de chef de service principal du contentieux ou de chef de bureau des réclamations.

(3) citer les références et date de la décision de nomination du Chef du Centre de Proximité des Impôts.

(4) mentionner les noms, prénoms, grade et fonction du délégataire.

(5) préciser le montant en lettres et en chiffres du seuil de la délégation de signature accordée.

(6) mentionner les recours exclus éventuellement du domaine de compétence de la délégation de signature accordée (catégorie bien précise de contentieux).

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS
DIRECTION DES IMPÔTS DE WILAYA DE :.....

LETTRE D'INFORMATION

A .....le.....

M.....
.....
.....
.....
.....

Référence d'enregistrement du recours au secrétariat de la commission de recours de .....:

N°.....du .....

Rôle (s) ou titre (s) de perception: (N° et date)

.....

Impôts et taxes contestés :

.....

Montant global des impositions contestées :

.....

J'ai l'honneur de vous informer qu'en vertu des dispositions des articles 27 et 28 de la loi de finances pour 2016, votre dossier de recours, dont les références sont reprises ci-contre, ne relève plus de la compétence de la commission de recours de Daïra.

Aussi, je porte à votre connaissance que votre dossier sera examiné par la commission de recours de .....

Une convocation vous sera transmise par le président de cette commission pour vous permette d'assister à la réunion, une fois votre dossier programmé.

Veuillez agréer, Madame/Monsieur l'expression de ma parfaite considération.

الملحق « و-1 »

ANNEXE 1

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS
DIRECTION DES IMPÔTS DE WILAYA DE :
.....

LETTRE D'INFORMATION

A .....le.....

M.....
.....
.....
.....
.....

Référence d'enregistrement du recours au secrétariat de la commission de recours de
.....:

N°.....du .....

Rôle (s) ou titre (s) de perception: (N° et date)
.....

Impôts et taxes contestés :
.....

Montant global des impositions contestées :
.....

J'ai l'honneur de vous informer qu'en vertu des dispositions des articles 27 et 28 de la loi de finances pour 2016, votre dossier de recours, dont les références sont reprises ci-contre, ne relève plus de la compétence de la commission de recours de la Wilaya de.....

Aussi, je porte à votre connaissance que votre dossier sera examiné par la commission de recours régionale de .....

Une convocation vous sera transmise par le président de cette commission pour vous permette d'assister à la réunion, une fois votre dossier programmé.

Veuillez agréer, Madame/Monsieur l'expression de ma parfaite considération.

الملحق « و-2 »

الجمهوريــة الجزائريــة الديمقراطيــة الشعبيــة

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب لـ:.....

المديرية الولائية للضرائب لـ:.....

وكالـــة للتمثيـــل

(المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية)

أنا الموقع (ة) أسفله: .....

طبيعة النشاط: .....

رقم التعريف الجبائي (N.I.F): .....

العنوان: .....

يعطى هذا التوكيل السيد (ة): .....

المهنة: .....

العنوان: .....

الحق في التصرف نيابة عني و لحسابي أمام[1]: .....

لإجراء جميع الإجراءات القانونية و التنظيمية المطلوبة بموجب الطعن الذي قدمته أمام[2]: .....

الذي أحتج بموجبه في[3]: .....

هذا التوكيل لا يعطي لصاحبه إمكانية تمثيل المكلف بالضريبة، لاسترجاع الحقوق محل التخفيض الجزئي أو الكلي. للمكلف وحده الحق في القيام بهذا الإجراء أمام قباضة الضرائب.

سلمت هذه الوكالة للإدلاء بها في حدود ما يسمح به القانون.

توقيع الموكل المكلف بالضريبة[4]

الملحـق « ز »

[1] - تحديد الإدارة الجبائية (مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب).

[2] - تحديد لجنة الطعن (الولائية- الجهوية- المركزية).

[3] - تحديد رقم الجدول الضريبي أو سند التحصيل، طبيعة الضرائب و الرسوم موضوع النزاع و المبالغ المتنازع فيها.

Série n°71

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS

CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE OU DU RECOUVREMENT

MANDAT DE REPRESENTATION

-Articles 75 et 153 bis-4 du Code des Procédures Fiscales-

Je soussigné (e) M.....
Activité : .....
NIF n° : .....
Adresse : .....
Donne par le présent mandat à:
M.....
Profession : .....
Adresse : .....
.....

Le droit d'agir en mon nom et pour mon compte, auprès[1] :.....
.....
A l'effet d'accomplir toutes procédures légales et/ou réglementaires requises, au titre de mon recours[2].....

Dont l'objet porte sur[3] :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Le présent mandat ne donne pas à son porteur le pouvoir de se substituer au requérant, dans la procédure ou de restitution des droits admis en dégrèvement partiel, en annulation totale ou en remboursement. Seul le contribuable réclamant est habilité à accomplir cette formalité, auprès de la recette des impôts compétente.

Ce mandat est établi pour servir et valoir ce que de droit.

Signature du mandant[4]

الملحق « ح »

[1] Préciser l'administration fiscale (DGE, DIW, CDI ou CPI) saisie.
[2] Indiquer la nature du recours (recours préalable-Assiette ou recouvrement, demande de remboursement de précompte de TVA, remise conditionnelle ou recours gracieux).

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION.....

CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE
RECOURS PREALABLE – RECOURS AUPRES DES COMMISSIONS

Affaire suivie par :
.....
.....
.....

A. R

SURSIS LEGAL DE PAIEMENT
ATTESTATION D'ACCEPTATION DE GARANTIES CONSTITUEES
(Article 74-1 du Code des Procédures Fiscales)

A ----------, le ----------

Référence de l'attestation d'acceptation de garanties constituées :

N° :.....
Du :.....

Requérant (e) : ----------

NIF : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|
Activité : ----------
Adresse : ----------

Identification du mandataire :

Nom et prénoms : ----------
Activité : ----------
Adresse : ----------

RI, avertissement (s) ou déclaration (s) contesté (s) :

N° : ----------
Du : ----------

Phase de Recours Préalable :

Impôts et taxes contestés :

Montant global contesté :

Phase de Recours devant la Commission de Recours des IDTA et des TCA :

Impôts et taxes contestés :

Montant des droits demeurant en litige :

Nous soussignés, M.....
Receveur des impôts de .....,

Attestons que :

Le contribuable susnommé ayant l'intention d'introduire un (1) :

☐ **Recours Préalable.**

☐ **Recours devant la commission de recours des Impôts Directs, des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires.**

En contestation des impositions citées ci-contre.

A constitué les garanties reprises ci-après :

Couvrant la totalité des impositions contestées.

Déclarons accepter les garanties constituées par le contribuable susnommé.

الملحق « ي »

Signature :

320

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE Série Un 20

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DE.....

CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE
RECOURS PREALABLE – RECOURS AUPRES DES COMMISSIONS

Affaire suivie par :
.....
.....

Avis D'OCTROI DE SURSIS LEGAL DE PAIEMENT
(Articles 74 et 80-2 du Code des Procédures Fiscales)

A. R

A ----------, le ----------

Référence du sursis légal de paiement accordé :
N° :.....
Du :.....

Requérant (e) : ----------
NIF : | | | | | | | | | | | | | | | |
Activité : ----------
Adresse : ----------

Identification du mandataire :
Nom et prénoms : ----------
Activité : ----------
Adresse : ----------

Référence d'enregistrement du recours :
N° : ----------
Du : ----------

RI, avertissement (s) ou déclaration (s) contesté (s) :
N° : ----------
Du : ----------

Phase de Recours Préalable :
Impôts et taxes contestés :

Montant global contesté :

Phase de Recours devant la Commission de Recours des IDTA et des TCA :
Impôts et taxes contestés :

Montant des droits demeurant en litige :

Par recours contentieux cité ci-contre, introduit auprès de mes services, vous sollicitez le bénéfice du sursis légal de paiement prévu par les dispositions des articles **74** et **80-2** du Code des Procédures Fiscales (CPF), au titre de la phase de (1) :

☐ **Recours Préalable.**

☐ **Recours devant la commission de recours des Impôts Directs, des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires.**

Vous joignez, à votre requête une copie de (2) :

☐ L'attestation d'acceptation des garanties constituées, délivrée par le receveur des impôts compétent, couvrant le montant total des impositions contestées.

☐ La quittance, dont les références sont reprises ci-dessous, attestant du paiement de **30%** du montant global des impositions contestées, au titre du Recours Préalable.

Quittance n° : ---------- Datée du : ----------
Délivrée par la Recette des Impôts de : ----------
Montant acquitté : ----------

☐ La quittance, dont les références sont reprises ci-dessous, attestant du paiement à nouveau de **20%** du montant global des impositions restant en litige, au titre du Recours introduit auprès de la commission de recours compétente ou de l'acquittement de **50%** des impositions demeurant en litige, dans le cas où la quote-part de 30% n'a pas été payée en phase de recours préalable.

Quittance n° : ---------- Datée du : ----------
Délivrée par la Recette des Impôts de : ----------
Montant acquitté : ----------

Par voie de conséquence, il vous est accordé un sursis légal de paiement, jusqu'à la date d'intervention de la décision sur votre recours cité plus haut.

Veuillez agréer, M ----------, l'assurance de ma parfaite considération.

Signature:

الملحق « ك »

(1) (2) Cocher la case

321

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION .....

CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE
RECOURS PREALABLE ET RECOURS AUPRES DES COMMISSIONS

Affaire suivie par :
.....
.....
.....

A. R

Avis
-REJET D'UNE DEMANDE D'OCTROI DE SURSIS LEGAL DE PAIEMENT-
(Articles 74 et 80-2 du Code des Procédures Fiscales)

A ----------, le ----------

Requérant (e) : ----------

NIF : | | | | | | | | | | | | | | | | |

Activité : ----------
Adresse : ----------

Référence d'enregistrement du recours :
N° : ----------
Du : ----------

Identification du mandataire :
Nom et prénoms : ----------

Activité : ----------

RI, avertissement (s) ou déclaration (s) contesté (s) :
N° : ----------
Du : ----------

Par recours contentieux cité ci-contre, introduit auprès de mes services, vous sollicitez le bénéfice du sursis légal de paiement prévu par les dispositions des articles **74** et **80-2** du Code des Procédures Fiscales (CPF), au titre de la phase de (1) :

☐ **Recours Préalable.**

☐ **Recours devant la commission de recours des Impôts Directs, des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires.**

Phase de Recours Préalable :
Impôts et taxes contestés :

Montant global contesté :

Cependant, l'examen de votre demande ne m'a pas permis de lui réserver une suite favorable pour les motifs suivants :

Phase de Recours devant la Commission de Recours des IDTA et des TCA :
Impôts et taxes contestés :

Montant des droits demeurant en litige :

Veuillez agréer, M ----------, l'assurance de ma parfaite considération.

الملحق « ل »

Signature :

(1)Cocher la case correspondante

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION .....

CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE
RECOURS PREALABLE ET RECOURS AUPRES DES COMMISSIONS

Affaire suivie par :
.....
.....
.....

A. R

Avis
-REJET D'UNE DEMANDE D'OCTROI DE SURSIS LEGAL DE PAIEMENT-
(Articles 74 et 80-2 du Code des Procédures Fiscales)

A ----------, le ----------

Requérant (e) : ----------

NIF : | | | | | | | | | | | | | | | | |

Activité : ----------
Adresse : ----------

Référence d'enregistrement du recours :
N° : ----------
Du : ----------

Identification du mandataire :
Nom et prénoms : ----------

Activité : ----------

RI, avertissement (s) ou déclaration (s) contesté (s) :
N° : ----------
Du : ----------

Par recours contentieux cité ci-contre, introduit auprès de mes services, vous sollicitez le bénéfice du sursis légal de paiement prévu par les dispositions des articles **74** et **80-2** du Code des Procédures Fiscales (CPF), au titre de la phase de (1) :

☐ **Recours Préalable.**

☐ **Recours devant la commission de recours des Impôts Directs, des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires.**

Phase de Recours Préalable :
Impôts et taxes contestés :

Montant global contesté :

Cependant, l'examen de votre demande ne m'a pas permis de lui réserver une suite favorable pour les motifs suivants :

Phase de Recours devant la Commission de Recours des IDTA et des TCA :
Impôts et taxes contestés :

Montant des droits demeurant en litige :

Veuillez agréer, M ----------, l'assurance de ma parfaite considération.

الملحق « ل »

Signature :

(1)Cocher la case correspondante

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION----------

CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE
RECOURS PREALABLE–RECOURS AUPRES DES COMMISSIONS

Avis
-ANNULATION DE SURSIS LEGAL DE PAIEMENT-
(Articles 74-4 et 80-2 du Code des Procédures Fiscales)

Affaire suivie par :
.....
.....

A. R

A ----------, le ----------

Requérant (e) : ----------

NIF : | | | | | | | | | | | | | | | |
Activité : ----------
Adresse : ----------

Décision d'annulation :
N° : ----------
Du : ----------

Référence d'enregistrement du SLP:
N° : ----------
Du : ----------

Référence d'enregistrement du recours :
N° : ----------
Du : ----------

RI, avertissement (s) ou déclaration (s) contesté (s) :
N° : ----------
Du : ----------

Phase de Recours Préalable :

Impôts et taxes contestés :

Montant global contesté :

Phase de Recours devant la Commission de Recours des IDTA et des TCA :

Impôts et taxes contestés :

Montant des droits demeurant en litige :

----

(1) Cocher la case correspondante

Identification du mandataire :
Nom et prénoms : ----------
Activité : ----------
Adresse : ----------

Suite à la survenance des évènements relatés ci-après :

Lesquels constituent des faits susceptibles de mettre en péril le recouvrement des impositions contestées indiquées ci-contre, objet de votre (1) :

☐ **Recours Préalable.**

☐ **Recours devant la commission de recours des Impôts Directs, des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires**

Dont les références sont mentionnées ci-contre.

J'ai le regret de vous informer de l'annulation du sursis légal de paiement, référencé en marge.

Veuillez agréer, M ----------, l'assurance de ma parfaite considération.

Signature :

الملحق « م »

1

الملحق « ن »

Registre du secrétariat de la commission de recours des impôts directs,

des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires

de.....

N° d'ordre	Date de réception par le secrétariat	Date d'introduction	Désignation du requérant	Nature de l'impôt	Année	Origine des impositions			Montant contesté (réf. Rôle)	Dégt. accordé (Recours Préalable)	Reliquat contesté	Avis de la commission			Date de notification de l'avis au DGF/DIW
						Régularisations assiette	Demandes de remb. TVA	V.C, V.P, VASTE				N° Séance	Date Séance	Nature	

Série I. n°24

الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية ---
المديرية الفرعيـــة للمنازعات

قرار القبول الكلي لشكوى

---في .....

إلى السيد (ة)/ .....

.....

.....

.....

مرجع تسجيل الطعن. مفتشية : ..... رقم : ..... / ..201 بتاريخ : ...../...../.....	بعثتم لي احتجاج يخص الضريبة المذكورة في الجانب المقابل، بعد دراسة هذا الاحتجاج من حيث أنه منازعة قررت بتاريخ ...../...../..... قبوله كليا. التخفيض أو الإرجاعات المقررة مذكورة في الخلف. إذا كنتم سددتم مبلغ الضريبة موضوع التخفيض الممنوح أو إذا لم تكونوا مدانين بأي مبلغ لدى قابض الضرائب يمكنكم استرجاع المبلغ المخفض. تقبلوا تحياتنـــــــــــا الخالصة. مدير الضرائب للولاية الملحـق « س »
جدول التصريح متعلق بالدفع التلقائي أو الاقتطاع من المصدر. رقم : ...../ ..... في : ...../...../..... المبلغ الإجمالي الواجب الدفع .....دج	
الضرائب و الرسوم موضوع النزاع.	
المبلغ الإجمالي المنازع فيه. .....دج.	

التخفيض أو التعويض المقبول :

مرجع تأسيس الضريبة	ضرائب و رسوم	التخفيض - التعويض
	المجموع	

الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية .....
المديرية الفرعيـــة للمنازعات

قرار القبول الجزئي لشكوى

في ,,,, ...

إلى السيد (ة)/ .....

.....

.....

.....

مرجع تسجيل الطعن. مفتشية : ..... رقم : ..... / ..201 بتاريخ : ...../...../.....	بعثتم لي احتجاج يخص الضريبة المذكورة في الجانب المقابل، بعد دراسة هذا الاحتجاج من حيث أنه منازعة قررت بتاريخ ...../...../..... قبوله جزئيا. التخفيض أو الإرجاعات المقررة و كذا أسباب عدم القبول الكلي لشكواكم مذكورة في الخلف. إذا كنتم سددتم مبلغ الضريبة موضوع التخفيض الممنوح أو إذا لم تكونوا مدانين بأي مبلغ لدى قابض الضرائب يمكنكم استرجاع المبلغ المخفض. و إذا ارتئيتم مخاصمة هذا القرار يمكنكم اللجوء إما: * لجنة الطعن المختصة المنصوص عنها في المادة **81** مكرر من قانون الإجراءات الجبائية في ظرف (**04**) أشهر من تاريخ استلام هذا القرار. * المحكمة الإدارية بالمدية في ظرف (**04**) أشهر من تاريخ استلام هذا الإعلام (المادة **82** من القانون الإجراءات الجبائية). تقبلوا تحياتنـــــــــــا الخالصة.
جدول التصريح متعلق بالدفع التلقائي أو الاقتطاع من المصدر. رقم : ...../..... في : ...../...../..... المبلغ الإجمالي الواجب الدفع .....دج	
الضرائب و الرسوم موضوع النزاع.	
المبلغ الإجمالي المنازع فيه. .....دج.	

مدير الضرائب للولاية

الملحق « ع »

التخفيض أو التعويض الممنوح:

مرجع تأسيس الضريبة	ضرائب و رسوم	التخفيض - التعويض

أسباب القبول الجزئي المقرر:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية .....
المديرية الفرعيـــة للمنازعات

قرار الرفض لشكوى

في .....

إلى السيد (ة)/ .....

.....

.....

.....

مرجع تسجيل الطعن. مفتشية : ..... رقم : ..... / ...201 بتاريخ : ...../...../.....	بعثتم لي احتجاج يخص الضريبة المذكورة في الجانب المقابل، بعد دراسة هذا الاحتجاج من حيث أنه منازعة قررت بتاريخ ...../...../...201 الرفض الكلي لشكواكم للأسباب المذكورة في الخلف. و إذا ارتئيتم مخاصمة هذا القرار يمكنكم اللجوء إما:
جدول التصريح متعلق بالدفع التلقائي أو الاقتطاع من المصدر. رقم : ...../ ..... في : ...../...../..... المبلغ الإجمالي الواجب الدفع .....دج	* لجنة الطعن المختصة المنصوص عنها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية في ظرف (04) أشهر من تاريخ استلام هذا القرار. * المحكمة الإدارية بالمدية في ظرف (04) أشهر من تاريخ استلام هذا الإعلام (المادة 82 من القانون الإجراءات الجبائية).
الضرائب و الرسوم موضوع النزاع	تقبلوا تحياتنـــــــــا الخالصة. مدير الضرائب للولاية
المبلغ الإجمالي المنازع فيه. ..... دج.	الملحق « ف » 327

أسباب الرفض :

من حيث الشكل :

.....

.....

.....

من حيث الموضوع :

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Série In°72

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION:----------

CONTENTIEUX DE RECOUVREMENT

AVIS
-Rejet, Admission Totale ou Partielle-
(Articles 153 ter et 154 du Code des Procédures Fiscales)

Affaire suivie par :
.....
.....
.....

A. R

A ----------, le ----------

Décision
N° : ----------
Du : ----------

Requérant (e) : ----------
NIF : | | | | | | | | | | | | | | | |
Activité : ----------
Adresse : ----------

Référence d'enregistrement de la réclamation
N° : ----------
Du : ----------

Identification du mandataire :
Nom et prénoms : ----------
Activité : ----------
Adresse : ----------

Nature de l'acte de poursuites :.....
.....
N° : ----------
Du : ----------

Désignation de(ou des)la créance(s)fiscale(s) objet de poursuites (1) :
N° :.....du :.....
N° :.....du :.....
N° :.....du :.....
N° :.....du :.....

Montant global de (ou des) la créance(s) fiscale(s) (droits en principal plus pénalités d'assiette, de recouvrement et autres majorations) :

J'ai l'honneur de vous informer de la suite donnée à votre réclamation contentieuse, dont les références figurent ci-contre et introduite au titre du recours préalable(2) :

- ☐ **Rejet total**
- ☐ **Admission totale**
- ☐ **Admission partielle**

Les motifs qui m'ont conduit à cette décision sont mentionnés au verso du présent avis.

Si vous souhaitez contester la décision rendue à l'égard de votre recours, je vous informe que vous avez la possibilité de saisir les instances judiciaire, dans un délai de(2):

☐ Deux (02) mois. ☐ Un (01) mois.

En formulant une demande adressée au greffe du Tribunal Administratif de....., suivant les conditions de forme prévues, respectivement, aux articles **153 ter et 154 du CPF,**

Veuillez agréer, M----------, l'assurance de ma parfaite considération.

« ص » الملحق

Signature

(1) Mentionner les références et dates des avertissements de rôles généraux, rôles individuels et titres de perception objet de poursuites.
(2) Cocher la case correspondante.

ANNEXE 4

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION.....

RAPPORT DE PRESENTATION DES RECOURS
SOUMIS A L'EXAMEN DE LA COMMISSION DE.....

SEANCE DU :

-RECOURS N° :
-CONTRIBUABLE :
-DATE D'INTRODUCTION DU RECOURS :

- AGENT INSTRUCTEUR :

الملحـق « ق »

1. **DESIGNATION DU CONTRIBUABLE:**

   1.1 NOM / RAISON SOCIALE/FORME JURIDIQUE :

   1.2 ACTIVITE EXERCEE:

   1.3 ADRESSE :

2. **DESIGNATION DU RECOURS CONTENTIEUX :**

   2.1 ORIGINE ET MODE D'ETABLISSEMENT DES IMPOSITIONS CONTESTEES :

   2.2 DATE DE MISE EN RECOUVREMENT DES IMPOSITIONS CONTESTEES :

   2.3 MONTANT DU RELIQUAT D'IMPOSITIONS CONTESTE :

Nature des impositions	Montant des impositions établies		Montant des dégrevements accordés		Montant restant dû		Reliquat contesté	
	Droits	Ptés	Droits	Ptés	Droits	Ptés	Droits	Ptés
IBS IRG TAP TVA...								
S/Total								
TOTAL								

   2.4 POINTS DE CONTESTATION SOULEVES PAR LE CONTRIBUABLE :

3. **EXAMEN DU RECOURS CONTENTIEUX :**

   3.1 AU PLAN FORME :

   3.2 AU FOND :

4. **AVIS DU DIRECTEUR DES GRANDES ENTREPRISES/DIRECTEUR DES IMPÔTS DE WILAYA :**

5. **AVIS DU DIRECTEUR REGIONAL :** (pour les recours CRR)

6. **AVIS DU DIRECTEUR DU CONTENTIEUX :** (pour les recours CCR)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

COMMISSION DE RECOURS DES IMPOTS DIRECTS,
DES TAXES ASSIMILEES ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
(Art. 81bis du code des procédures fiscales)

COMMISSION DE RECOURS
DE .....

N°_____ /CR..../sec

....., ***le*** .....

CONVOCATION

A MADAME / MONSIEUR.....
.....
.....

OBJET : -Votre recours daté du.....portant sur :.....
-Dossier n° :.....

Madame, Monsieur,

Je vous informe que la commission de recours des impôts directs, des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires de.....examinera votre dossier lors de la séance du : .....

Vous êtes invités à vous présenter (éventuellement vous faire assister), à ladite séance, le jour fixé, à .....h .....mn, au siège de....., sis à.....

En cas d'empêchement, vous pouvez vous faire représenter par une personne dûment mandatée.

Vous êtes tenu de vous munir des pièces et documents appuyant votre recours.

الملحق « ر »

Le président de la commission de recours de
.....

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

COMMISSION DE RECOURS DES IMPOTS DIRECTS,
DES TAXES ASSIMILEES ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
(Art. 81bis du code des procédures fiscales)

COMMISSION DE RECOURS DE
.....

N°_____ /CR..../sec

....., ***le*** .....

CONVOCATION

A MADAME / MONSIEUR.....
.....
.....

OBJET: Réunion de la commission de recours

Madame, Monsieur,

J'ai l'honneur de vous inviter à assister aux réunions de la commission de recours ..... qui se tiendront au siège de ....., sis à.....
à .....h.....mn, aux dates indiquées ci-après :

-..... ;
-..... .

Le président de la commission de recours de
.....

الملحق « ش »

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

COMMISSION DE RECOURS DES IMPOTS DIRECTS, DES TAXES ASSIMILEES ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
(Art. 81bis du code des procédures fiscales)

COMMISSION DE RECOURS DE
.....

FICHE DE DELIBERATION

Requérant (e) : ----------

NIF : | | | | | | | | | | | | | | | | |

Activité : ----------

Adresse : ----------

Séance n° :.....

Du : .....

Mandataire : ----------

Adresse : ----------

Avis de la commission :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Références d'enregistrement du recours :

N° :.....
Du :.....

Référence rôle d'imposition/ titre de perception/ déclaration de versement ou de retenue à la source :

.....
.....
.....
.....

Impôts et taxes contestés :

.....
.....

Montant contesté :

.....

Signature des membres :

NOM, PRENOM	QUALITE DU MEMBRE	SIGNATURE

الملحق « ت-1 »

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

COMMISSION DE RECOURS DES IMPOTS DIRECTS, DES TAXES ASSIMILEES ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

(Art. 81bis du code des procédures fiscales)

COMMISSION DE RECOURS DE

.....

ALGER, LE.....

Requérant (e) : ----------

NIF : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

Article d'imposition : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

Activité : ----------

Adresse : ----------

O B J E T / Votre recours concernant l'imposition.....

Madame, Monsieur,

Vous avez adressé au Président de la Commission de Recours de..... en date du..... un recours concernant l'imposition visée en objet.

Après examen de votre recours par cette commission, en date du..... , les conclusions suivantes ont été arrêtées :

.....

.....

.....

.....

.....

.....

L'avis émis par la commission fera l'objet d'une décision qui vous sera notifiée par le Directeur des impôts conformément à l'article 81-3 du code des procédures fiscales.

Je vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Le Président de la Commission de Recours de

.....

الملحق « ت-2 »

SERIE I - Mod. n° 61

Direction Générale des Impôts

Direction des Impôts

de la Wilaya : _____

Inspection

de : _____

Commune

de : _____

Impôt ou Taxe

_____

Art. _____ du rôle de

Art. _____ du rôle de

Art. _____ du rôle de

N° _____ du reg.

AVIS DE DEGREVEMENT

Jugement de la Cour
(Chambre administrative)
Décharge en déduction
Admission partielle

A _____, le _____

M _____,

J'ai l'honneur de vous faire connaître que, statuant sur la réclamation que vous avez présentée au sujet de _____ cotisation ____ visée____ ci-contre.

La Cour (chambre administrative) a, par un jugement du _____, prononcé en votre faveur un dégrèvement de _____ dont le détail figure ci-après et rejeté le surplus de ladite demande

ENAG - ULC - Algéria

Année 1	Article du rôle 2	Nature de l'Impôt ou Taxe 2	Dégrèvement accordé 4	

Une copie du jugement susvisé est ci-jointe, ainsi que les pièces que vous aviez produites à l'appui de votre demande (1).

Le Receveur des Impôts de votre résidence pourra vous rembourser tout ou partie de la somme allouée en dégrèvement si vous avez soldé l_____ imposition _____ dont il s'agit et si vous n'êtes redevable d'aucune somme sur les rôles actuellement émis. **Un avis ultérieur du Receveur vous convoquera à cet effet, s'il y a lieu.**

Recevez, M _____ l'assurance de ma parfaite considération.

Le Directeur des Impots
*de la Wilaya*_____

الملحق « ث »

NOTA. — Les jugements de la Cour (Chambre administrative) peuvent être attaqués devant la Cour Suprême dans le délai de deux mois à dater de la notification. Le recours doit être formé sur papier timbré et être accompagné soit de la copie sur papier libre du jugement jointe à la présente lettre, soit d'une ampliation de ce jugement. Il peur être déposé soit à la Cour Suprême, soit à la Wilaya ou à la Daïra du domicile du requérant.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des Impôt de la wilaya de.....
N°...../.....

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية .....
رقم...../.....

إشعار بإصدار سند تحصيل
Avis d'émission de titre de perception (*)

Exercice : ..... : السنة المالية

Monsieur ; ..... est requis de verser immédiatement à la caisse du Receveur des Impôts de :....., la somme de : ..... DA, dont l'indication suit, conformément aux dispositions de l'article 100/2 du code des procédures fiscales, et en exécution de l'arrêté du conseil d'Etat en date du :..... portant annulation des dégrèvements prononcés par la chambre administrative de la cour de : ..... sur les impositions émises par de rôle n° ...../.....

Nature d'impôt	*montant*	*Pénalité d'assiette*	*Total*
		Total Général	..... DA

Le présent titre de perception est arrêté à la somme de :.....

« خ » الملحق

Fait à..... le .....
Le Directeur

(*) prière se munire du présent avis en venant le payer.

Abstract :

Tax disputes are considered as one Among the most prevalent and complex types of disputes in the fiscal area,It is unique in some of the peculiarities that distinguish it from other administrative disputes, and is governed by flexible and flexible legal provisions, The settlement is in two basic stages,The first stage is an administrative phase that starts with the taxpayer filing a tax complaint before the tax administration.Note that this procedure is mandatory to pass to the next stages,The legislator aims through it to promote tax transparency and devote the principle of prestige in order to reach a friendly settlement of the tax dispute.

In case the taxpayer is not satisfied with the administration's decision regarding his tax complaint,he may opt to appeal to the Dispute Appeal Committees whose organization has become based on the professionalism standard under the Finance Act 2016,The views of these Committees are also valid except for those expressly contrary to the provisions of the law and regulation in force, note that the wisdom of the establishment of these committees is the lawmaker's efforts to strengthen trust between the taxpayer and the administration and reduce the burden on the administrative judiciary.

In case the administrative road is useless granting the Algerian legislator an opportunity for the taxpayer to resort to the administrative judiciary represented by the Administrative Court and the Council of State; where the tax lawsuit is settled in accordance with the general rules applicable in the field of administrative disputes, except for special investigation procedures that may be ordered by the administrative judge in accordance with the provisions of Articles 85 and 86 of the Tax Procedure Law.

Résumé :

Le contentieux de l’assiette fiscale est le type le plus important et le plus compliqué du contentieux fiscal, il se démarque du contentieux administratif par le fait qu' il est régi par des textes réglementaires flexibles et souvent modifiables, le traitement du contentieux passe par deux principales étapes : la première est administrative et elle est obligatoire avant de passer aux étapes suivantes, elle est engagée par une réclamation préalable devant l’administration fiscale. l’objectif de cette mesure est de concrétiser la transparence fiscale et le principe de confrontation afin de traiter à l’amiable le contentieux fiscale.

Dans le cas où le contribuable n’est pas satisfait de la décision de l’administration, il peut recourir facultativement aux commissions de recours, devenues professionnelles suite à la nouvelle organisation édictée par la loi de finances pour 2016. L’avis de ces commissions est exécutable s’il n’enfreint pas clairement la législation en vigueur, sachant que la raison de création de ces commissions est l’instauration de la confiance entre le contribuable et l’administration et alléger la charge sur la justice administrative.

Dans le cas de l’infaisabilité du chemin administratif, le législateur algérien accorde au contribuable la possibilité de recourir au tribunal administratif et au conseil d’Etat ce qui constitue la seconde étape , où la réclamation fiscale est traitée selon les règles générales du contentieux administratif, à l’exception des procédures spécifiques d’instruction qui peuvent être ordonnés par le juge administratif selon les dispositions des articles 85 et 86 du code des procédures fiscales.