



جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2
كلية الحقوق والعلوم السياسية



محاضرات في مادة:

المنازعات الضريبية

موجهة لطلبة السنة أولى ماستر قانون عام

إعداد: د. بن اعراب محمد

العام الجامعي 2019-2020

تعد الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، وقد تطورت الضرائب بتطور أهداف الدولة وأدوارها في المجتمع، إذ أن هناك ارتباط كبير بين النظام الضريبي وطرق وأساليب فرض الضريبة وتحصيلها، وبين نظام الدولة الاقتصادي والاجتماعي والسياسي المطبق أثناء فرض الضريبة.

أصبحت الدولة تستعمل الضريبة ليس كمصدر من مصادر الإيرادات العامة فقط، بل كوسيلة لتحقيق أهداف معينة والتأثير على مختلف أوجه الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

أولا/ مفاهيم عامة حول الضريبة وخصائصها والمبادئ التي تقوم عليها

1/ تعريف الضريبة

في غياب تعريف تشريعي، يمكن تعريف الضريبة على أنها: "مساهمة نقدية تفرض بصفة جبرية من طرف الدولة أو إحدى الهيئات المحلية على المكلفين بها، سواء كانوا أشخاصا طبيعيا أم معنوية، حسب قدراتهم التكاليفية، وبصفة نهائية مساهمة منهم في التكاليف والأعباء العامة، ودون مقابل خاص مقابل دفع هذه الضريبة مساهمة منهم في تغطية النفقات العمومية للدولة وهي بصدد تحقيق مختلف أوجه المصلحة العامة".

2/ خصائص الضريبة:

انطلاقا من التعريف السابق يمكن تحديد خصائص الضريبة فيما يلي:

أ- الضريبة أداء نقدي: في العصور الوسطى كان تسديد الضرائب من طرف الأفراد يتم جبرا في شكل ساعات عمل (وفق نظام السخرة) أو يتم عينا في شكل منتج أو محاصيل ... وبظهور النقود كأداة للتعامل ظهرت الضريبة النقدية.

والشكل النقدي للضريبة له مزايا عديدة إذ أنه يجنب الدولة تحمل تكاليف ونفقات باهضة قد تفوق قيمة الضريبة العينية، من مصاريف نقل وتخزين المحاصيل وإمكانية تعرضها للتلف، فضلا عن أن الضريبة العينية لا تلتزم بعنصر العدالة، إذ أنها لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكل شخص من ناحية ما يتحمله المكلف وهو بصدد تحقيق الربح.

ب- الضريبة أداء محصل جبرا: تعد الضريبة من مظاهر سيادة الدولة، تفرضها بموجب القوانين، وتقوم بتحصيلها أيضا بموجب قوانين وأوامر السلطة العامة، لذا فإنها تحصل عن

طريق الإكراه إذا اقتضى الأمر ذلك، ففي حالة امتناع المكلف عن أداء واجباته الضريبية تقوم الدولة بمتابعته من أجل إجباره على أداء دينه الضريبي، وبهذا تتميز الضريبة عن المساهمات الإرادية كالقروض والهبات مثلاً.

ج- الضريبة أداء محصل بصفة نهائية: لا تلتزم الدولة برد مقدار الضريبة للمكلفين بها، ولا تعوّضهم عنها، إذ تمثل الضريبة تضحية نهائية للمكلف لصالح المجتمع، وبهذا تتميز أيضاً عن القرض الذي تلتزم فيه الدولة برده للمكاتبين، مع التزامها بدفع الفوائد المترتبة عنه.

د- الضريبة محصلة دون مقابل: لا توجد أية علاقة مباشرة بين المبالغ المدفوعة من قبل المكلف ومقدار أو طبيعة الخدمة التي تؤديها له الدولة، إذ لا يترتب عن دفع الضريبة أي مقابل مباشر أو منفعة خاصة، فالفرد يتمتع بالخدمات التي تقدمها الدولة كالأمن والقضاء والدفاع...، ليس باعتباره من دافعي الضريبة، بل لكونه فرداً من أفراد المجتمع، وبهذه الميزة تشكل الضريبة وسيلة لتوزيع الأعباء والتكاليف العامة. لذا فإن الضريبة تفرض على جميع الأفراد المقيمين في الدولة سواء كانوا مواطنين أم أجانب باعتبارهم يتمتعون بجميع الخدمات التي تقدمها مرافق الدولة المختلفة.

2/ وظائف الضريبة: تؤدي الضرائب وظائف هامة تتمثل في مايلي :

- توزيع الأعباء العامة: تعتبر الضريبة من أهم الوسائل التي تمكن الدولة من ضمان مصاريف المصالح العامة، وتغطية الأعباء العامة، بتقديرها وفقاً للقدرة التكلفة للمواطنين، وليس وفقاً للخدمات المستهلكة.
- التدخلية: تعد الضريبة وسيلة مباشرة لتدخل الدولة في مختلف مجالات الاقتصاد (الإنتاج، الاستهلاك، الأسعار، النقد...)، وقد ساهم اتساع دور الدولة، وبالتبعية احتياجاتها المالية في تدخلها المكثف في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، مما يقتضي منها البحث عن مصاريف استثمارية مهمة لإقامة المنشآت العامة الادارية، الصناعية والسياحية والقيام باستغلال الثروات الطبيعية؛ ويمكن للدولة عن طريقها أن تتدخل لتوجيه مجالات الاستثمار إلى القطاعات التي تراها ضرورية واستراتيجية، عن طريق الحوافز الضريبية المختلفة. فضلاً عن كون الضريبة قد تؤدي دوراً رديعاً أحياناً للحد من استهلاك مادة معينة.
- إعادة توزيع المداخل أو الثروات: تمثل الضريبة وسيلة لإعادة توزيع الثروات والمداخل، إذ عن طريقها يتم اقتطاع الأموال من الأغنياء والتجار، وتقدم هذه

المقتطعات بعد ذلك في شكل إعانات مختلفة للعجزة وأصحاب المداخل الضعيفة أو المنعدمة قصد تقليص التفاوت الاجتماعي وضمان الحد الأدنى من المداخل لكافة المواطنين.

3/ القواعد والمبادئ العامة للضريبة

يتعين على المشرع اتباع ومراعاة مجموعة من القواعد والمبادئ العامة عند وضع أسس النظام ضريبي في الدولة، وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة، إذ تحقّق مصلحة المكلف بالضريبة، من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية، من جهة أخرى.

وقد قام "آدم سميث" في سبيل بحثه عن الشروط العامة للنظام الضريبي الفعال سنة 1776 أثناء كتابته لمؤلفه الشهير "ثروة الأمم"، بوضع أربعة مبادئ دون أخذها بعين الاعتبار لا يمكن حسب رأيه أن تكون بصدد نظام ضريبي صالح وتتمثل هذه المبادئ في:
أ/العدالة: إذ يجب أن تكون الضريبة عادلة، أي متناسبة مع القدرات التكاليفية، ومحصلة بصفة موحدة ومتساوية، دون امتيازات ولا إرهاب.

ب/التحديد واليقين: أي أنه يجب أن تكون الضريبة يقينية مدروسة وليست عشوائية.
ج/الملاءمة: وتقتضي أن تحصل الضريبة بأبسط طريقة، دون تعريض المكلف وإنتاجيته ومصالح الخزينة للخطر.

د/الاقتصاد في مصاريف التحصيل: ويقصد بهذه القاعدة أن ما يصرف من نفقات وتكاليف من أجل تحصيل الضريبة، يجب أن تكون ضئيلة إلى أقصى حد ممكن، حتى لا تكلف الضريبة خزينة الدولة أكثر من حصيلتها.

وعلى ضوء تلك المبادئ التي صاغها هذه الاقتصادي تتمثل الأسس الحالية للنظام الضريبي فيما يلي:

■ **العدالة:** إذ يجب أن تكون الضريبة عامة يوزّع عبؤها بين المكلفين، وفقا لقدراتهم التكاليفية، ودون تفضيل.

■ **المردودية:** تفترض إنتاجية الضريبة أن تشمل وتدرك كل المجالات المحددة قانونا، وهو ما يقتضي الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، كما تقتضي قاعدة المردودية ألاّ تبالغ الدولة في الإعفاءات أو التخفيضات، وأن لا تكون مصاريف تحصيل الضريبة والرقابة عليها مفرطة مقارنة مع حاصلها.

الملاءمة مع المحيط: يجب أن تنظم القواعد الضريبية بصورة تلائم ظروف المكلفين بها، كما يجب أن يكون النظام الضريبي مكيفاً مع المجتمع الذي يطبق عليه، وأن تبسّط وتسهّل أساليب دفعها، خاصة فيما يتعلّق بموعد التحصيل، وطريقته وإجراءاته.

ضمانات المكلف: يجب أن تكون السلطات المهمة الممنوحة لإدارة الضرائب، والمتعلقة بالتحري والرقابة والجبائية، مقترنة بقواعد وضمانات أخرى تحمي المكلفين بالضريبة ضد التعسف وتضمن احترام القانون.

ثانياً/ مفهوم المنازعة الضريبية وتقسيماتها:

1/ تعريف المنازعة الضريبية:

المنازعة الجبائية أو الضريبية هي مجموعة القواعد المطبقة على النزاعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وجباية الضريبة من جهة، والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى، كما يمكن القول أن المنازعة الجبائية هي تلك الإجراءات التي يتبناها المكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه بمقدارها أو أساسها أو في صحتها أو شرعيتها تمهيدا لرفعها كلياً أو جزئياً.

2/ تقسيم المنازعات الضريبية: تنقسم المنازعات الجبائية من حيث موضوعها إلى:

- **منازعات حول أساس القاعدة الضريبية**، وتسمى منازعات وعاء الضريبة، وينازع فيها المكلف الإدارة الجبائية في الأساس الذي بناءً عليه تم فرض الضريبة.

- **ومنازعات التحصيل** وفي هذا النوع من المنازعات المكلف لا يطعن في حساب الضريبة وإنما في إجراءات التحصيل بحد ذاته، على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل ودياً أو جبرياً.

- **ومنازعات تحمل الطابع الجزائي** تتعلّق بجريمة الغش والتهرب الضريبيين

3/ موضوع المنازعة الضريبية:

من خلال التعريف السابق نجد أن موضوع المنازعة الضريبية قد يكون امتناع المكلف عن تسديد ما فرضته عليه إدارة الضرائب أو عدم تمكينه من الاستفادة من إعفاء أو إلغاء أو أي حق ضريبي صادر بموجب القانون أو التنظيم أو من أجل استدراك خطأ في حساب الضريبة أو استرجاع المبالغ المدفوعة بغير وجه حق، أو من أجل الحصول على تأجيل للدفع أو الإعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات أو التخفيف من قيمتها أو بسبب قيامه بغش جبائي. كما تنشأ المنازعة في وعاء الضريبة عندما ترتكب الإدارة الجبائية أخطاء في أسس

وطريقة حسابها والقواعد المعتمدة في تأسيسها. ويقصد بوعاء الضريبة العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطاً، سلعة، عملاً أو حيازةً تكون سبباً لفرض الضريبة (محلاً لها/ فهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة من بينها: طريقة المظاهر الخارجية، وطريقة التقدير الجزافي، وطريقة التقدير المباشر الذي يتم إما عن طريق التصريح (تصريح المكلف، وتصريح الغير)، أو التقدير بواسطة الإدارة الضريبية...). وهذا ما تضمنته المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصّت على أنه تدخل في اختصاص الطعن النزاعي الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب عندما يكون الغرض منها ما يلي:

- إما استدراك الأخطاء المرتكبة في تقييم وعاء الضريبة.
- إما استدراك الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة.
- وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.
- وإما الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع.

4/مميزات المنازعات الضريبية:

- تتميّز المنازعة الجبائية بالخصائص التالية:
- 1/ تعدّد المراحل وتعقيدها وتشعبها.
 - 2/ صعوبة استيعاب المكلف للنصوص التي تحكمها نتيجة كثرة التعديلات الواردة عليها، وهو ما يتنافى مع مبدأ الأمن القانوني.
 - 3/ رفض العديد من القضايا لعدم التأسيس أو لعدم استيفاء الشروط القانونية.
 - 4/ زيادة عدد المنازعات وكثرتها بسبب التوسع والانفتاح على اقتصاد السوق والجهل بإجراءات تسويتها.

المحور الثاني: طرق حل المنازعات الضريبية

إن تطبيق مبدأ العدالة الضريبية والمساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الجباية يقتضي فضلاً عن ضرورة استناد الضريبة للمبادئ المذكورة أعلاه (العدالة، والملائمة، التحديد واليقين، المردودية، ضمانات المكلف) أن يكون تقدير وعاء الضريبة وحسابها وتحصيلها بطريقة سليمة مطابقة لأحكام التشريع الجبائي المعمول به. غير أن المكلف بالضريبة ولكون هذه الأخيرة تدفع بشكل نهائي ودون مقابل قد يمتنع عن أدائها أو يلجأ لبعض التصرفات التي لا تعكس حقيقة مداخله أو يلجأ للغش أو التدليس؛ كما أن الإدارة بدورها وأثناء

قيامها بتقدير وعاء الضريبة وتحديد نسبتها قد تتعسف أو تقع في الخطأ مما يؤدي في أحيان كثيرة لنشوب نزاعات بين الطرفين.

وضمنا لحقوق المكلف من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى استحدث المشرع الجزائري قانونا يحدد كيفية حل هذه النزاعات وهو القانون رقم 02/01 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بقوانين المالية.

وبالرجوع إلى هذا القانون نجد أن إجراءات حل المنازعات الجبائية تمتاز بنوع من الخصوصية كونها تسعى للتوفيق بين طرفين غير متكافئين من حيث المراكز القانونية - المكلف بالضريبة من جهة وإدارة الضرائب التي تتصرف باعتبارها صاحبة سيادة وسلطة عامة من جهة أخرى-، وعلى الرغم من ذلك فإن القانون المتضمن كيفية حل المنازعات الجبائية جاء ضمن قانون المالية لسنة 2002 (مصدره السلطة التنفيذية)، وأكثر من ذلك فإن هذا الأخير يخضع لتعديلات دورية متتالية ترد في قوانين المالية المتعاقبة، وأجزاء كثيرة منه متناثرة في قوانين جبائية أخرى، الشيء الذي يجعله متغير، وغير مستقر، وغامض، ومعقد، ويصعب على المكلف حتى وإن كان مثقفا الإلمام بكل جوانبه، وهذا يتناقض مع مبدأ الأمن القانوني. وبالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية نجد أنه تضمن طريقتين أو مرحلتين لحل المنازعات الضريبية وهما: المرحلة الادارية والمرحلة القضائية.

أولا/ المرحلة الادارية لحل المنازعة الضريبية:

تنبيه: تنقسم المنازعات الضريبية حسب ما ورد في ملخص المادة إلى نوعين هامين هما: منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل؛ وسنركز في محتوى هذا المقياس على نوع واحد هو منازعات الوعاء فقط، مع احالة الطالب للمراجع الضرورية قصد الاطلاع على النوع الثاني. ويتعلق النوع الأول (محل الدراسة) بمنازعات الوعاء "المنازعة في أساس الضريبة". وتمر الخصومة الجبائية في هذا النوع بمرحلتين هما المرحلة الادارية، ومرحلة أخرى قضائية. خلال المرحلة الادارية يمكن خلالها للمكلف بالضريبة اللجوء إلى الإدارة الجبائية ذاتها التي أصدرت القرار الذي فرض الضريبة، وذلك عن طريق الشكاية أو عن طريق لجان الطعن.

لقد أبقى المشرع الجزائري على شرط التظلم الإداري المسبق كإجراء أولي إلزامي قبل رفع النزاع أمام القضاء في مجال المنازعات الضريبية، وذلك بموجب المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، وهو ما يعتبر استثناءً عن القاعدة العامة التي تجعل التظلم الإداري

جوازياء، والمنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. إذ تنص المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الصادر بموجب القانون 08-09 المؤرخ في 23 فيفري 2008، (ج.ر.ج.د.ش)، العدد 21، مؤرخ في 2008/4/23 على ما يلي: "يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه...".

ويعتبر هذا الإجراء الطريقة القانونية التي تمكن المكلف من الحصول على حقوقه أو تصحيح وضعيته، أو الحصول على قرار إداري قابل للطعن أمام الجهات القضائية المختصة. ويبدو أن المشرع الجزائري أبقى على شرط التظلم في هذا النوع من المنازعات نظرا لخصوصيتها وتمتعها بالطابع التقني الذي كثيرا ما يصعب على القاضي فهمه من دون الاستعانة بخبير أو خبراء مختصين، أو الاهتمام لما يرد من استنتاجات في التظلم أو الشكاوى، من خلال الحوار الكتابي بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية الساعي لإيجاد أحسن وأسرع الحلول للنزاعات المطروحة، وتجنب النفقات الإضافية وتضييع الوقت باللجوء للطريق القضائي الذي يتميز بطول الإجراءات، كما يمكن التظلم الإدارة من استدراك الأخطاء المرتكبة في تقييم وعاء الضريبة أو في حسابها، من دون جرّها إلى العدالة حول أخطاء أو أوضاع لا تمنع في إصلاحها.

1/ شكل الشكاية وشروط تقديمها:

لقد تم ضبط شروط وإجراءات الشكاية في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك تحت طائلة عدم قبولها وتتمثل تلك الشروط فيما يلي:

أ/ شرط الميعاد:

نصت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية على مواعيد تقديم التظلم أمام الإدارة الجبائية، وعلى المكلف بالضريبة لكي تكون شكواه مقبولة قانونا أن يقدمها وفقا لهذه الآجال.

- ويتم قبول الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى (فإذا أدرج الجدول للتحصيل في شهر جانفي 2020 مثلا فإن الأجل المحدد لرفع الشكاوى يسير إلى غاية 2021/12/31). سواء تعلق الأمر بـ:

- الحالات التي تكون فيها الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول كحالة الاقتطاعات من المصدر فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.

- في حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة، فالأجل يبقى ساري إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الازدواج أو الخطأ في فرض الضريبة.

- في حالة الخطأ في توجيه الإنذارات، فالأجل في هذه الحالة ينتهي كذلك في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف بالضريبة الإنذار الجديد.

• يجب أن تقدم الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل ستة (06) أشهر ابتداءً من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم.

• يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، في أقصى أجل، قبل انقضاء الشهر الرابع (04) الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد.

ب/ الشروط المتعلقة بشكل الشكوى:

بمراجعة المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنها تضمنت جملة من الشروط الشكلية الواجب توافرها في الشكاية، تتمثل فيما يلي:

• يجب أن تقدم الشكاية كأصل عام بشكل فردي أي متعلقة بمكلف واحد، واستثناءً يمكن أن تقدم شكوى جماعية أي أن تشمل مجموعة من المكلفين، وذلك في حالة فرض الضريبة عليهم جماعيا أو أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة.

• حسب الفقرة الثانية من المادة 2/73 لا يشترط تقديم الشكاية على ورق مدموغ بل يكفي تحريرها على ورق عادي، أي أنها لا تخضع لحقوق الطابع.

أن تخص الشكاية موضوعا واحدا أي أنها لا تتعلق بعدة أنشط. (عبرت المادة 73 في فقرتها الثالثة على ذلك بالنص: "يجب تقديم شكوى منفردة لكل محل خاضع للضريبة")

• تحت طائلة عدم القبول ينبغي بيان نوع الضريبة موضوع التظلم، ورقم المادة من الجدول الذي أقرت بموجبه الضريبة، هذا في حالة تبليغ المكلف بالضريبة بنسخة من الجدول المرفق بالإندازار، حيث يحمل هذا الجدول تاريخ ورقم. وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع الجدول، فإن المكلف بدفع الضريبة لا يبلغ بنسخة من الجدول بل يبلغ عادة بحوالة الخزينة فعليه أن يرفق هذه الوثيقة بالشكوى، لأنها هي التي تثبت مبلغ الاقتطاع.

• كقاعدة عامة لا بد أن تتضمن الشكاية توقيع المكلف للشكوى بخط يده، غير أنه وحسب ما تضمنته المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن أن توقع الشكوى من طرف وكيل بشرط: أن يكون ذلك بموجب وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل وذلك قبل تقديم الشكاية، ويتم إرفاق الشكاية بالتوكيل أو يقدم إلى الإدارة منفصلا. وقد نصت المادة 75 على أنه: "يتعين على كل شخص حائز على وكالة والذي لا يتدخل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانونا"

ويغفى من هذا الشرط المحامين المسجلين قانونا في قائمة المحامين، والأشخاص الذين لديهم وفقا لوظائفهم صفة حق التصرف باسم المكلف بالضريبة (أجراء المؤسسة المعنية)، أو إذا كان الموقع قد أعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى

• اختيار موطن في الجزائر بالنسبة للمكلفين وكذا الأشخاص الذين أعذروا شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى المقيمين خارج التراب الجزائري، وبالتالي فكل المراسلات الخاصة بشكاويهم ترسل إليهم حسب العنوان المختار. ويعتبر في حكم الموطن المختار: مكتب المحامين في حالة تقديم الشكاية من طرف محام نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم في الخارج؛ وكذا عنوان الوكيل في حالة تقديمها منه نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم بالخارج؛ والعنوان الذي تتواجد فيه احدى مراكز أو مصالح المكلف بالضريبة المقيم بالخارج.

ج/ الشروط المتعلقة بمحتوى الشكاية:

اشتترطت المادة 73 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية أن تحتوي الشكاية، وذلك تحت طائلة عدم قبولها على عرض ملخص لوسائل دفاع المشتكي واستنتاجاته على الشكل التالي:

- عرض ملخص لوسائل الدفاع والأسانيد المعتمد عليها من قبل المعارض بغية تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الجبائية، وهنا يجب التمييز بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة وتلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي.

- حالة الخطأ المادي البسيط: في هذه الحالة يحدد المكلف بالضريبة أسباب ظهور الخطأ بإيجاز وبوضوح مع طلب تصحيحه.

- حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي، ففي هذه الحالة بالنسبة للضرائب المنشأة بناء على اجراءات التقدير الإداري فعبء الإثبات يقع على المشتكي، أما فيما يخص الضرائب المبنية على وقائع مادية لها طابع الديمومة فإن المشتكي يحدّد في طلبه الوظيفة والحالة الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لوعاء الضريبة وكل ذلك من أجل تحديد الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة.

- عرض المكلف بالضريبة لطلباته: بعد عرض المكلف للأسباب التي دفعته إلى عدم القبول بمبلغ الضريبة وتقديم الوسائل والمبررات قصد تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة عند فرض الضريبة يقوم بعرض طلباته ويوضحها بكل دقة سواء كان غرضها تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها.

وحسب المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن للمكلف تضمين شكواه طلب إرجاء دفع الضريبة فيما يخص صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه، ويترتب على قبول

الإدارة الضريبية لطلب المكلف تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار في الشكاية.

غير أنه لقبول طلب التأجيل القانوني للدفع لابد من استيفاء الشروط الواردة في نفس المادة التي تتمثل فيما يلي:

أ/تضمن الشكاية طلب صريح بتأجيل القدر المتنازع فيه من الضرائب فقط.
ب/ تقديم الشكاية ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72، 73، 75، من قانون الإجراءات الجبائية. ولضمان صحة الطلب على المكلف أن يثبت بأنه قدّم لقاibus الضرائب مبالغ الضمان التي يودعها المكلف بدفع الضريبة ويستلم وصل بذلك، وهذا الوصل يعتبر شرطاً مهماً لقبول الطلب، وللفضل في هذا الطلب تقوم إدارة الضرائب بعد استلامها لشكاية المكلف بالضريبة المتضمنة طلب إرجاء الدفع وبعد التأكد من توافر الشروط الشكلية لها بدراستها من حيث الموضوع بأن المكلف لم يستعمل طرق احتيالية من أجل تنظيم إعساره، وأنه لا يتعلق الأمر بالتوقف عن النشاط وتصفية المؤسسة ولا بتوقيف التسوية لاستعمال الغش، ثم تقوم بتحديد المبلغ الضريبي المراد تأجيل دفعه وذلك تبعاً للمعلومات الواردة في الشكوى التي رفعها المكلف بالضريبة، وبعد ذلك تسجّل (تدوّن) علامة (S .P) بالأحمر في سجل الشكايات وملف التحقيق، ويتم إعلام قابض الضرائب المختص إقليمياً والمكلف بتحصيل الضرائب بواسطة رسالة بطلب المشتكي تأجيل الدفع. ولقابض الضرائب المختص إقليمياً دور بعد صدور القرار فيما يخص طلب إرجاء الدفع، حيث يقوم بتبليغه ويتخذ إجراءات التحصيل في حالة رفض طلب الإرجاء، أما في حالة قبوله، فإنه يقوم بوقف إجراءات المتابعة التي كان قد باشرها من أجل تحصيل مبالغ الضرائب التي هي في ذمة المكلف وذلك إلى غاية صدور القرار النهائي من الإدارة الجبائية بشأن الشكاية التي تقدم بها المكلف بالضريبة.
أما فيما يخص العقوبات التأخيرية فإن تقديم طلب إرجاء الدفع لا يوقف سريانها إلا أنه يقطع مواعيد دعوى التحصيل.

ج/ أن يحدد ويبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطالب بتخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائياً أو الذي فيه خطأ سواء في حسابه أو وعائه.

د/أن يتعلّق موضوع الاحتجاج بالضرائب التي مارست عليها الإدارة حقها في رقابة التصريحات، وتلك التي مارست بشأنها تحقيقاً مصوّباً أو تحقيقاً معمّماً في الوضعية الجبائية، وفقاً للمواد من 18 إلى 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

ه/دفع مبلغ يساوي 30% من قيمة الضرائب المفروضة على المكلف أمام القابض المختص؛ وتمثل هذه الحصة المدفوعة ضمانا لتحصيل الضريبة، بالتالي المكلف يستفيد من إيقاف دفع نسبة 70% من مبلغ الضرائب المستحقة والمتنازع بشأنها. و/الآ يتعلق طلب تأجيل الدفع بمنازعة تخص ضرائب مثقلة بزيادات مطبقة في حالة الغش الجبائي.

وتجدر الإشارة إلى أن: الأجراء القانوني للدفع بناء على طلب المكلف يمكن أن يكون محلا للإنهاء من طرف السلطة المختصة في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الأجراء. وذلك حسب الفقرة الرابعة من المادة 74. ملاحظة هامة: يربأ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض مزدوج أو أخطاء مادية تم اثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي، دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30% من الضرائب المتنازع فيها.

2/ طريقة التحقيق في الشكاية واتخاذ القرار بشأنها:

أ- التحقيق في الشكاية.

بعد تلقي الإدارة الجبائية لشكاية المكلف بالضريبة وتسجيلها في سجل خاص تسلمه وصلا بذلك، ثم تحال على المفتش المختص الذي قام بتأسيس الضريبة من أجل التحقيق فيها، لأنه يملك معلومات أكثر من غيره حول فرض الضريبة، وهذا ما نصت عليه في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية. ويتم التحقيق في الشكاية من جانبين كما يلي:

- من حيث شكل الشكاية:

عندما يستقبل مفتش الضرائب الشكاية، يقوم بتفحصها من الجانب الشكلي ويقصد بالتحقيق من الجانب الشكلي للشكاية التأكيد من ورود جميع الشروط التي جاءت بها المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بشكل ومضمون الشكاية، وكذا التأكد من تقديمها في المواعيد القانونية الواردة في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية والتأكد من توجيهها إلى السلطة المختصة بها حسب المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية. وعند التأكد من توفر كل الشروط والاقتران بأحقية طلبات المكلف يكتب المفتش على الطلب ملاحظة: "طلب مقبول شكلا".

أما إذا كان ملف الشكوى منقوصا من أية وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه من شأنها دعم طلباته فإن الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية أتاحت للمكلف

المشتكي فرصة لاستدراك ذلك النقص واستكمال الوثائق المدعمة لطلباته، إذ يقوم مفتش الضرائب الذي يحقّق في الشكاية بتبليغ المدير الولائي للضرائب بذلك، ويقوم هذا الأخير بتبنيه المشتكي لضرورة إصلاح العيب الوارد فيها بتكملة ملف الشكوى، وذلك خلال أجل 30 يوماً من اعتبارا من تاريخ استلام الرسالة الموصى بها الموجهة من قبل إدارة الضرائب والتي بموجبها مُنح هذه الفرصة. وفي هذه الحالة لا تسري الآجال الممنوحة للإدارة للفصل في تلك الشكايات والمنصوص عليها في المادتان 76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية إلاّ اعتبارا من تاريخ استلام الإدارة جواب المكلف بالضريبة، وإذا تعذّر الرد خلال هذا الأجل أو كان هذا الرد ناقصا قامت الجهة المكلفة بالفصل في الشكاية بتبليغ قرار عدم قبولها للشكاية للمعني الذي له الخيار بين الطّعن في هذا القرار أمام لجان الطّعن الإدارية المختصة أو اللجوء بشأنه للمحكمة الإدارية.

وهذا القرار قابل للطعن أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية حسب الفقرة الأخيرة من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

- من حيث موضوع الشكاية:

بعد تفحص مفتش الضرائب المكلف بالتحقيق في الشكاية الجانب الشكلي لها، ينتقل إلى الجانب الموضوعي ويقوم في هذه المرحلة بالتحقيق من صحة المعلومات والوقائع الواردة في الشكوى وتفحص ودراسة الوسائل القانونية المعروضة من المكلف دعما لادعاءاته، وله في سبيل ذلك استدعاء المكلف للحصول منه على كلّ المعلومات والتوضيحات الضرورية المتعلقة بموضوع شكواه، كما له الانتقال إلى عين المكان، لإجراء التحقيقات الضرورية وله كذلك الاتصال بالإدارات العمومية والمؤسسات والجماعات المحلية من أجل الاطلاع على الوثائق التي يرى أنها تساعد في إجراءات التحقيق والوصول إلى أفضل النتائج، وعلى المفتش المكلف بالتحقيق أن يدقق في الشكاية، كذلك من أجل تبيان الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات، هل يقع على المشتكي أم الإدارة الجبائية.

وبعد انتهاء المفتش من جمع المعلومات والقيام بجميع التحريات اللازمة في الموضوع، يقوم بتحرير اقتراحاته التي يراها مناسبة لحل النزاع، وذلك في شكل تقرير يرسله إلى الإدارة الجبائية التي كلفته بإجراء التحقيق، من أجل اتخاذ القرار المناسب في موضوع الشكاية.

ب/ اتخاذ القرار بشأن الشكاية:

بعد الانتهاء من التحقيق في الشكاية من قبل المفتش المكلف بذلك وإرسال تقريره المتضمن اقتراحاته إلى الإدارة الضريبية التي كلفته بذلك والمتمثلة سواء في المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب. إذ تنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "يجب أن توجّه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة...". فهذه الشكاوى توجّه للجهة التي يخضع لها المكلف وهذه الأخيرة تقوم بدراسة الشكاوى وتحيلها للجهة المختصة وهي:

-مفتشية الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والجزافي معا (وهما من اختصاص مدير الضرائب بالولاية)

-مركز الضرائب ويتبع له المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي المبسط

-المركز الجوّاري للضرائب ويخضع له المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، والرسم العقاري، والجباية الفلاحية. وهذا ما سنعرضه من خلال ما يلي:

■ البت في الشكاية من قبل المدير الولائي للضرائب:

يصدر المدير الولائي للضرائب قراره حول الشكايات المقدمة من المكلف بالضريبة وفقا للمعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه، وذلك في إطار اختصاصه الموكّل إليه قانونا بموجب المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.

والطعن الموجه إليه لا يوقف الدفع غير أن للشاكي الاستفادة من تأجيل للدفع إذا توفرت الشروط المذكورة في المادة 74 والمذكورة آنفا.

● مجال اختصاص مدير الضرائب بالولاية:

يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التالية:

- تلك المتعلقة بالقضايا التي يقل أو يساوي أو يتجاوز مبلغها الإجمالي 150.000.000

دج (مائة وخمسون مليون دينار جزائري) مع الإشارة إلى أنه فيما يخص الشكاوي التي

تتعلق بالشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق والعقوبات وغرامات

الوعاء الضريبي المبلغ المذكور أعلاه على المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي

الموافق للإدارة المركزية. (تنص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:
"يتعين على مدير الضرائب بالولاية التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل
شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائة وخمسون مليون دينار (150.000.000 دج))

وللمدير الولائي للضرائب طبقاً للمادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية أن يفوض
سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته مع مراعاة شروط التفويض التي يحددها
مقرر صادر عن المدير العام للضرائب.

وبناء على التقرير الذي يعده مفتش الضرائب يقوم المدير الولائي للضرائب بإصدار قرار
مسبب ومعلل بالأسس القانونية، تطبيقاً لنص الفقرة الخامسة من المادة 77 من قانون
الإجراءات الجبائية التي تفرض على الهيئات الإدارية (المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز
الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب) أن تراعي عند إصدار قراراتها مهما كانت
طبيعتها الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها.

ويمكن أن يتضمن قرار مدير الضرائب بالولاية رفضاً كلياً أو جزئياً لطلبات المكلف
بالضريبة أو تخفيضاً جزئياً أو كلياً للضريبة، ويقوم بتبليغ القرار هذا القرار للمكلف بالضريبة أو
وكيله في العنوان الوارد في الشكاية بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالوصول.
واستناداً للتسبيب الذي اعتمده مدير الضرائب بالولاية يستطيع المكلف أن يبني قناعته بأن
يرضى بمحتواه. أو أنه يرفض محتوى القرار وفي هذه الحالة يمكنه تقديم طعن أمام لجان
الطعن الإدارية أو أمام القضاء حسب اختياره.

• الأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب للفصل في الشكاوى:

فيما يخص الأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب للفصل في الشكاية فينبغي أن نميز
بين الحالات التالية:

1- يجوز له أن يفصل في الشكاية فوراً إذا تعلقت بشكوى يشوبها عيب في الشكل
يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً. وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة طلب الإدارة الجبائية من
المكلف بالضريبة تكملة ملف الشكوى فلا يبدأ سريان الآجال إلا من يوم استلام الإدارة لجواب
المكلف. كما يمكنه إذا اكتشف خطأ ظاهر ارتكب عند إعداد الضريبة أن يمنح تخفيضاً

لحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم طبقاً لنص المادة 95 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- عليه أن يفصل في الشكاية خلال شهرين بالنسبة للشكاوي المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

3- عليه أن يفصل فيها في غضون (6) ستة أشهر يبدأ حسابها من يوم تقديم الشكاوي أمام الإدارة الجبائية من قبل المكلف بالضريبة ويمدد هذا الأجل بشهرين ليصبح ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق أو الموافقة للمديرية العامة للضرائب.

• إمكانية الطعن في القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية:

-الطعن أمام اللجان:

طبقاً للفقرة الثالثة من المادة 80 فإنه يحق للمكلف بالضريبة إما أن يختار الطريق القضائي للطعن في القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية، وعندئذ يفقد حقه في اللجوء للجان الطعن مرة أخرى، أو أنه يستعمل حقه في الطعن أمام اللجان، ويحتفظ بحقه في الطعن في القرارات الصادرة عنها أمام الجهة الادارية المختصة.

وإذا اختار المكلف الحل الأخير فإنه حسب الفقرة الرابعة من المادة 80 من ق.إ.ج يحق للمكلف بالضريبة أن يطعن أمام رئيس لجنة الطعن المختصة، بعد استيفاء الشروط الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و75 من ق.إ.ج. والمتعلقة بشكل ومحتوى الشكاية وضرورة توفر الصفة، غير أنه لا بد أن يرفع الطعن أمام اللجنة المختصة في غضون أربعة أشهر من تاريخ استلام قرار المدير الولائي للضرائب.

ووفقاً للمادة 1/81 ق.إ.ج يمكن اللجوء للجنة الطعن قصد تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، أو للاستفادة من حق ناجم من حكم تشريعي أو تنظيمي. فلا يمكن اللجوء إليها بخصوص الردود الضمنية بالرفض (السكوت) ويوجه هذا الطعن حسب الحالة إما:

- لرئيس اللجنة الولائية بخصوص قرارات الرفض الكلي أو الجزئي الصريح بعد استنفاد الشروط الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بالنسبة للشكاوي التي تتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال (م 81 مكرر)، التي يساوي أو يقل مجموع مبلغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة

والناتجة عن نفس إجراء فرض الضريبة عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- إلى اللجنة الجهوية للطعن بخصوص المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والتي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناتجة عن نفس إجراء فرض الضريبة 20 مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي 70 مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- إلى اللجنة المركزية للطعن بخصوص المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والتي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناتجة عن نفس إجراء فرض الضريبة سبعين 70 مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

وفي كل الحالات فإن الطعن أمام اللجان لا يوقف دفع الضرائب محل النزاع، غير أن للشاكي الاستفادة من تأجيل للدفع إذا توفرت الشروط المذكورة في المادة 74 والمذكورة آنفا زيادة على ضرورة تسديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع من جديد (ليصبح المبلغ الإجمالي المسدّد بمناسبة تقديم طلب الإرجاء أمام المدير الولائي للضرائب وأمام اللجنة المختصة هو 40% من الحقوق والعقوبات محل النزاع).

هل القرارات الصادرة عن اللجان السابقة قابلة للطعن؟

على اللجنة المختصة أن تفصل في الطعن الموجه إليها خلال 4 أشهر من تاريخ استلامها له حسب المادة 81 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، وينبغي أن يكون قرارها معللا تطبيقا للمادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، ويأخذ قرار اللجنة أحد الأشكال التالية:

* المصادقة على تقرير الإدارة وبالتالي تأييد ما ذهبت إليه، وهو ما يعتبر رفضا للطلبات الواردة في الطعن الموجه من قبل المكلف كليا أو جزئيا، وفي هذه الحالة يحق للشاكي رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ تبليغه بقرارها، وهو نفس الأجل الممنوح للشاكي لتقديم دعوى قضائية أمام القضاء، في حالة عدم قيام اللجنة المختصة بالفصل خلال أجل 4 أشهر الممنوح لها إذ اعتبرت الفقرة الثانية من المادة 81 من ق.إ.جبا. ذلك رفضا ضمنيا يجيز للمكلف رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح لها للبت في الطعن. فبالرجوع للمادتين 1/80 المادة 81

مكرر في سطرها التاسع من ق.إ.ج. من قانون الإجراءات الجبائية نستشف أن الطعن أمام اللجنة المختصة بالنظر في قرارات المدير الولائي للضرائب تختص بالنظر في القرارات الصريحة التي يصدرها هذا الأخير فقط ولا تشمل القرارات الضمنية.

وعندما يقوم مدير الضرائب بالولاية بتقديم طعن قضائي في القرار الصادر عن اللجنة الولائية أو اللجنة المركزية أمام المحكمة الإدارية وتقوم هذه الأخيرة بالفصل لصالحه وذلك بإلغاء القرار المتضمن إعفاء أو تخفيض في الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو تحمّل مكلفاً بالضريبة المصاريف القضائية، يضع مدير الضرائب بالولاية سند تحصيل يتولى قابض الضرائب المختلفة تحصيله وفقاً للمادة 2/100 من قانون الإجراءات الجبائية.

* عدم المصادقة على تقرير الإدارة وهو ما قد يعتبر قبولاً لطلبات المكلف كلياً أو جزئياً، وعندئذ على اللجنة أن تحدّد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي تقترحه لفائدة الشاكي، ويبلغ الشاكي بمضمون هذا القرار من طرف الجهة التي نظرت في التظلم الإداري الأول (مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب) وذلك في غضون شهر واحد من تاريخ انتهاء اجتماع اللجنة. وفي هذه الحالة أعطت المادة 81 فقرة 4 من ق.إ.ج. للإدارة المصدرة للقرار محل طعن الشاكي الحق فيما يلي:

* الأصل أن قرارات مختلف اللجان تكون نافذة (ملزمة) واستثناءً عندما تكون هذه القرارات مخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول فعندئذ لا تكون نافذة وفي هذه الحالة يحق لمدير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب إصدار قرار مسبب برفض هذا القرار الصادر عن اللجنة ويبلغ الشاكي بذلك.

كما يمكن لتلك الهيئات الإدارية رفع طعن قضائي ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية خلال شهرين (2) من تاريخ إبلاغها أو استلامها رأي اللجنة، وفي كلتا الحالتين يجب إبلاغ الشاكي بذلك. ومن جهته يحق للشاكي رفع دعوى قضائية أمام المحكمة المختصة في حالة كون قرار اللجنة لم ينصفه في كل أو جزء من طلباته.

-الطعن أمام الجهة القضائية المختصة:

بإمكان المكلف الذي لا يرضى بقرار مدير الضرائب بالولاية أن يلجأ مباشرة للمحكمة الإدارية المختصة محلياً من دون ممارسة حقه في الطعن أمام اللجان، وفي هذه الحالة يفقد حقه في اللجوء إلى اللجان وفقاً للمادة 3/80 من ق.إ.ج. كما له أن يمارس حقه في الطعن أمام

اللجان وينتظر ردها بخصوص طلباته، ومن ثم إذا لم يكن قرارها مرضيا له أن يلجأ إلى القضاء.

■ البت في الشكاية من قبل رئيس مركز الضرائب:

أجازت الفقرة الثانية من المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة اللجوء لرئيس مركز الضرائب بعد استنفاد الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة بالشكاية والمنصوص عليها في المادتين 73 و75 من القانون نفسه، وهذا التظلم لا يعلق دفع الضريبة غير أنه يمكن للشاكي تقديم طلب للاستفادة من أحكام المادتين 74 و80 فقرة 2 ق.ا.ج، ويطلب تأجيلا لدفع القدر المتنازع بشأنه من الضرائب شريطة أن تتوفر الشروط التي تم ذكرها أعلاه (المادة 74). فقد أعطت هذه المادة لرئيس مركز الضرائب صلاحية الفصل في بعض القضايا إما بالرفض أو القبول الجزئي أو الكلي لطلبات المكلفين بالضريبة، وقبل الفصل في الشكاية يحيل رئيس مركز الضرائب الشكاية لمفتش الضرائب الذي قام بإعداد الضريبة محل النزاع ليقوم بدراسة مدى توفرها على الشروط الشكلية والموضوعية، وبعد تلقي رئيس مركز الضرائب للتقرير الذي يعدّه مفتش الضرائب يقوم بالفصل في الشكاية.

● مجالات اختصاص رئيس مركز الضرائب بالفصل في التظلمات:

يختص رئيس مركز الضرائب بالفصل باسم مدير الضرائب الولائي في القضايا النزاعية التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجمة عن نفس إجراء فرض الضريبة عن خمسين مليون دينار أو يساويها (50.000.000 دج. ولرئيس مركز الضرائب صلاحية تفويض اختصاصه بالفصل إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته وفقا للشروط الواردة في مقرر المدير العام طبقا للفقرة 2 من المادة 78 من ق.ا.ج.

● أجل الفصل من قبل رئيس مركز الضرائب:

على رئيس مركز الضرائب أن يفصل في الشكاية طبقا لأحكام المادة 76 فقرة 2 خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الشكوى.

وينبغي أن تبلغ القرارات الصادرة عن رئيس مركز الضرائب بموجب رسالة مضمّنة مع الاشعار بالاستلام، كما ينبغي أن تكون هذه القرارات مسببة ومعلّلة بأحكام المواد التي بنيت عليها وذلك لتمكين الشاكي إذا لم يكن راضيا بمضمونها من ممارسة حقه في الطعن فيها خلال 4 أشهر من تاريخ استلامه لها أمام الهيئات التالية:

*كل القرارات الصادرة عن رئيس مركز الضرائب والفاصلة الطلبات التي يقدمها المكلفون تختص بها اللجنة الولائية للطعن والقاضية بالرفض الكلي أو الجزئي الصريح لرئيس مركز الضرائب (لا يجوز الطعن أمام اللجنة بشأن قرارات الرفض الضمني) بعد استنفاد الشروط الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75 من ق.إ.ج. كما تنظر هذه اللجنة في الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل أو يساوي مجموع مبلغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجبة عن نفس إجراء فرض الضريبة عن مليونين دينار (2.000.000 دج).

ولتمكين الشاكي من تأييد طلباته والدفاع عنها أمام اللجنة ألزمت المادة 81 مكرّر اللجنة بضرورة استدعاء الشاكي أو ممثله القانوني الذي خضع لمقتضيات المادة 75 من ق.إ.ج بشكل رسمي لحضور اجتماعها 20 يوما على الأقل قبل موعد انعقادها. وقد منح القانون لهاته اللجنة أجل أربعة (4) أشهر للفصل في الشكاية بقرار معلّل ومسبّب وفي حالة عدم ردها خلال هذا الأجل اعتبر ذلك رفضا ضمنيا للطلبات الواردة في الطعن مما يعطي للشاكي الحق في اللجوء للقضاء خلال 4 أشهر من تاريخ انتهاء الأجل الممنوح للجنة للفصل في الشكاية.

أما في حالة اتخاذ اللجنة لقرار صريح بالرفض أو بالقبول الكلي أو الجزئي فإن الفقرة الثالثة من المادة 81 ق.إ.ج ألزمت بضرورة تبليغ رئيس مركز الضرائب خلال 10 أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، ويتم تبليغ الشاكي بقرار اللجنة خلال شهر واحد. من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب.

■ البت في الشكاية من قبل رئيس المركز الجوّاري للضرائب:

أعطت الفقرة 2 من المادة 79 لرئيس المركز الجوّاري للضرائب صلاحية الفصل باسم المدير الولائي للضرائب في بعض القضايا إما بالرفض أو القبول الجزئي أو الكلي لطلبات المكلفين بالضريبة والرامية الاستفادّة من تخفيض كلي أو جزئي للضرائب التي ينازعون بشأنها، وقبل الفصل في الشكاية يحيل رئيس المركز الجوّاري للضرائب الشكاية لمفتش الضرائب الذي قام بإعداد الضريبة محل النزاع ليقوم بدراسة مدى توفرها على الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة بالشكاية والمنصوص عليها في المادتين 73 و75 المذكورتين، وبناء على التقرير الذي يعده هذا الأخير يقوم رئيس المركز الجوّاري للضرائب بالفصل في الشكاية.

غير أن التظلم المرفوع لرئيس المركز الجوّاري للضرائب في هذه الحالة لا يعلق دفع الضريبة ومع ذلك يمكن للشاكي تقديم طلب للاستفادة من أحكام المادتين 74 و 80 فقرة 2 ق.ا.ج ويطلب تأجيلاً لدفع القدر المتنازع بشأنه من الضرائب شريطة توفر شروطه.

• نطاق الاختصاص النوعي لرئيس المركز الجوّاري للضرائب:

تدخل ضمن نطاق الاختصاص النوعي لرئيس المركز الجوّاري للضرائب كل الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه. كما يمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها الإجمالي من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجمة عن نفس إجراء فرض الضريبة عشرين مليون دينار (20.000.000 دج).

وعلى غرار المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب يجوز لرئيس المركز الجوّاري للضرائب تفويض اختصاصه بالفصل إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته وفقاً للشروط الواردة في مقرر المدير العام طبقاً للفقرة 2 من المادة 78 من ق.ا.ج، وسواء تولى صلاحية البت رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو من فوضه للقيام بذلك بالنيابة فإنه يجب الفصل في الشكاية خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الشكاوى بقرار مسبب ومعلّل بأحكام المواد التي بني عليها، وتبليغ المكلف بالضريبة بمحتواها بموجب رسالة مضمّنة مع الإشعار بالاستلام، لتمكين الشاكي إذا لم يكن راضياً بمضمونه من ممارسة حقه في الطعن فيه خلال 4 أشهر من تاريخ استلامه له وذلك إما:

- بأن يلجأ إلى القضاء مباشرة دون ممارسة الحق في الطعن الإداري أمام اللجنة الولائية إذا تعلّق الأمر بقرار صريح، إذ أن كل القرارات الصادرة عن رئيس المركز الجوّاري للضرائب والفاصلة في الطلبات التي يقدمها المكلفون والقاضية بالرفض الكلي أو قابلية للطعن أمام اللجنة الولائية بعد استنفاد الشروط الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75 من ق.ا.ج.

ولتمكين الشاكي من تأييد طلباته والدفاع عنها أمام اللجنة ألزمت المادة 81 مكرّر لجنة الولاية بضرورة استدعاء الشاكي أو ممثله القانوني الذي خضع لمقتضيات المادة 75 من ق.ا.ج بشكل رسمي لحضور اجتماعها 20 يوماً على الأقل قبل موعد انعقادها.

وقد منح القانون لهذه اللجنة أجل أربعة (4) أشهر للفصل في الشكاية بقرار معلل ومسبب، ويمكن تصوّر الحالات التالية في هذا القرار:
-بالنسبة للمكلف بالضريبة:

إذا كان قرار اللجنة ملبياً لطلباته، ولو في جزء منها، ورضي بمحتواه واقتنع بما ذهب إليه رضي بقرارها. أما إذا لم ينصفه قرارها بأن تصادق اللجنة على تقرير الإدارة وترفض طلبات المكلف كلياً أو جزئياً، فإن له الحق في اللجوء إلى القضاء خلال أجل أربعة أشهر من تاريخ تلقيه قرار اللجنة.

أما في حالة عدم رد اللجنة على طلبات المكلف خلال الأجل الممنوح لها اعتبر ذلك رفضاً ضمناً للطلبات الواردة في الطعن يعطي للشاكي الحق في اللجوء للقضاء خلال 4 أشهر من تاريخ انتهاء الأجل الممنوح للجنة للفصل في الشكاية.

■ **البت في الشكاية من طرف الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى:**

لم تدرج المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية مديريةية المؤسسات الكبرى ضمن الهيئات التي ينبغي اللجوء إليها لاستكمال الإجراءات الأولية، إذ اكتفت هذه المادة بذكر مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب. أما الأحكام المتعلقة بمديرية المؤسسات الكبرى فقد جاء بها جزء مستقل من القانون ذاته هو الجزء الخامس تحت عنوان "الأحكام المتعلقة بالهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى" بداية من المادة 160، وبالأخص الباب السادس من هذا الجزء والمتعلق بالاحتجاجات.
غير أن الفقرة الثانية من المادة 172 أحالت فيما يتعلق بأجال رفع الشكاية أمام مديريةية المؤسسات الكبرى للمادة 72 من القانون نفسه، كما أحالت للمادة 73 بخصوص شكل الشكاية ومحتواها لذا يجب الرجوع بخصوص ذلك لما سبق تفصيله آنفاً.

● **نطاق الاختصاص النوعي للهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى:**

تنص المادة 1/172 وكذا فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية على سلطة مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى في البت في كل الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة على المؤسسات التي تختص بها، كما تختص بالفصل في الطلبات والشكاوى الرامية لاسترداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة والتي يقدمها الأشخاص المعنويين المذكورين حصراً في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية.

والمتمثلة في:

- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الذي خضع للتشريع المتعلق بالمحروقات، المعدل والمتمم؛

- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدية يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

- شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تساوي رقم أعمالها السنوي أو فوق مبلغ يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

- تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغ يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

والمتعلقة بالعمليات التي يكون مبلغها الإجمالي ثلاث مائة مليون دينار جزائري (300.000.000 دج)، وفي الحالات التي يتجاوز فيها النزاع هذا المبلغ يتعين على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية.

وعملا بأحكام المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية يجوز لمدير المؤسسات الكبرى النطق تلقائيا بتخفيض أو استرداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرض الضريبة تطبيقا لأحكام المادة 95 من القانون ذاته.

• الشروط المتعلقة بمضمون وشكل الشكوى المرفوعة أمام مديرية المؤسسات الكبرى:

تجدر الإشارة إلى أن مضمون المادة 72 المتعلق بآجال رفع الشكوى، وكذا المادة 73 المتعلقة بشكل ومحتوى الشكاية ينطبق كذلك على الشكاية المرفوعة أمام الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى.

وطبقا للمادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أن يفوض سلطته في البت في الشكاوى النزاعية وطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، للأعوان الخاضعين لسلطته، وفقا للشروط المحددة بموجب مقرر المدير العام للضرائب.

• آجال الفصل في الشكوى من طرف المديرية:

طبقا للمادة 172 فقرة 5 على مديريةية المؤسسات الكبرى الفصل في الشكاية خلال أجل يقدر بستة (6) أشهر ابتداءً من تاريخ استلامها إياها. غير أنه عندما تتعلق الشكاية بعمليات يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات ثلاث مائة مليون دينار جزائري (300.000.000 دج) فإنه في هذه الحالة يتعين على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية، وعندئذ يحدد أجل البت بثمانية (8) أشهر.

وينبغي بغي أن يكون القرار الصادر عن المديرية معللا ومبيناً أحكام المواد التي بني عليها، ويُبلغ للشاكي بموجب رسالة مضمّنة مع الإشعار بالاستلام، لتمكينه من ممارسة حقه في الطعن. إذ يمكن تصوّر الحالات التالية في القرار الصادر عنه:

- إما أن يوافق على طلبات الشاكي

- وإما أن يرفضها كلياً أو جزئياً، وفي هذه الحالة الأخيرة فإنه وفقاً للمادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية يجوز لهم الطعن أمام اللجنة المختصة المحددة في المادة 81 مكرر وهي: **اللجنة المركزية للطعن**: خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ تلقيه قرار الهيئة مع ضرورة مراعاة الشروط الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75 من ق.إ.ج. وقد ألزمت الفقرة 14 من المادة 81 مكرر اللجنة المركزية للطعن بضرورة استدعاء الشاكي أو ممثله القانوني بشكل رسمي لحضور اجتماعها وسماع أقواله 20 يوماً على الأقل قبل موعد انعقادها لتمكينه من تأييد طلباته والدفاع عنها، وهو الإجراء نفسه الذي يمكنها استعماله بالنسبة لمدير الضرائب بالولاية ومدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى للحصول منهما على التفسيرات اللازمة. وبعد اختتام أشغالها تقوم بتبليغ مديريةية المؤسسات الكبرى بالأراء الصادرة عنها.

وتجدر الإشارة إلى أن الفقرة الرابعة من المادتين 172 و173 من ق.إ.ج أتاحت للشاكي فرصة الاستفادة من أحكام المادة 74 ق.إ.ج بتقديم طلب تأجيل دفع القدر المتنازع بشأنه من الضرائب شريطة أن تكون الشكاية مستوفية للشروط المنصوص عليها في المادتين 72 و73 من قانون الإجراءات الجبائية، فضلا عن ضرورة استنفاد الشروط الواردة في المادة 74.

أما بخصوص الأجل الممنوح للجنة المركزية للطعن من أجل الفصل في الطعن الموجه إليها فهو 4 أشهر من تاريخ استلامها له طبقاً للمادة 81 من ق.إ.ج، بموجب قرار معلّل. ويأخذ قرار اللجنة المركزية أحد الأشكال التالية:

1- المصادقة على تقرير الإدارة وبالتالي تأييد ما ذهبت إليه، وهو ما يعتبر رفضاً للطلبات الواردة في الطعن الموجه من قبل المكلف كلياً أو جزئياً، وفي هذه الحالة يحق للشاكي رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ تبليغه بقرارها، وهو نفس الأجل الممنوح للشاكي لتقديم دعوى قضائية أمام القضاء، في حالة عدم قيام اللجنة المختصة بالفصل خلال أجل 4 أشهر الممنوح لها إذ اعتبرت الفقرة الثانية من المادة 81 من ق.إ.جبا. ذلك رفضاً ضمناً يجيز للمكلف رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية يبدأ حسابها من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح لها للبت في الطعن.

فبالرجوع للمادتين 1/80 و 81 مكرر في سطرها التاسع من ق.إ.ج. من قانون الإجراءات الجبائية نستشف أن الطعن أمام اللجنة المركزية للطعن يكون بالنسبة للقرارات الصريحة التي يصدرها مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى فقط ولا تشمل القرارات الضمنية.

2- عدم المصادقة على تقرير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى وهو ما قد يعتبر قبولاً لطلبات المكلف كلياً أو جزئياً، وعندئذ على اللجنة أن تحدّد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي تقترحه لفائدة الشاكي، ويبلغ الشاكي بمضمون هذا القرار من طرف مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى، وذلك في غضون شهر واحد من تاريخ انتهاء اجتماع اللجنة وفقاً للمادة 81 فقرة 3 من ق.إ.ج. وفي هذه الحالة أعطت المادة 81 فقرة 4 من ق.إ.ج للإدارة المصدرة للقرار محل طعن الشاكي الحق في رفع طعن قضائي ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية خلال شهرين (2) من تاريخ إبلاغها أو استلامها رأي اللجنة، أو إصدار قرار برفض قرار اللجنة إذا خالف أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول صراحة، وفي كلتا الحالتين يجب إبلاغ الشاكي بذلك.

ويجوز للمكلف أن يلجأ إلى القضاء مباشرة دون ممارسة الحق في الطعن الإداري أمام اللجنة المختصة (اللجنة المركزية للطعن) وعندئذ تطبق أحكام المادة 80 فقرة 3 من ق.إ.جبا.

ثانيا/ المرحلة القضائية لحل المنازعة الضريبية:

تعتبر المحكمة الإدارية درجة التقاضي الدنيا في المادة الإدارية، فهي تشكل الوجه الأول لمبدأ التقاضي على درجتين، وتطبيقا للمعيار العضوي تختص المحكمة الإدارية بالنظر في المنازعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب، وكقاعدة عامة لا ينجم عن إقامة هذه الدعاوى أثر موقوف، حيث يتم تطبيقها وفقا لنص المادة 800 من القانون الإجراءات المدنية والإدارية.

كما نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن: "تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة". وقد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة في هذا الشأن على اختصاص المحاكم الإدارية بموجب المادتين 82 و173 من قانون الإجراءات الجبائية .

الدعوى الضريبية لها خصوصيات وإجراءات تميزها عن باقي الدعاوى الإدارية حين رفعها أمام المحكمة الإدارية التي تعتبر هي المختصة بالنظر في هذه الدعوى. بالإضافة إلى ذلك تخضع الدعوى الضريبية إلى شروط شكلية وإجراءات خاصة منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وعند عدم توفر نص خاص فإنها تخضع للشروط والإجراءات المنصوص عليها في القانون الإجرائي العام (قانون الإجراءات المدنية والإدارية).

1/اختصاص المحاكم الادارية للنظر في المنازعات الضريبية:

أ- الاختصاص النوعي للمحكمة الإدارية بالفصل في النزاع الضريبي

نصت المادة الأولى من القانون 98-02 على أن: "تتشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المنازعات الإدارية". يتضح من هذه المادة أن المحكمة الإدارية تختص نوعيا بالنظر في كل المنازعات أيًا كان موضوعها.

وجاءت المادة 800 من ق.إ.م.إ النص على أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، وباعتبار الدعوى الضريبية من القضاء الكامل، فهنا حتما سيعقد الاختصاص للمحاكم الإدارية للفصل في هذه الأخيرة، ونشير أنه بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية والذي نتج عنه إلغاء الغرف الإدارية الجهوية، وكذا النص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى القضاء الكامل من خلال المادة 801 من هذا القانون، وعدم اقتصاره على المنازعات المتعلقة بالمسؤولية المدنية للدولة والولاية والبلدية، وكذا

المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية والرامية إلى طلب التعويض فقط كما في السابق، فمن هنا لم يعد الإشكال مطروحا حول الجهة القضائية المختصة بالفصل في الدعوى الضريبية خاصة وأنّ المشرع لم يحدد في السابق ماهية الغرفة الإدارية ذات الاختصاص بهذه الدعاوى على مستوى المجالس القضائية.

ومن أهم الإصلاحات التي جملها قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنّه خول بموجب المادة المذكورة أعلاه للمحاكم الإدارية اختصاص النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة الغير ممرّكة على مستوى الولاية.

كما نص هذا القانون أيضا على أنّه تختص المحاكم بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة، وبالعودة إلى القوانين الخاصة، فقد نصت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه :

" يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورؤس مركز الضرائب ورؤيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضى بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما تخص نقل الحصص، طبقا لأحكام المادة 95 أدناه، أمام المحكمة الإدارية"¹.

ولقد تشدد القانون الإجرائى العام بشأن قواعد الاختصاص النوعى فى المواد الإدارية واعتبرها من النظام العام وأجاز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه، وكذلك الخصوم فى أى مرحلة كان عليها النزاع. وعموما فيما يتعلق بمسألة الاختصاص النوعى فإنّ المشرع الجزائرى من خلال ما سبق فقد أسند الاختصاص فيما يتعلق بالدعاوى الضريبية إلى جهة القضاء الإدارى وبالتحديد على مستوى المحاكم الإدارية كأول درجة.

ب- الاختصاص الإقليمى للمحكمة الإدارية للفصل فى النزاع الضريبى

نصت المادة 803 من ق.إ.م.إ على أنه: "يتحدد الاختصاص الإقليمى للمحاكم الإدارية طبقا للمادتين 37 و38 من هذا القانون"، كما نصت المادة 804 من نفس القانون على أنه ترفع الدعاوى فى مادة الضرائب والرسوم وجوبا أمام المحاكم الإدارية التى يقع فى دائرة

¹ المادة 82 من ق.إ.ج، القانون رقم 21/01، المؤرخ 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ، العدد 79، المؤرخ فى 2001/12/23.

اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم¹، وهو نفس الاستثناء الذي تناولته المادة 8 من قانون الإجراءات المدنية الملغى أحكامه.

اعتبر المشرع الجزائري الاختصاص الإقليمي إلى جانب الاختصاص النوعي في المواد الإدارية من النظام العام، مما يترتب عليه جواز الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، وكذا وجوب إثارته تلقائياً من طرف القاضي.

وعلى هذا الأساس ينعقد الاختصاص في مواد الضرائب والرسوم إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة والرسوم، وهي الجهة التي يقع في دائرتها مقر الإدارة الضريبية التي فرضت الضريبة، وذلك سواء كانت الدعوى من المكلف أو إدارة الضرائب، وهذا انطلاقاً من القانون الإجرائي العام المدني والإداري نظراً لعدم تحديد قانون الإجراءات الجبائية للاختصاص الإقليمي باعتباره قانوناً خاصاً، في المادة الإجرائية الجبائية، واكتفاءً بذكر المحكمة الإدارية.

2/ أنواع الدعاوى الضريبية

تتنتمي الدعاوى الضريبية إلى الدعاوى القضائية الموضوعية وهي تلك الدعاوى التي تؤسس وترفع على أساس مراكز وأوضاع قانونية عامة، وتستهدف الدعاوى الموضوعية تحقيق الحماية القضائية للمراكز والأوضاع القانونية العامة ناهيك عن حماية شرعية الأعمال الإدارية والنظام القانوني في الدولة. وهناك نوعان من الدعاوى الضريبية، دعاوى الوعاء الضريبي ودعاوى التحصيل الضريبي وسنقتصر على النوع الأول فقط ما دما قد استثنينا في مقدمة المادة منازعات التحصيل من الدراسة.

وبالنسبة لهذا النوع من الدعاوى (الوعاء الضريبي) فهو يتعلق بالعنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطاً، أو سلعة، أو حيازة تكون مصدر الضريبة. وعادة يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أوفي حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

3/ حالات وشروط رفع الدعوى الضريبية:

سواء تمت مباشرة الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب، فلا بد من ارتباطها بحالات معينة وشروط لقبولها، والتي تختلف بحسب رافع الدعوى.

¹ أنظر المادة 804، من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

أ/ رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة: تختلف شروط قبول دعوى المكلف بالضريبة باختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة، ومن جهة أخرى باختلاف القرار المطعون فيه، فيما إذا كان هذا الأخير صادرا مباشرة عن إدارة الضرائب أو بطريقة غير مباشرة بناء على تظلم المكلف بالضريبة، أو كان ناتجا عن اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، أو أن القرار المطعون فيه متعلق بإجراءات متابعة وتحصيل الضريبة، فالمشرع منح للمكلف بالضريبة أثناء مرحلة الطعن القضائي الحق في مراجعة ومراقبة مدى قانونية وشرعية الضريبة المفروضة عليه وكذا الإجراءات المتبعة لتحصيلها.

• حالات رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة

- بعد استنفاد المكلف بالضريبة للمرحلة الإدارية، مكنه المشرع من حق اللجوء إلى القضاء الإداري في مجال المنازعات الضريبية ويكون ذلك في الحالات التالية:
- يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، أمام المحكمة الإدارية.
 - يمكن أن ترفع القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، أمام المحكمة الإدارية.
 - كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن.
 - يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 أعلاه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية.
 - يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية، إذا لم تبد اللجنة قرارها في الآجال الممنوحة لها.
 - يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب قرار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بعد انقضاء الآجال القانونية، أو بتبليغه بقرار الرفض أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، ونفس الأمر في حالة عدم رضاه بالقرار المتخذ بشأن اعتراضه على إجراءات المتابعة أو اعتراضه على التحصيل الجبري.

- يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار بشأن طلبه المتعلق باسترداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقولة لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي لضرائب وفي الآجال القانونية المحددة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.

• شروط رفع دعوى المكلف بالضريبة

هناك شروط عامة يجب مراعاتها عند رفع النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري، والتي في حالة عدم توفرها فإن الدعوى لا تقبل، كما أنه هناك شروط تتعلق بالدعوى الضريبية في حد ذاتها.

الشروط العامة: وهي الشروط التي يجب توافرها في المتقاضين من أجل قبول الدعوى من حيث المبدأ، حيث أنه لم تتوافر هذه الشروط فإن المحكمة الإدارية لا تبحث في موضوع الدعوى بالرفض أو الإجابة بل تحكم بعدم قبولها للدعوى وتتمثل باختصار فيما يلي:

- **صفة تقاضي المكلف بالضريبة:** يقصد بالمكلف بالضريبة الشخص الطبيعي أو الاعتباري، الذي يدفع أي نوع من أنواع الضرائب للدولة أو أي شخص من أشخاص القانون العام المركزية واللامركزية، فيحق له أن يطعن في قرارات الصادرة عن إدارة الضرائب إذا لم يرض به سواء في مجمله أو جزء منه، وله الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة، بما في ذلك سند التحصيل.

أما بالنسبة لصفة التمثيل القانوني فهو صفة اتخاذ إجراءات الخصومة ومتابعتها لعدم قدرة صاحب الحق أو عدم تمكنه من مباشرة هذه الإجراءات لاستحالة مادية أو قانونية، وهنا نميز بين الوكيل الذي له القيام بإجراءات الطعن أمام الإدارة الجبائية، والذي يتم وفق أحكام ق.إ.ج بواسطة رسالة عادية مصادق على إمضاءها و هذا وفق للمادة 75 من ق.إ.ج. غير أن الوكيل هنا لا يستطيع وفق لأحكام ق.إ.م.إ أن يباشر الإجراءات أمام المحكمة الإدارية إلا بواسطة محامي وهذا ما نصت عليه المادة 826 من ق.إ.م.إ، على أن تمثيل الخصومة بمحامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة.

- **المصلحة في التقاضي:** لا يكفي أن ترفع الدعوى من ذي صفة، وإنما كذلك أن تعود عليه منفعة من جراء ذلك، وتتفاوت هذه المنفعة التي تعود من رفع الدعوى من مكلف لأخر، فالمصلحة تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي، فلا دعوى بدون مصلحة. ويكون شرط

توافر المصلحة في الدعوى الضريبية شرطاً خاصاً بالمدعي (سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب)، باعتبار أنه الخصم الذي يقيمها، أما المدعى عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه، لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده.

كما أن هناك شروط تتعلق بالعريضة

- يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من ق.إ.م.إ، تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، وهي (الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى، اسم ولقب المدعي وموطنه، اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له، الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي، عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى، الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.
- يجب أن تكون العريضة موقعة من طرف محامي حسب نص المادة 815 من ق.إ.م.إ.
- وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول بالقرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرر.
- والجديد بهذا الشأن أن القانون 09/08 نص على أنه إذا ثبت أن المانع لإرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه يعود إلى امتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه، أمر القاضي الإدارة بتقديم هذا القرار في أول جلسة ويستخلص بذلك النتائج القانونية المترتبة من هذا الامتناع.
- إيداع عريضة الدعوى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون خلاف ذلك.

الشروط الخاصة: وهي مجموعة الشروط المحددة بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية، يمكن إجمالها فيما يأتي:

- شرط التظلم المسبق (الشكوى الضريبية)

كأصل عام التظلم الإداري المسبق يعد شرطاً جوازياً في المنازعات الإدارية حسب ق.إ.م.إ، ولكن استثناءً يعد إلزامياً في المنازعات الضريبية، كونها من نوع خاص، إلى جانب ذلك يعد التظلم إجراءً لتسوية المنازعات الضريبية ودياً، وذلك لتخفيف العدد الكبير من القضايا المطروح أمام القضاء، كما يضع هذا الشرط حداً للنزاع القائم بين الإدارة والمكلف، ولكن في

حالة عدم التوصل إلى حل للنزاع القائم هنا يحق للمكلف مخاصمة الإدارة من خلال رفع دعوى إلغاء القرار الإداري أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة.

يعرف النظم الإداري المسبق أنه الطريقة القانونية التي تمكن من الحصول على قرار إداري مطابق للقانون خلال الطلب المرفوع من طرف المتظلم يطالب الإدارة من خلاله بمراجعة نفسها قصد الحصول على حقوقه و تصحيح وضعيته.

وبالرجوع إلى المواد 70، 71، 72، 73 من ق.إ.ج، فيما يتعلق بالوعاء نجد أن المشرع قد ألزم المدعي قبل اللجوء إلى المحكمة الإدارية أن يتوجه إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس مركز الجوارى للضرائب، أو مدير كبريات المؤسسات حسب نص المادة 172 من نفس القانون.

- احترام الأجال القانونية

حرصا من المشرع على استقرار الأوضاع الإدارية والمراكز القانونية، حدد آجال معينة يتوجب على الطاعن الإلتزام بها وهذه آجال من النظام العام لا يجوز الاتفاق على مخالفتها، ولا يجوز بعد فواتها أن يقبل القضاء الطعن الموجه ضد القرارات إذ تصبح هذه الأخيرة محصنة على الإلغاء، وعلى المحكمة أن تقضي من تلقاء نفسها بعدم قبول، والهدف من تحديد المدة هو التوفيق بين المصلحة الخاصة للطاعن والمصلحة العامة، فالمصلحة الخاصة تقتضي أن يمنح المشرع الأفراد وقتا كافيا للطعن في القرارات الإدارية، بينما تتطلب المصلحة العامة أن لا تطول هذه المدة وأن لا تبقى أعمال الإدارة مهددة بالإلغاء وأن تستقر الأوضاع الإدارية وتتحصن القرارات الإدارية، لذلك نجد المشرع غالبا ما يعمد تحديد مواعيد قصيرة الأجل.

وتقدر آجال رفع الدعوى في مادة منازعات الوعاء حسب أحكام المادة 82 من ق.إ.ج

بأربعة 4 أشهر ابتداء من أحد التواريخ الآتية:

- يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الأجال المنصوص عليها في م 76 ف 2 و م 77 من ق.إ.ج .

- يوم استلام القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى اللجنة الجهوية والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

- تاريخ انتهاء الأجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من ق.إ.ج للإدارة من أجل الرد على الشكوى.

إن إهمال المدعي لهذا الإجراء سيؤدي لا محالة إلى عدم قبول الدعوى الضريبية بسبب رفعها بعد فوات الميعاد القانوني.

الشروط المتعلقة بعريضة الدعوى الضريبية

إن عريضة الدعوى الضريبية ورقة عادية، يقدم فيها المكلف بالضريبة أو من ينوب عنه أو المدير الولائي للضرائب طلباته القضائية كتابةً باللغة العربية، على أنه بعد تقديمها إلى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة، وقيام هذه الأخيرة بتدوين بعض بياناتها تصبح ورقة رسمية.

بالإضافة إلى الشروط العامة سابقة الذكر، فالمشرع أوجب أن تتوفر في عريضة المكلف شروط معينة وهي:

- يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل، وتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 أعلاه، وإمضاء العريضة هي عملية توضح بأن المكلف تقدم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة وعدم وجود الإمضاء على العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً من طرف المحكمة الإدارية، أما الفقرة 4 فقد ورد استثناء على هذا الشرط وهو عدم التوقيع على الدعوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية.

- يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرضاً صريحاً للوسائل، التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة ادعاءات المدعى، ولا يكفي أن يكون العرض الذي تتضمنه العريضة عبارات عامة غير محددة والأصل أنه يجب أن يتضمن الطلب نفسه عرضاً للوقائع والأدلة والطلبات إذ لا يكفي مجرد الإشارة إلى الأوراق أخرى، كطلب آخر أودعه المكلف نفسه، أو الإشارة إلى طلب مماثل أودعه مكلف آخر، أو الإحالة إلى أدلة معينة سبق الإسناد إليها أمام لجان الطعن الإدارية.

- يجب إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه، فقد نصت 1/82 من ق.إ.ج على أنه يمكن رفع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع أمام المحكمة الإدارية، يتضح من خلال هذه المادة أنها نصت صراحة على قرار إدارة الضرائب بخصوص تظلم المكلف، أما 2/83 من نفس القانون والتي أوجبت إرفاق القرار بعريضة

الدعوى، فقد نصت على وجوب أن ترفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضامن بتبليغ القرار المعترض عليه، من دون أن تحدد نوع هذا القرار.

- وجوب مطابقة العريضة لمضمون الشكوى النزاعية، إذ لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أيا كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.

- أما فيما يخص اشتراط تحرير عريضة الدعوى الضريبية على ورق مدموغ، قد تم إلغاء هذا الإجراء بموجب قانون المالية لسنة 2008.

وبعد استكمال هذه الإجراءات والشروط وفق ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية (خاصة المواد 12 و 13 منه)، تسجل هذه الدعوى لدى كتابة ضبط المحكمة للنظر فيها من طرف المحكمة الإدارية.

• رفع الدعوى من قبل إدارة الضرائب

كان يحق للإدارة الضريبية أن ترفع دعوى قضائية في حالتين:

الحالة الأولى: كان يمكن لها أن تعرض النزاع على المحكمة الإدارية بصفة تلقائية بمجرد تلقيها للشكوى بحكم أنها غير موافقة على طلب المكلف وهذا ما كانت تنص عليه المادة 79 ف 2 من قانون الإجراءات الجبائية، ولقد تم إلغاء هذه الفقرة بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008.

أما الحالة الثانية: كان يحق لإدارة الضرائب (مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب) أن ترفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، إذا رأت أن رأي اللجنة غير مؤسس وأنه مخالف للقانون، في هذه الحالة تقوم بتعليق تنفيذ هذا الرأي خلال شهرين من تاريخ استلام هذا الرأي وتبلغ الشاكي بذلك، هذا قبل تعديل قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016، أما بعد تعديل قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016 فقد تم تعديل الفقرة 4 من المادة 81 أين أصبحت قرارات اللجان -كما أسلفنا- نافذة باستثناء الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، وفي هذه الحالة فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي".

4/ انعقاد و سير الدعوى الضريبية

بعد تقديم عريضة الدعوى للمحكمة الإدارية، تصبح الدعوى في يد القاضي الإداري وتحت تصرفه ولا يكون للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية شأن في توجيه سيرها، وإنما يستأثر القاضي بهذه المهمة، إذ يحرك جميع الإجراءات ويتقضى الأدلة تهيئة الدعوى للفصل فيها، فموقفه ليس كموقف القاضي المدني الذي يراقب فقط سير الإجراءات دون أن يوجهها. تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري لأحكام ق.إ.ج فيما ورد بشأنه نص خاص بهذا الأخير، وإلى ق.إ.م.إ فيما لم يرد بشأنه نص خاص.

أ/ إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية وعوارض الخصومة

هناك إجراءات تحقيق عامة تم النص عليها في ق.إ.م.إ، وأخرى خاصة تم النص عليها في ق.إ.ج، وقد تعيق سير الدعوى الضريبية عوارض تدعى بعوارض الخصومة. - **الإجراءات العامة:** تضمنها ق.إ.م.إ وهي نفس إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية العامة وهي:

* **تعيين القاضي المقرر:** يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط. ويعين رئيس تشكيلة الحكم، القاضي المقرر الذي يحدد، بناء على ظروف القضية، الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم لمذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع.

* **تبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات:** تودع المذكرات والوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية.

يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ المذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر. كما تبلغ الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمرة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، وكما يتم أيضا طلبات التسوية والإعذارات وأوامر الإختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال.

جاء في المادة 849 من ق.إ.م.إ أنه: "عندما لا يحترم أحد الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات، يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إذارا برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام".

في حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي، يجوز منح أجل جديد وأخير. كما نصت المادة 850 من نفس القانون على أنه: "إذا لم يقدم المدعي، رغم الإذار الموجه له، المذكرة الإضافية التي أعلن عن تقديمها، أو لم يتم بتحضير الملف يعتبر متنازلا". أما المادة 851 من نفس القانون فقد نصت على أنه: "إذا لم يقدم المدعي، رغم إذاره، أية مذكرة، يعتبر قابلا بالوقائع الواردة في العريضة".

وتبلغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض والمذكرات إلى الخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات، 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، وأخذ نسخ عنها على نفقتهم، ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخص في حالة الضرورة الملحة، بتسليم هذه الوثائق مؤقتا إلى الخصوم أو ممثليهم خلال أجل يحدده. كما جاء في المادة 854 من ق.إ.م.إ على أنه: "المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق، لا تبلغ ويصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم".

هل يجوز الصلح في الدعوى الضريبية؟

وفقا للمواد من 970 إلى 974 من ق.إ.م.إ، فإن الصلح مسموح به في المنازعات الإدارية، يعني تسوية الخلاف القائم بين الإدارة والمواطن خارج الخصومة الإدارية لكن داخل الجهاز القضائي، فموضوع المنازعة الضريبية هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ تعتبر ديونا للخرينة، وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح بما يمس بديون الخرينة العمومية.

* إطلاع محافظ الدولة على القضية

يقوم القاضي المقرر بتحرير تقرير يسرد فيه الوقائع التي تتضمنها الدعوى الضريبية ويحللها ويبيّن أوجه دفاع الأطراف مع ملخص لطلباتهم، ويذكر إذا اقتضى الأمر ما وقع من إشكاليات في الإجراءات، كما يبين النقاط القانونية التي يجب الفصل فيها، ثم يودع تقريره المكتوب، ويقوم محافظ الدولة بإيداع مذكراته خلال شهر من استلام التقرير، ويجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل المذكور، بحيث يعرض محافظ الدولة تقريره المكتوب، ويبيّن رأيه حول كل مسألة مطروحة، والحلول المقترحة في

المنازعة الضريبية. وعندما تكون القضية مهياًة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر.

والملاحظ أن محافظ الدولة على مستوى مجلس الدولة يقوم بنفس الدور الذي يلعبه نظيره على مستوى المحاكم الإدارية، غير أن الأول يمارس دوراً مميزاً لا نجد له مثيلاً على مستوى المحكمة الإدارية.

5/اختتام التحقيق

جاء في المادة 852 من ق.إ.م.إ أنه: "عندما تكون القضية مهياًة للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن.

يبلغ الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمنة مع إشعار الاستلام أو بأية وسيلة أخرى، في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر".

كما نصت المادة 853 من ق.إ.م.إ على أنه: "إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر بإختتام التحقيق، يعتبر التحقيق منتهياً ثلاثة (3) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة".

وأما إذا تبين للمحكمة الإدارية بأن إجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية، فإنها لا تحدد اليوم الذي تنطق فيه بالقرار إلا بعد استيفاء أحد الإجراءات الخاصة للتحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

6/الإجراءات الخاصة

إن اعتماد القاضي المقرر على وسائل تحقيق متعددة في الدعوى الضريبية راجع إلى عدة إشكالات يصعب حلها بواسطة إجراءات التحقيق العامة، حيث أن النصوص الخاصة تمتاز بتقنية وتخصص كبيرين، مما لا يتيح للقاضي أن يحل النزاع بشكل دقيق لاسيما في المضمون، هذا الأخير الذي يحتوي على أرقام، تقنيات، ومعادلات لحساب الضريبة، وهو ما يستدعي تدخل متخصصين للتدقيق في القضية.

لقد تم النص على الإجراءات الخاصة ضمن ق.إ.ج في المادة 85 والتي نصت على ما يلي: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة".

من خلال هذه المادة نلاحظ أن المشرع الجزائري استغنى عن التحقيق الإضافي الذي كان موجود ضمن الإجراءات الخاصة والوحيدة وذلك بتعديل المادة 85 من ق.إ.ج لسنة

2017. كما أنه حصر هذه الإجراءات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، أي استبعد الضرائب الغير مباشرة ورسوم التسجيل والطابع.

- **مراجعة التحقيق "التحقيق المضاد":** يتم اللجوء إلى إجراء مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم، طبقا المادة 85 فقرة 3 ق.إ.ج، ويتم هذا الإجراء وفق الشروط التالية:

- تتم مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى.

- تتم المراجعة بحضور الشاكي أو وكيله.

- يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب.

- يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء، مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته.

وبعد انتهاء من هذه العملية، يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير محضر يضمنه ملاحظات المشتكي، ويبيدي رأيه، ويرسل مدير الضرائب بالولاية بعدها، الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.

إن المشرع الجزائري قد خوّل للمحكمة الإدارية السلطة التقديرية في الأمر بمراجعة التحقيق ولم يقيد بها في ذلك بحالات محددة، حيث تأمر المحكمة الإدارية بالمراجعة كلما رأت عدم اكتمال العناصر المتوفرة في الملف للفصل في الدعوى.

- **إجراء الخبرة:** نظرا للمعارف التقنية والحسابية التي قد يتطلبها حل النزاع الضريبي، فإن القاضي الفاصل في الدعوى الضريبية يجد نفسه في أحيان كثيرة عاجزا بمفرده حتى بعد استئناء مراجعة التحقيق عن إيجاد حل فاصل في النزاع الضريبي، فيلجأ أحيانا كثيرة بل وغالبا إلى إجراء الخبرة. وإذا كان الإجراء السابق يتم من طرف أعوان إدارة الضرائب، فإن الخبرة يقوم بها شخص أجنبي عن الإدارة الضريبية. وتتم من أشخاص مختصين في مسائل، يفترض عدم إلمام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية، المتعلقة بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية، واستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة.

لقد نصت المادة 86 من ق.إ.ج على إجراء الخبرة وذلك بقولها: "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائيا وإما بناءا على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب

بالولاية". وقد ركزت الفقرة الأولى من المادة نفسها على ضرورة أن يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء بدقة.

من شروط تعيين الخبراء أنه تتم الخبرة في معظم الحالات، على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنه في حالة طلب أحد الطرفين ذلك يتم اسنادها إلى ثلاثة (03) خبراء حيث يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث. كما تحدث عن رد الخبراء (على الطالب الرجوع لقانون الاجراءات المدنية والادارية للاستزادة حول الموضوع).

يقوم بأعمال الخبرة خبير أصلي تعينه المحكمة في إطار الإجراءات والظروف التالية:

* القيام بالخبرة: يقوم الخبير الأصلي الذي تعينه المحكمة بتحديد يوم وساعة بدء العمليات، وإعلام المصلحة الجبائية المعنية وكذا الشاكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات. بعد ذلك يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك الشاكي و/أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية.

* تحرير المحاضر: يسمح الخروج الميداني والإطلاع بالتحقيق الدقيق في موضوع النزاع، وعلى إثر ذلك يقوم عون إداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة.

ويتوجه بعد تمام الخبرة إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية الخبراء لوضع المحضر وتقارير الخبرة، حيث يمكن للإطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً، إن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوماً كاملة.

أما فيما يخص أتعاب الخبرة فإن قانون الإجراءات الجبائية أحالها إلى ق.إ.م.إ. ، وبالرجوع إلى ق.إ.م.إ. نجد أن المادة 143 تنص على "يتم تحديد أتعاب الخبير من طرف رئيس الجهة القضائية، بعد إيداع التقرير، مراعيًا في ذلك المساعي المبذولة، واحترام الآجال المحددة وجودة العمل المنجز.

يأذن رئيس الجهة القضائية لأمانة الضبط، بتسليم المبالغ المودعة لديها للخبير، في حدود المبلغ المستحق مبالغ أتعابه.

يأمر الرئيس عند اللزوم، إما باستكمال المبالغ المستحقة للخبير مع تعيين الخصم الذي يتحمل ذلك، وإما إعادة المبالغ الفائضة إلى من أودعها "

من المستقر عليه في القانون، أن مصاريف الخبرة يتحملها الطرف الذي خسر الدعوى المتعلقة بالخبرة، في حدود ما قضى به الحكم القضائي، أما بخصوص المصاريف التي تتحملها الإدارة، فتقع على عاتق الخزينة العمومية إذا تعلق النزاع بضريبة أو برسم أو غرامة محصلة لصالح الدولة.

إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية، تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه.

- **عوارض التحقيق القضائي:** إن عوارض التحقيق القضائي في المنازعات الضريبية لا تختلف كثيرا عن تلك المعروفة في النصوص المقررة للقواعد العامة المطبقة على الدعوى الإدارية.

وقد تطرق المشرع الجزائري لحالات عوارض الدعوى في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من خلال ما تضمنته المادة 87 والمادة 88 من ق.إ.ج، والمتمثلة في سحب الطلب، وطلب تدخل من ذوي المصلحة، وكذلك الطلبات الفرعية لمدير الضرائب الرامية إلى أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الضريبية الابتدائية، ويتم توضيح ذلك فيما يلي:

***سحب الطلب:** نصت عليه الفقرة الأولى من المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: "يجب على كل مشتكك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم، برسالة محررة على ورق بدون دمغة، يوقعها بيده أو من طرف وكيله". في حال ترك الخصومة تقع المصاريف على عاتق المتخلي عنها، ما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك.

***تدخل الغير من ذي مصلحة:** يقدم طلب التدخل المقبول من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع في مجال الضرائب والرسوم المماثلة والغرامات الجبائية، ويجب أن يحرر على ورق من دون دمغة، وقبل صدور الحكم بشأن النزاع وهذا عملا بنص المادة 87 ف 2 من ق.إ.ج.

- **الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية:**

أجاز المشرع للمدير الولائي للضرائب بتقديم طلبات فرعية قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، على أن تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي تطبيقا لنص المادة 88 من ق.إ.ج، وهذا ما نص عليه ق.إ.ج بخصوص عوارض الخصومة، أما باقي

الأحكام المتعلقة بعوارض الخصومة، فهي تخضع للأحكام العامة الواردة ضمن ق.إ.م.إ. وهي: الطلبات العارضة، التدخل، انقضاء الخصومة، التنازل عن الخصومة.

7/ الفصل في الدعوى الضريبية وإمكانية الطعن في الحكم الفاصل بخصوصها

بعد الإنتهاء من الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية من شروط رفع الدعوى الضريبية، وإجراءات التحقيق فيها واستنفاد الآجال المحددة لها قانونا، يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها والمعروضة أمامها، وبعد الفصل فيها يصدر القاضي حكما قابلا للطعن بالطرق المتاحة قانونا.

أ- الفصل في النزاع الضريبي

نصت المادة 89 من ق.إ.ج على ما يلي: "يبث في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية، طبقا لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية". ومن خلال هذه المادة نستنتج أن الفصل في النزاع الضريبي الذي يرفع أمام المحكمة الإدارية يكون طبقا للقانون 08-09، ابتداء من الجدولة وسير الجلسة إلى غاية صدور الحكم و تبليغه والأثار المترتبة عنه.

ففيما يخص الجدولة يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية، ويقوم بإبلاغ محافظ الدولة بذلك. ويتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة.

أما بخصوص سير الجلسة يقوم القاضي المقرر بتلاوة تقريره المعد حول القضية، كما يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيا لطلباتهم الكتابية، وكما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الإستماع إلى أعوان الإدارة الجبائية أو دعوتهم لتقديم توضيحات، وكما يمكن أيضا وخلال الجلسة وبصفة استثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد الأطراف النزاع في سماعه، ويتداول المدعي عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي، وذلك عندما يقدم المدعي ملاحظات شفوية.

وأما بخصوص دور محافظ الدولة، فإن القاضي المقرر يحيل وجوبا ملف القضية مرفقا بالتقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد(01) من تاريخ استلامه الملف، ويجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء أجل الشهر، ويقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب والذي يضمنه عرضا عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة مطروحة وكذا الحلول المقترحة

للفصل في النزاع ويختتم هذا التقرير بطلبات محددة، ويقدم محافظ الدولة أيضا خلال الجلسة ملاحظاته الشفوية حول القضية قبل غلق باب المرافعات.

- **صدور الحكم في الدعوى الضريبية:** نصت المادة 888 من ق.إ.م.إ على أنه: "تطبق المقتضيات المتعلقة بأحكام القضاية المنصوص عليها في المواد 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية". وبالتالي فإن أحكام هذه المواد الأخيرة هي أحكام إجرائية عامة ومشاركة فيما تعلق بالأحكام المدنية والإدارية، ومن أبرزها ما تعلق بكيفية صدور الحكم وشكله وكذا محتواه أو مضمونه.

كيفية صدور الحكم: يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات، ويتم النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة، وفي حالة التأجيل يكون النطق بالحكم في الجلسة الموالية، وكما لا يجوز تمديد المداولة إلا للضرورة الملحة على أن لا يتجاوز جلسيتين متتاليتين، ويكون النطق بالحكم علنيا على خلاف الأمر بالنسبة للأوامر الولائية، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقة في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية، ويعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به.

شكل الحكم ومضمونه: يجب أن يشمل الحكم، تحت طائلة البطلان، العبارة الآتية "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وباسم الشعب الجزائري" وكما يجب أن يتضمن البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي أصدرته.
- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- تاريخ النطق به.
- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الإقتضاء.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.
- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.
- ولا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسيبته، ويجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع والقانون، ولا بد من الإشارة إلى النصوص القانونية.

كما يجب استعراض وقائع القضية وطلبات وادعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم مع الرد على كل الطلبات والأوجه المثارة بإيجاز ويشار ضمن الحكم إلى الوثائق المعتمد عليها، وإلى أنه تم الإستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة، وعند الإقتضاء إلى الخصوم وممثلهم، وكذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس.

ويتم التوقيع على أصل الحكم منطوق الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الإقتضاء، وإذا تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدره، أو أمين الضبط، يعين رئيس الجهة القضائية المعنية بموجب أمر، قاضيا آخر و/أو أمين ضبط آخر ليقوم بذلك بدله، ويحفظ أصل الحكم، وملف القضية في أرشيف الجهة القضائية.

أما بخصوص منطوق الحكم فهو الجزء الأساسي يحتوي على مضمون الحكم، أو هو النص الذي حكمت به المحكمة في طلبات الخصوم المعروضة عليها. ويختلف منطوق الحكم في الدعوى الضريبية حسب نوع النزاع، فإذا كان النزاع يدور حول وعاء الضريبة، فإن منطوق الحكم قد يكون برفض الدعوى شكلا أو لعدم التأسيس وهذا ما سوف يؤدي إلى بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف، لكن لا يمكن للقاضي أن يحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو يأمر الإدارة الضريبية بإعادة فرض الضريبة، أما إذا قبل دعوى المكلف بالضريبة كليا أو جزئيا فإنه ينطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب المتنازع فيها، وفي هذه الفرضية وعند الإقتضاء تحدد أسس جديدة لفرض الضريبة أو يحدد في المنطوق مبلغ التخفيض بدقة.

أما إذا كان النزاع متعلقا بتحصيل الضريبة فقد يكون منطوق الحكم إلغاء القرار المتخذ لبدأ إجراءات التحصيل أو إخلاء مسؤولية المكلف¹.

ب- حفظ الملف وتبليغ الحكم الفاصل في النزاع الضريبي

تحفظ أصول الأحكام والأوامر بأمانة ضبط المحكمة الإدارية لكل قضية مع الوثائق المتعلقة بالتحقيق، وللخصوم أن يستعيدوا الوثائق المملوكة لهم بناء على طلبهم مقابل وصل استلام ما لم يأمر رئيس المحكمة الإدارية أن بعض الوثائق تبقى ملحقة بالحكم، وفي حالة استئناف الحكم أو الأمر، يرسل ملف القضية مع الوثائق المرفقة به إلى جهة الإستئناف، ويتم تبليغ الأحكام والأوامر إلى الخصوم بموطنهم، وعن طريق محضر قضائي أساسا، ويجوز

¹ الهام خرشي، المرجع السابق، ص ص 182-183.

بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.

وبشأن إجراء التبليغ نلاحظ أن المشرع خول هذه العملية إلى المحضر القضائي، وذلك على خلاف ما كان عليه الأمر ضمن قانون الإجراءات المدنية سابقا، حيث كان تبليغ القرارات التي تصدرها الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يتم بواسطة كاتب الضبط التابع للغرفة الإدارية إلى جميع أطراف الدعوى. ويكون التبليغ بطلب من الخصم الذي صدر الحكم لصاحبه، فيبلغ إلى الطرف الآخر من أجل تنفيذه.

والتبليغ إلى جميع أطراف الدعوى تقتضيه طبيعة الخصومة الإدارية المتعلقة بموضوعها بالمصلحة العامة، والتي توجب عدم ترك أمر تسييرها أو تبليغ الحكم الصادر بشأنها لإرادة الأطراف.

ج- آثار الحكم: من بين الآثار المترتبة عن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية في المنازعات الضريبية مايلي:

- خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية، أي استنفاد سلطة رقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح، بحيث لا يمكن بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه، ما عدى الحالات التي نصت عليها المادة 297 من ق.إ.م.إ في الطعن والمتمثلة في الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره.

- يحوز الحكم لقوة الشيء المقضي فيه، وذلك في الحالة التي لم يتم الطعن فيه بالإستئناف خلال الموعد المحدد قانونا.

فإذا عدل هذا الحكم ما اتخذته الإدارة، فليس من حقها التوصل من نتائجه أما إذا كان لصالحها فإن الإجراءات التي قد قامت بها لتحصيل ديون الخزينة لدى المكلف تعد صحيحة، وتستمر في مباشرتها إلا أنه يكون بإمكان المكلف بالضريبة وخلال الموعد القانوني أن يقوم باستئناف هذا الحكم أمام مجلس الدولة، كما يجوز للإدارة كذلك أن تستأنف الحكم وبنفس الإجراءات.

د - إمكانية الطعن في الحكم الفاصل في النزاع الضريبي أمام نفس الجهة التي أصدرته
وضع المشرع طرقاً قانونية لأطراف النزاع الضريبي يمكنهم بمقتضاها الطعن أمام نفس
الجهة مصدرة القرار وهي المحكمة الإدارية وذلك قصد النظر فيه ثانية لتدارك الأخطاء في
تطبيق القانون.

والطعن يكون من الطرف الذي لم يقبل الحكم، وحسب المادة 297 من ق.إ.م فهذه
الطرق هي حالة الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو التماس إعادة
النظر أو الطعن عن طريق دعوى تصحيح الخطأ المادي أو دعوى التفسير (أنظر الأحكام
العامة التي درستها في مادة الاجراءات المدنية والادارية).

أما بخصوص استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة في مادة المنازعات
الضريبية فيجسد الطعن المظهر العملي لمبدأ التقاضي على درجتين، لأنه يهدف إلى عرض
النزاع مجدداً على هيئة الدرجة الثانية كي تعيد النظر في حكم أو قرار سواء من زاوية الوقائع
أو القانون. والأصل جواز استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، أي كانت قيمة النزاع،
إذ راعى المشرع أنها نزاعات تتباعد فيها وجهات النظر وجب تمحيصها أمام مجلس الدولة،
بصرف النظر عن قيمتها المادية، فضلاً فيها من دواعي الطمأنينة للمكلفين.

فقد أتاحت المادة القانونية الفرصة لطرفي الدعوى (المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب) في
استئناف النزاع أمام مجلس الدولة ضمن شروط حددتها المادتان 90 و 91 من ق.إ.م.ج.

ويكون الاستئناف ضد الأحكام الحضورية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة ابتدائية
الفاصلة في النزاع الضريبي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، طبقاً لما ورد في المادتين
949 و 951 من ق.إ.م.إ، فمجلس الدولة لا يختص إلا بالطعون الصادرة عن المحكمة
الإدارية، فهو لا يختص مباشرة بنظر الطعون المقدمة ضد القرارات الصادرة عن مدير
الضرائب للولاية. (على الطالب الرجوع للأحكام العامة التي تلقاها عند دراسة الأحكام العامة
لقانون الاجراءات المدنية والادارية بخصوص شروط الاستئناف واجراءاته...)

قائمة المراجع المقترحة:

الكتب:

1. براهيم محمد، القضاء المستعجل القواعد والميزات الأساسية للقضاء المستعجل - الاختصاص النوعي لقاضي الأمر المستعجل-، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
2. بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار بغدادي، الجزائر، ط ثانية، 2009.
3. بسيوني عبد الله عبد الغني، القضاء الإداري، د ط، منشأة المعارف، الإسكندرية-مصر، 1996.
4. بعلي محمد الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم، عنابة-الجزائر، د ط، 2010.
5. بوضياف عادل، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج 2، كليك للنشر، الجزائر، 2012، ط الأولى.
6. بوضياف عمار، القضاء الإداري في الجزائر: دراسة وصفية تحليلية مقارنة، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008،
7. بوضياف عمار، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، ط1، ج1.
8. بوعمران عادل، دروس في المنازعات الإدارية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014 .
9. خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط الأولى، 1994.
10. دلاندة يوسف، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري (وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، الجزائر، 2009 .
11. شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية: الهيئات والإجراءات أمامها، ج 2، ط الرابعة، الجزائر.
12. صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، عين مليلة، 2008 .

13. طاهري حسين، الإجراءات المدنية والإدارية الموجزة، (شرح لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد)، ج1، دار الخلدونية لنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
14. طاهري حسين، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
15. ليلو راضي مازن، القضاء الإداري، دراسة لأسس ومبادئ القضاء الإداري في العراق، د ن .
16. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري-الدعوى الضريبية نموذجاً-، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، ط2012.
17. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005 .
18. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث(جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، ج1، دار هومة، الجزائر، 2005.
19. زغدود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
20. صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
21. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.
22. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010 .

الاطروحات والرسائل والمذكرات:

23. بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، بن عكنون، الجزائر.
24. بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 13 جويلية 2011.
25. يعيش تمام أمال، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011.

26. بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011 .
27. بوراس عادل، مبدأ التقاضي على درجتين في المادة الإدارية في الجزائر، مذكرة ماجستير كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الشيخ العربي التبسي، تبسة، 2014 /2013.
28. خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قانون عام، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، السنة الجامعية 2004-10-10.
29. شهبوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2009
30. الطاهر حاكم، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر-1، السنة الجامعية 2015/2014.
31. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة متنوري، قسنطينة، 2008/2007.
32. بن شريف ليدية وبلقبة فيروز، الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016/2015 .
33. سعيداني حميدة وصالحي يسمينة، الطعن القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية، 2015/2014.
34. العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي لمذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.

35. مصطفى عيسى، آليات تسوية المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من مقتضيات نيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف، 2015/2016 .

36. يزيد بن عمر، الاستعجال في المادة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

النصوص القانونية:

37. القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30/05/1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله والمعدل والمتمم بموجب القانون العضوي 13/11 المؤرخ في 26/07/2011.

38. القانون 02/98 المؤرخ في 30/05/1998 المتضمن إنشاء المحاكم الإدارية .

39. قانون الإجراءات الجبائية الجزائري: الصادر بموجب القانون 21/01 المؤرخ في 7 شوال 1422 الموافق لـ 2/12/2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 (جريدة رسمية عدد 79). والتعديلات الواردة عليه

40. القانون 08-09، المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية (ج ر عدد: 21 بتاريخ 23/04/2009).